

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO -

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ERIKA BORGES FERREIRA

**AS CONSEQUÊNCIAS DA INDEFINIÇÃO DO CONCEITO DE
INSUMO PARA AS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS
DO PIS E DA COFINS NA INDÚSTRIA, NO COMÉRCIO E NA
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**

São Paulo

2014

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO -

FECAP

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ERIKA BORGES FERREIRA

**AS CONSEQUÊNCIAS DA INDEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO
PARA AS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS DO PIS E COFINS
NA INDÚSTRIA, NO COMÉRCIO E NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Anísio Candido Pereira

Co-orientador: Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo

São Paulo

2014

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Taiguara de Freitas Langrafe

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

FICHA CATALOGRÁFICA

F383c

Ferreira, Erika Borges

As consequências da indefinição de insumo para as contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS na indústria, no comércio e na prestação de serviço. / Erika Borges Ferreira. - - São Paulo, 2014.

165 f.

Orientador: Prof. Dr. Anísio Candido Pereira.

Co-orientador: Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo.

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Contabilidade tributária.
2. Administração tributária.
3. Tributos.
4. Contribuições (Direito tributário).
5. PIS.
6. COFINS.

CDD 657.46

FOLHA DE APROVAÇÃO

ERIKA BORGES FERREIRA

AS CONSEQUÊNCIAS DA INDEFINIÇÃO DE INSUMO PARA AS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS DO PIS E DA COFINS NA INDÚSTRIA, NO COMÉRCIO E NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO JULGADORA

Prof. Dr. Amaury José Rezende
Universidade de São Paulo, FEA - Ribeirão Preto

Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Anísio Candido Pereira
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 31 de março de 2014.

Dedico este Mestrado a todos da minha família, em especial ao meu marido Fabrício, minha filha Beatriz e minha mãe Fernanda que souberam compreender minha ausência, sempre me incentivando e me apoiando.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, pelas oportunidades e conquistas.

Aos professores que me orientaram Anísio Candido Pereira e Mauro Fernando Gallo, pela dedicação, carinho e conhecimento dispensado. Obrigada pelas valiosas sugestões, direcionamento firme e apoio incondicional durante o desenvolvimento deste trabalho. Ao professor Amaury José Rezende que abrilhantou minha banca e auxiliou a melhorar este trabalho com seus apontamentos.

Aproveito também para agradecer e parabenizar todos os professores do Programa de Mestrado da FECAP, pelas experiências trocadas e pelo ensinamento adquirido.

Ao meu amigo e chefe João Carlos Dias Oltado, pelo apoio incondicional e ajuda de sempre, as minhas amigas Juliana e Ângela pela grandiosa troca de aprendizado, aos demais amigos de mestrado por mais uma batalha conquistada e ao Fábio Rodrigues de Oliveira que sempre se mostrou à disposição me auxiliando.

“Todos estamos matriculados na escola da vida, onde o mestre é o tempo”.

Cora Coralina

“Mestre não é quem sempre ensina, mas quem de repente aprende”.

João Guimarães Rosa

RESUMO

A não cumulatividade surgiu com o objetivo de desonerar a cadeia produtiva. O sistema cumulativo ainda é aplicado, porém muitos estudiosos afirmam que essa forma de tributação é prejudicial à sociedade, pois tem efeito “cascata”. Quando da elaboração da lei que determina sobre a não cumulatividade do PIS/COFINS (Programa de Integração Social/ Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), o legislador criou a obrigatoriedade dessa sistemática atrelada à forma de apuração do Imposto de Renda. Assim, empresas tributadas no Lucro Real estão obrigadas a apurar suas contribuições sociais na forma não cumulativa, por outro lado, empresas que estão no Lucro Presumido terão as alíquotas cumulativas para o PIS/COFINS. Além disso, a legislação elencou pontualmente quais seriam os créditos e insumos permitidos para desonerar a cadeia produtiva. Essas atitudes causaram um desencontro com os objetivos gerais da criação da não cumulatividade, isto porque, ao definir quais créditos são permitidos para desconto, não há aplicabilidade plena do Princípio da Não Cumulatividade. E mais, segregar a apuração em cumulativo e não cumulativo com base na apuração do lucro estipula um número de contribuintes desuniformes, com características distintas e principalmente com custos/despesas divergentes. Ressalta-se ainda que a tomada de crédito sob a rubrica insumo, nomenclatura utilizada na legislação, gera diversas interpretações por parte dos contribuintes ocasionando questionamentos do Fisco sob o reconhecimento desse custo. Diante desses fatos, buscou-se estudar os impactos que a não cumulatividade causa nos resultados das empresas segregando-as por ramo industrial, comercial e de prestação de serviço. Como consequência do levantamento efetuado, identificou-se que, para estas empresas dos setores industriais e comerciais, a não cumulatividade atingiu seus objetivos desonerando a cadeia produtiva, porém de forma suavizada, pois deduz apenas os créditos elencados em lei. Já para os dois prestadores de serviço analisados, que são obrigados a não cumulatividade das contribuições, a não cumulatividade só ocasionou pagamentos superiores à sistemática cumulativa. Através da análise efetuada conclui-se que primeiramente a não cumulatividade deve ser exercida de forma plena e irrestrita, tal qual é a essência do Princípio da Não Cumulatividade e mais, o contribuinte deve ter a livre decisão em optar por ser cumulativo ou não cumulativo, exercendo assim uma gestão tributária eficiente e efetiva.

Palavras-chave: Cumulatividade. Não cumulatividade. Tributos. Contribuições sociais. Contabilidade tributária. Gestão Tributária.

ABSTRACT

The noncumulative emerged aiming to relieve the supply chain. The cumulative system is still applied, but many scholars argue that this form of taxation is detrimental to society because it has "cascade" effect. When drafting the law that determines on the non-cumulative PIS / COFINS (Social Integration Program / Contribution to Social Security Financing), the legislature created the obligation linked to this form of calculation of Income Tax systematic. Thus, companies are taxed on taxable income required to calculate their social contributions to the non-cumulative basis, on the other hand, companies that are on presumed income will have cumulative PIS / COFINS rates. In addition, legislation has listed punctually what are the inputs and credits allowed to relieve the supply chain. These attitudes have caused a mismatch with the general objectives of the creation of non-cumulative, this because the set which credits are allowed to discount, no full applicability of the principle of non-cumulative. Plus, segregate the determination in cumulative and non-cumulative basis in the computation of income provides a number of non uniform taxpayers with distinct characteristics and especially with costs / expenses divergent. It is noteworthy that the borrowing under the heading input, the nomenclature used in the legislation, generates different interpretations by taxpayers causing the taxman questions on recognition of that cost. Given these facts, we attempted to study the impact that the non-cumulative because the results of companies segregating them for industrial, commercial and service delivery branch. As a result of the survey conducted, it was found that, for these companies in the industrial and commercial sectors, noncumulative reached their goals relieving the supply chain, but the understated way, because only deducts the credits listed in the law. As for the two analyzed service providers, who are bound to non-cumulative contributions of the non-cumulative only led to higher cumulative systematic payments. Through the analysis performed it is concluded that the first non-cumulative must be exercised in full and unrestricted manner, as it is the essence of the Principle of Non Cumulativity and more, the taxpayer must have the free decision choose to be cumulative or non-cumulative, thereby exerting an efficient and effective tax administration.

Keywords : Cumulative. Noncumulative. Taxes. Social contributions. Tax accounting. Tax Management

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Curva de Laffer	53
FIGURA 2 - Linha do Tempo PIS/PASEP	57
FIGURA 3 - Linha do Tempo COFINS	58
FIGURA 4 - Custo dos produtos vendidos (CPV) - empresas industriais.....	80
FIGURA 5 - Custo das mercadorias vendidas (CMV) - empresas comerciais	81
FIGURA 6 - Custo nas empresas comerciais x industriais	81
FIGURA 7 - Custo dos serviços prestados (CSP) empresas prestadoras de serviço.....	82
FIGURA 8 - Custo nas empresas comerciais x industriais x prestadoras de serviço.....	83
FIGURA 9 - Comparativo PIS/COFINS nas três formas de apuração da empresa ABC	113
FIGURA 10 - Comparativo PIS/COFINS nas três formas de apuração da empresa DEF	118
FIGURA 11 - Comparativo PIS/COFINS nas três formas de apuração da empresa GHI	123
FIGURA 12 - Comparativo PIS/COFINS nas três formas de apuração da empresa JKL	127
FIGURA 13 - Comparativo PIS/COFINS nas três formas de apuração da empresa MNO	132
FIGURA 14 - Comparativo PIS/COFINS nas três formas de apuração da empresa PQR.....	136

LISTA DE GRÁFICO

GRÁFICO 1 – Forma de tributação – ano calendário 2005.....	107
--	-----

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Correntes sobre a classificação dos tributos	27
QUADRO 2 - Métodos de aplicação de não cumulatividade	36
QUADRO 3 - Histórico das contribuições nas Constituições Federais.....	39
QUADRO 4 - Receitas excluídas da não cumulatividade	47
QUADRO 5 - Critério da incidência das contribuições sociais PIS/COFINS.....	49
QUADRO 6 - Incidência das contribuições sociais PIS/COFINS	59
QUADRO 7 - Créditos permitidos para abatimento do PIS/COFINS não cumulativo	63
QUADRO 8 - Métodos de custeio	78
QUADRO 9 - Divergências nas soluções de consulta da RFB.....	89
QUADRO 10 - Empresa ABC.....	105
QUADRO 11 - Empresa DEF.....	105
QUADRO 12 - Empresa GHI.....	106
QUADRO 13 - Empresa JKL.....	106
QUADRO 14 - Empresa MNO.....	106
QUADRO 15 - Empresa PQR	106
QUADRO 16 - Conclusão da melhor sistemática por setor.....	144

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Arrecadação PIS/COFINS ano 2011 e 2012	42
TABELA 2 - Arrecadação PIS/COFINS cumulativo e não cumulativo de 2007 a 2012.....	98
TABELA 3 - Arrecadação PIS/COFINS em relação ao PIB.....	99
TABELA 4 - Arrecadação por forma de tributação.....	107
TABELA 5 - Apuração PIS/COFINS não cumulativo - Empresa ABC.....	110
TABELA 6 - Apuração PIS/COFINS não cumulativo pleno - Empresa ABC.....	112
TABELA 7 - Apuração PIS/COFINS cumulativo - Empresa ABC.....	112
TABELA 8 - Análise final da empresa ABC.....	113
TABELA 9 - Apuração PIS/COFINS não cumulativo - Empresa DEF.....	116
TABELA 10 - Apuração PIS/COFINS não cumulativo pleno - Empresa DEF.....	117
TABELA 11 - Apuração PIS/COFINS cumulativo - Empresa DEF.....	117
TABELA 12 - Análise final da empresa DEF.....	118
TABELA 13 - Apuração PIS/COFINS não cumulativo - Empresa GHI.....	120
TABELA 14 - Apuração PIS/COFINS não cumulativo pleno - Empresa GHI.....	121
TABELA 15 - Apuração PIS/COFINS cumulativo - Empresa GHI.....	122
TABELA 16 - Análise final da empresa GHI.....	123
TABELA 17 - Apuração PIS/COFINS não cumulativo - Empresa JKL.....	125
TABELA 18 - Apuração PIS/COFINS não cumulativo pleno - Empresa JKL.....	126
TABELA 19 - Apuração PIS/COFINS cumulativo - Empresa JKL.....	126
TABELA 20 - Análise final da empresa JKL.....	127
TABELA 21 - Apuração PIS/COFINS não cumulativo - Empresa MNO.....	130
TABELA 22 - Apuração PIS/COFINS não cumulativo pleno - Empresa MNO.....	131
TABELA 23 - Apuração PIS/COFINS cumulativo - Empresa MNO.....	132
TABELA 24 - Análise final da empresa MNO.....	132
TABELA 25 - Apuração PIS/COFINS não cumulativo - Empresa PQR.....	134
TABELA 26 - Apuração PIS/COFINS não cumulativo pleno - Empresa PQR.....	135
TABELA 27 - Apuração PIS/COFINS cumulativo - empresa PQR.....	136
TABELA 28 - Análise final da empresa PQR.....	137
TABELA 29 - Consolidação - Setor industrial - empresas ABC e DEF.....	139
TABELA 30 - Consolidação - setor comercial - empresa GHI e JKL.....	140
TABELA 31 - Consolidação - setor de prestação de serviço - Empresa MNO e PQR.....	142
TABELA 32 - Resumo consolidado dos três setores.....	144

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
ANFIP	Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CMV	Custo das Mercadorias Vendidas
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal do Brasil
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPV	Custo dos Produtos Vendidos
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSP	Custo dos Serviços Prestados
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DACON	Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-Fiscais das Pessoas Jurídicas
DISIT	Divisão de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil
DSPJ	Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica
FINSOCIAL	Fundo de Investimento Social
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal
IVA	Imposto sobre o Valor Agregado
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	17
1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA	19
1.3 QUESTÃO DE PESQUISA	20
1.4 OBJETIVOS	21
1.4.1 OBJETIVO GERAL	21
1.4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	21
1.5 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	22
1.6 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	22
1.7 CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA	23
1.8 ESTRUTURA DO TRABALHO	24
2 REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1 SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO	25
2.1.1 Os PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	30
2.1.1.1 Princípio da Anterioridade	30
2.1.1.2 Princípio da capacidade contributiva	31
2.1.1.3 Proibição de confisco	31
2.1.1.4 Princípio da generalidade, universalidade e progressividade	31
2.1.1.5 Princípio da irretroatividade	32
2.1.1.6 Princípio da isonomia	33
2.1.1.7 Princípio da legalidade	33
2.1.1.8 Princípio da liberdade de tráfego	33
2.1.1.9 Princípio da não cumulatividade	34
2.1.1.10 Princípio da não-discriminação tributária em razão da procedência ou destino	37
2.1.1.11 Princípio da seletividade	38
2.1.1.12 Princípio da tipologia tributária	38
2.1.1.13 Princípio da transparência	38
2.1.1.14 Princípio da uniformidade geográfica	38
2.2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	39
2.2.1 Programa de Integração Social – PIS	43
2.2.2 CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS	45
2.2.3 CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS	50
2.2.4 NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS	51
2.2.5 OUTROS TRIBUTOS NÃO CUMULATIVOS	60
2.2.6 Os CRÉDITOS DA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DO PIS/COFINS	62
2.3 CONCEITO DE INSUMO	67
2.3.1 INSUMO NO IPI	72
2.3.2 INSUMO NO ICMS	72
2.3.3 INSUMO NO PIS/COFINS	74
2.4 CUSTOS E DESPESAS	76
2.4.1 CUSTOS E DESPESAS INDUSTRIAIS	79
2.4.2 CUSTOS E DESPESAS DE COMÉRCIO	80
2.4.3 CUSTOS E DESPESAS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	82
2.5 CORRENTES JURÍDICAS	85

2.5.1 CORRENTE LEGALISTA	85
2.5.2 CORRENTE CONSTITUCIONALISTA.....	86
2.5.3 INTERPRETAÇÃO DO FISCO.....	88
2.5.3.1 Inconsistências da RFB em resposta às dúvidas formuladas	89
2.5.4 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA	91
3 METODOLOGIA.....	101
3.1 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS	101
3.1.1 QUANTO À FINALIDADE DA PESQUISA.....	101
3.1.2 QUANTO À PESQUISA BIBLIOGRÁFICA E DOCUMENTAL	101
3.1.3 QUANTO AOS OBJETIVOS	102
3.2 DETERMINAÇÃO DAS EMPRESAS SELECIONADAS PARA O ESTUDO.....	102
3.3 APRESENTAÇÃO DOS DADOS DE CADA EMPRESA	104
3.3.1 EMPRESAS DO RAMO INDUSTRIAL.....	104
3.3.2 EMPRESAS DO RAMO COMERCIAL E DE SERVIÇO.....	105
4 ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS DADOS POR EMPRESA	109
4.1 EMPRESA ABC (INDÚSTRIA).....	110
4.2 EMPRESA DEF (INDÚSTRIA).....	115
4.3 EMPRESA GHI (COMÉRCIO)	120
4.4 EMPRESA JKL (COMÉRCIO)	125
4.5 EMPRESA MNO (PRESTAÇÃO DE SERVIÇO)	130
4.6 EMPRESA PQR (PRESTAÇÃO DE SERVIÇO).....	134
4.7 ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS DADOS POR SETOR	139
4.7.1 SETOR INDUSTRIAL	139
4.7.2 SETOR COMERCIAL.....	140
4.7.3 SETOR DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	141
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	146
REFERÊNCIAS	150

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A tributação é essencial para promover o bem-estar comum da sociedade e, dentre os inúmeros tributos existentes, temos as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social elencadas na Constituição Federal de 1988 através dos artigos 149 e 195. O escopo deste trabalho especificamente aborda sobre as contribuições sociais do Programa de Integração Social (PIS) e sobre a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Tais tributos possuem inúmeras particularidades. Inicialmente quando de sua constituição, a forma de apuração era restrita à sistemática cumulativa, que pode ser definida como o tributo que incide em todas as etapas do processo produtivo, definido pelos pesquisadores como tributos em “cascata” (ARAÚJO, 2005; BARBOSA, D. M., 2011; FERNANDES; MARTINS, 2007; KOLB, 2010; OLIVEIRA; GALLO, 2010).

A partir de dezembro de 2002, a apuração do PIS é segregada na forma cumulativa e não cumulativa com a edição da Lei n. 10.637 do mesmo ano. Da mesma forma, em fevereiro de 2004, a COFINS também é fragmentada em cumulativa e não cumulativa, com base na Lei n. 10.833 de 2003. O que determina se a apuração será cumulativa ou não cumulativa é a forma de arrecadação dos tributos federais. Assim, se o contribuinte apura seus tributos pelo Lucro Real, salvo algumas exceções, recolherá seu PIS/COFINS na forma não cumulativa, havendo a tomada de créditos para apuração do seu débito. Por outro lado, empresas que apurem seus tributos pelo Lucro Presumido ou Arbitrado terão suas contribuições calculadas na forma cumulativa e não haverá a figura de créditos tributários (ANDRADE FILHO, 2011; BASTOS, 2008; OLIVEIRA; GALLO, 2010).

O principal objetivo para a criação da sistemática não cumulativa, conforme descrito na exposição dos motivos da medida provisória, era o de estimular a eficiência e o crescimento econômico, criando empresas mais competitivas. Entretanto, tais objetivos não foram atingidos em sua plenitude, isto porque, na

elaboração das leis que versam sobre a não cumulatividade, diversas regras, imposições e o aumento de mais de 150% das alíquotas acabaram por criar uma sistemática complicada, onerosa, com uma legislação extensa e sem definições pontuais em diversos tópicos, como, por exemplo, o conceito de insumo para a tomada de crédito. Desse modo, as contribuições sociais analisadas no presente trabalho são conceituadas como uma das espécies de tributos mais complexas do sistema tributário brasileiro.

Essa majoração fez com que as alíquotas somadas do PIS e da COFINS de 3,65%, utilizadas para apurar as contribuições cumulativas, passassem para 9,25% para os contribuintes não cumulativos. Por outro lado, esse aumento deveria ser equacionado com o creditamento em relação a uma série de insumos utilizados nas atividades empresariais (MARTINS, 2005; MADEIRA, 2009; MARQUARDT, 2009, NICOLINI et al., 2011).

Mas, o que se percebe é uma legislação confusa e uma restrição cada vez maior por parte do fisco em relação aos itens considerados como insumos para abatimento do PIS/COFINS, acarretando um descompasso entre a essência da não cumulatividade e o aumento na arrecadação das contribuições não cumulativas. Além disso, muitas empresas obrigadas a não cumulatividade tiveram como resultado um gasto superior no pagamento desses tributos, pois a forma como a segregação quanto à cumulatividade e não cumulatividade foi desenhada não considerou as características dos contribuintes e sim a forma de apuração do Imposto de Renda conforme mencionado acima. Logo, muitos custos/despesas permitidos pela legislação não fazem parte dos gastos de certas entidades, ocasionando desembolso superior no recolhimento das contribuições sociais ao aplicar uma não cumulatividade mitigada.

Diversos estudos acadêmicos abordam sobre os efeitos da não cumulatividade. Temos, como exemplo, os trabalhos de Pereira et al. (2004), de Trindade (2005), Scaff (2008), Kolb (2010), Costa et al. (2010), Fernandes, Teixeira e Baptista (2010), entre tantos outros. Mais detalhadamente, pode-se citar também autores como Oliveira (2011) que inovou os estudos, fazendo uma pesquisa com foco no desalinhamento do conceito contábil e fiscal do PIS/COFINS. Verificam-se também muitas pesquisas sobre a não cumulatividade no ramo do Direito, tais como Pace (2008) e Barbosa, D. M. (2011) que elaboram um delineamento do

PIS/COFINS tratando desde a receita até os créditos permitidos em lei. Temos, também, a pesquisa de Marquardt (2009) que versa especificamente sobre a COFINS, mas que indiretamente fornece subsídios ao PIS por se tratar de tributos tão parecidos. Outro trabalho foi realizado por Madeira (2009) que compara a não cumulatividade do PIS/COFINS com o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Nesse sentido, a aproximação da área do Direito e da Contabilidade é de suma importância, isto porque, ao mesmo tempo em que se promove uma consistente demonstração dos dados contábeis, apresenta-se a linguagem jurídica que regula as atividades da sociedade. Por este motivo, é de suma importância a conciliação desses dois ramos na elaboração do presente trabalho, pois, em relação aos tributos, a área jurídica adotou muitos pressupostos da área contábil.

Com fundamento nesse argumento, é elaborada, no presente estudo, uma análise comparativa da não cumulatividade nos três ramos de atividade empresarial compreendidos em: indústria, comércio e serviço, a fim de identificar quais as consequências que a indefinição de insumo para essas contribuições ocasionaram a esses contribuintes.

Busca-se analisar os valores efetivamente arrecadados de PIS/COFINS não cumulativo do ano de 2012, comparando esse resultado com novos cálculos. Desse modo, refaz-se a apuração do PIS/COFINS, porém de forma plena, ou seja, apropriando todos os créditos essenciais a cada atividade demonstrando qual o benefício financeiro que essas empresas teriam caso a não cumulatividade fosse aplicada em sua plenitude. E mais, comparar também os valores arrecadados de 2012 na sistemática não cumulativa com a forma cumulativa, demonstrando também qual o impacto financeiro que essas empresas, obrigadas à sistemática não cumulativa, tiveram no ano de 2012.

1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

A situação problema gira em torno da imprecisão quanto ao conceito de insumo, logo, tal divergência tem provocado inúmeros debates entre o fisco e os

contribuintes, tanto nas esferas administrativas quanto judiciais. Ademais, essa indefinição provoca insegurança jurídica, onerando demasiadamente alguns setores e cria um entrave para o crescimento das empresas e para o desenvolvimento da Nação.

A preocupação justifica-se, pois a ausência de dispositivo legal que defina corretamente o conceito de insumo gera subjetivismo tanto para o fisco quanto para os contribuintes, criando-se grandes batalhas administrativas e judiciais no tocante ao aproveitamento ou negação de certos insumos para desoneração da cadeia produtiva.

Outro ponto importante é quanto à obrigatoriedade de estar a não cumulatividade das contribuições vinculada à forma de tributação dos resultados – Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado, e não ligada à atividade da empresa, o que geraria menos discussões, pois alguns insumos são facilmente identificados vinculando-se à atividade empresarial e não à forma de tributação do Imposto de Renda.

1.3 QUESTÃO DE PESQUISA

Diante de todo o exposto, percebe-se que as legislações que fundamentam a não cumulatividade do PIS/COFINS possuem falhas que prejudicam alguns contribuintes obrigados a esta sistemática.

Logo, depara-se com um problema referente à justiça tributária, pois verifica-se um tratamento desigual a contribuintes que estão na mesma situação, ferindo os Princípios Tributários. Assim, a indefinição do conceito de insumo, a quantidade de leis, de normas, acaba ocasionando indagações infundáveis aos órgãos competentes, seja na esfera administrativa seja na judicial. E ainda, para muitos contribuintes, houve um aumento expressivo na arrecadação desses tributos.

Desse modo, pergunta-se: Quais as consequências da indefinição de insumo para as contribuições não cumulativas do PIS e da COFINS em indústria, comércio e prestador de serviço?

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 OBJETIVO GERAL

Diante do exposto, o objetivo geral estabelecido é demonstrar que a elaboração da lei que versa sobre a não cumulatividade do PIS/COFINS teve seu insucesso a partir do momento em que elencou quais insumos são permitidos para o abatimento, sem levar em consideração o ramo de atividade de cada empresa, inclusive tratando os contribuintes iguais de forma desigual, ferindo assim o Princípio Constitucional Tributário da Isonomia.

1.4.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Nesta perspectiva, os objetivos específicos desta pesquisa fundamentam-se em analisar a não cumulatividade do PIS/COFINS pertinente ao impacto financeiro para os diversos ramos de atividade mercantil.

Com base nesse argumento, busca-se analisar a não cumulatividade em três focos distintos, a saber:

- a) Cálculo na sistemática não cumulativa do PIS/COFINS, considerando apenas os créditos fixados nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme preconiza a Receita Federal do Brasil (RFB) e adotando a corrente legalista;
- b) Cálculo na sistemática não cumulativa do PIS/COFINS, considerando todos os créditos que auxiliam a obtenção da receita, aplicando assim uma não cumulatividade plena, adotando a corrente constitucionalista; e
- c) Cálculo na sistemática cumulativa do PIS/COFINS, comparando os valores devidos (cumulativo e não cumulativo) para confrontar se a não cumulatividade resultou em benefícios financeiros reais a esses contribuintes.

1.5 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

A pesquisa justifica-se levando em consideração o aumento expansivo da carga tributária. Em 2012, estudos da RFB indicam que a carga tributária bateu novo recorde e atingiu 35,85% do Produto Interno Bruto (PIB), uma variação positiva de 0,54 pontos percentuais em relação ao ano anterior e mais: esse percentual registra o valor máximo de carga tributária desde 2002 (BRASIL, 2013f). Ou seja, pagam-se muitos tributos e não se constata um crescimento comparável na economia do país.

Sabe-se também que os tributos correspondem a uma parcela considerável dos custos das empresas, por este motivo a correta aplicação da legislação e a busca por um pagamento de tributo justo deve ser o objetivo de todos os contribuintes.

Por sua vez, o governo cria novos mecanismos para evitar a sobrecarga tributária como, por exemplo, a não cumulatividade das contribuições sociais (PIS/COFINS), todavia nem sempre os incentivos são benéficos como a administração pública apresenta. Assim, somente o conhecimento pode despertar a indignação e atestar que a não cumulatividade não beneficiou de forma equilibrada os contribuintes obrigados a essa sistemática, e atualmente aplica-se uma não cumulatividade mitigada prejudicando diversos contribuintes.

Nesse sentido, outra justificativa baseia-se no auxílio e na divulgação do conhecimento para que esses contribuintes não deixem livremente o legislador e os órgãos fiscalizadores decidirem o que é ou não insumo em sua atividade, onerando demasiadamente alguns setores. Além do já exposto, da inquietação da autora surge também a motivação para a presente dissertação.

1.6 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Tem-se, como delimitação da pesquisa, abordar sobre a não cumulatividade do PIS/COFINS, principalmente no que se refere aos créditos elencados nas Leis n. 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 e na contextualização correta do significado de insumo para o reconhecimento dos créditos.

Vale ressaltar que as empresas obrigadas a não cumulatividade são aquelas que apuram seus tributos pela sistemática do Lucro Real. Todavia, nada impede que uma empresa opte por essa sistemática, na verdade o que ocorre são empresas obrigadas a apurar seus tributos pelo Lucro Real e outras que podem ser por opção.

Mas, no tocante às contribuições sociais do PIS/COFINS, não existe tal opção. A partir do momento que a empresa decide ou é obrigada a calcular seu Imposto de Renda e sua Contribuição Social pelo Lucro Real, fora as exceções oportunamente elencadas, estará condicionada ao sistema não cumulativo.

Cervo e Bervian (2002, p. 82) esclarecem que: “delimitar o tema é selecionar um tópico ou parte a ser focalizada”. Dessa forma, tem-se aqui determinada a delimitação desta pesquisa que são as empresas que recolhem suas contribuições na forma não cumulativa.

Outra limitação deste trabalho é o universo das empresas estudadas, a pesquisa analisou seis entidades, sendo duas de cada setor: industrial, comercial e prestador de serviço. Tal limitação ocorre, pois as informações disponibilizadas para análise e cálculo da não cumulatividade têm como base documentos internos da empresa e que não são publicados ou disponibilizados ao mercado. Esses documentos incluem balancetes mensais, mapas de apuração, controle de custos, entre outros. Nesse sentido, da facilidade de acesso a esses documentos, a autora promoveu o estudo com base nessas seis empresas.

Claro que não é propósito do presente trabalho a conclusão do tema, considerando a extensão e a importância quanto às contribuições sociais no sistema tributário, tais como: PIS/COFINS na importação, apuração monofásica, apurações híbridas (cumulativa e não cumulativa para uma mesma entidade), alíquota zero de PIS/COFINS, dentre outros.

1.7 CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA

Este estudo pretende contribuir com o aperfeiçoamento do conceito de insumo para a sistemática não cumulativa do PIS/COFINS, de modo que facilite esse entendimento aos contribuintes e a todos os envolvidos nesse processo de

reconhecimento e abatimento de créditos tributários para desoneração da cadeia produtiva, conforme se pretendia na criação das referidas Leis n. 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Por outro lado, busca-se o aprimoramento para a utilização da não cumulatividade, de modo que se promova realmente um sistema não cumulativo de forma plena.

Pretende-se demonstrar por meio deste trabalho que a segregação em cumulativo e não cumulativo atrelada à apuração do Imposto de Renda foi uma escolha incorreta do legislador, pois a lei, ao pontuar taxativamente os créditos permitidos para abatimento, não atinge todos os contribuintes de modo igualitário.

1.8 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está estruturado em cinco capítulos, quais sejam: a primeira parte é composta pela introdução e caracterização do problema, bem como pelos objetivos propostos, justificativa e contribuições desta pesquisa.

Segue-se o referencial teórico, iniciando sobre o sistema e os princípios constitucionais tributários, posteriormente, explana-se sobre as contribuições sociais, o sistema cumulativo e não cumulativo, e os créditos permitidos em lei. Na sequência, trata-se dos conceitos de insumo, custos e despesas, das correntes jurídicas e da interpretação do fisco quanto aos créditos da não cumulatividade. O terceiro capítulo abrange sobre a metodologia adotada; e no quarto e penúltimo tópico são analisados e discutidos os dados coletados. Por fim, apresentam-se as considerações finais deste estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Demonstrar que o critério de segregação para definir se o contribuinte será cumulativo ou não cumulativo, atrelado ao fato de a empresa ser ou não do Lucro Real, apresenta-se falho por definir uma sistemática não cumulativa a contribuintes com características e custos totalmente distintos. E mais, evidenciar que a imprecisão do conceito de insumo na sistemática não cumulatividade do PIS e da COFINS gera divergências e disputas entre o fisco e seus contribuintes, causando uma não cumulatividade mitigada e, ainda, tratando contribuintes iguais de forma desigual ferindo os princípios constitucionais, é o foco deste trabalho.

Para tanto, inicialmente, abordar-se-ão alguns tópicos necessários ao entendimento da afirmação acima.

2.1 SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

O Sistema Constitucional Brasileiro é um conjunto de disposições elencadas na Constituição que compõem o ordenamento jurídico, com o objetivo de regulamentar a atividade tributária de uma nação (COELHO, 1999; FERREIRA, 2010; KLEIN, 2009; VELLOSO, 2004).

Sabe-se que o Estado necessita de recursos para atender seus objetivos e atingir as necessidades coletivas de sua população, Ribeiro (2007, p. 1) lembra que: “dentre os modos de obtenção de riqueza pelo Estado, a tributação, indiscutivelmente, é a que possui maior relevância”.

Nesse cenário, uma das fontes de receitas do Estado são os tributos, denominados receitas derivadas. Alexandre (2010, p. 38) explica que o Estado dentro de suas prerrogativas “edita uma lei obrigando o particular que pratique determinados atos ou se ponha em certas situações a entregar valores aos cofres públicos, independentemente de sua vontade”. Ressalta-se que existem outras receitas, essas são as chamadas receitas originárias que são provenientes do

próprio patrimônio do Estado, mas não figuram como escopo do presente trabalho (ALEXANDRE, 2010; NOGUEIRA, 2006).

Nesse sentido, “para o Estado, a cobrança dos tributos é um meio encontrado para manter estrutura de coordenação social [...]”, esclarecem Rezende, Pereira e Alencar (2010, p.23).

A Lei n. 5.712, de outubro de 1966, denominado Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 3.º, define o entendimento de tributo da seguinte maneira:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 11) lembram que: “A história dos tributos nas sociedades antigas confunde-se com a história da criação do Estado”. Assim, o tributo é considerado uma receita derivada que objetiva a consecução do bem comum pelo Estado. Desse modo, os tributos são listados em espécies que seguem o princípio da estruturalidade orgânica do tributo, isto quer dizer que a espécie tributária será definida pelo seu fato gerador, logo, são divididas em:

- (a) Imposto – é um tributo que custeia parte das despesas da administração e deve ser utilizado como investimento em obras de estrutura e serviços essenciais à população. Pode ser direto ou indireto e é pago tanto por pessoas físicas quanto jurídicas, além disso, tem caráter pessoal e a capacidade contributiva é considerada para o seu pagamento;
- (b) Taxa - seu fato gerador é a contraprestação de um serviço público, ou seja, é o valor dispensado em troca de algum serviço prestado ou colocado à disposição dos contribuintes. Diferente do imposto, na taxa há um destino certo para a aplicação do dinheiro arrecadado. Assim, o ente público que presta o serviço é quem institui essa cobrança. Pode-se dividir a taxa de duas maneiras: (i) taxa de polícia que, conforme Alexandre (2010, p. 60) conceitua: “é o exercício regular do poder de polícia, que legitima a cobrança” e a taxa de serviço propriamente dita, que, segundo o mesmo autor (2010, p. 60), é “a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”;

- (c) Contribuições – as contribuições são subdivididas em: contribuições de melhoria, quando são cobradas em uma situação que represente avanço aos contribuintes. Já as contribuições especiais, são instituídas em três grupos: (i) as contribuições sociais, (ii) a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); e (iii) as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas (corporativas) que possuem destinação específica para um determinado grupo; e
- (d) Empréstimos Compulsórios – São empréstimos forçados, mas restituíveis. Isto porque, em uma situação de guerra, calamidade pública ou conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo, o contribuinte é obrigado a recolher uma determinada quantia a título de empréstimo para depois resgatá-lo (ALEXANDRE, 2010; LOPES, 2011; MACIEL; CARVALHO, 2009; VELLOSO, 2004).

É importante ressaltar que existem quatro principais correntes sobre a classificação dos tributos quanto a sua espécie: (i) dualista, bipartida ou bipartite, (ii) tripartida, tricotômica ou tripartite; (iii) pentapartida ou quinquipartida, e (iv) quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite, onde:

QUADRO 1 - CORRENTES SOBRE A CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

CORRENTE	TRIBUTOS
Dualista, bipartida ou bipartite	Acredita que somente são espécies tributárias os impostos e as taxas.
Tripartida, tricotômica ou tripartite	Considera tributo: os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias.
Quadripartida, tetrapartida ou tetrapartite	Reúne todas as contribuições em um único grupo, entendendo que os tributos são os impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.
Pentapartida ou quinquipartida	Acrescenta os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais contidas nos arts. 149 e 149-A da CF/88

Fonte: Alexandre (2010, p. 50).

O CTN, através do seu artigo 5.º, adota com nitidez a corrente da tripartição das espécies tributárias. Já o Supremo Tribunal Federal (STF), analisando sobre o tema em questão, adotou a teoria da pentapartição, (ALEXANDRE, 2010; BROTAS, 2011; MADEIRA, 2009).

Não obstante as diversas correntes quanto à classificação dos tributos, Alexandre (2010, p. 51) enaltece que:

É extremamente importante deixar claro que mesmo os adeptos da teoria da tripartição dos tributos entendem que as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios são tributos, possuindo natureza jurídica de taxas ou impostos, dependendo de como a lei definiu o seu fato gerador.

Se for aplicada a definição quanto ao fato gerador, têm-se os tributos vinculados e os não vinculados. Quando o Estado realiza alguma atividade específica e cobra por isso, temos os tributos vinculados, isto porque se vincula uma atividade estatal voltada ao contribuinte. Agora, se não há nenhuma contrapartida por parte do Estado, estamos nos referindo aos tributos não vinculados (ALEXANDRE, 2010; BROTAS, 2011).

Depreende-se, então, que os impostos não são vinculados, isto porque a cobrança independe da atividade do Estado. Já as taxas e as contribuições de melhoria são tributos totalmente vinculados, uma vez que não podem ser cobrados sem uma contraprestação por parte do Estado.

Alexandre (2010) ressalta que a doutrina, a fim de auxiliar um melhor entendimento do regime jurídico a que estão submetidos os tributos, promove diversas classificações levando em consideração as particularidades de cada espécie já delineada.

No entanto, não se faz necessário detalhar todas as classificações dos tributos de forma pormenorizada e sim compreender que a doutrina e jurisprudência pacificaram o entendimento incluindo as contribuições sociais no rol de tributos (MADEIRA, 2009; SANTOS, 2011; TAVARES, 2004).

Diante do contexto, é compreensível que nossa Constituição Federal conceda o poder de tributar ao Estado para que este gere e empregue esses recursos em suas atividades através desses tributos. Entretanto, por outro lado, cerceia essa soberania, a fim de evitar abusos e o faz através de diversas garantias constitucionais expressas por meio de princípios, principalmente no campo da tributação (FERREIRA, 2010; RIBEIRO, 2007; ZOUAIN, 2011).

Ademais, o sistema jurídico brasileiro deve ser analisado como um sistema normativo aberto de regras e princípios. Frisa-se, também, que existem normas constitucionais mais significativas que outras. Isto porque algumas traduzem simples regras e outras emanam princípios (FERREIRA, 2010; PACE, 2008).

Nesse sentido, Ferreira (2010, p. 94) destaca ainda que: “as normas inferiores buscam validade nas normas que lhe são superiores e, assim, sucessivamente, até as normas constitucionais”.

Pace (2008, p. 11) esclarece que: “a doutrina faz distinção entre regra e princípio; todavia, reconhece que não é tarefa fácil atingir tal diferenciação”. Apesar desta dificuldade, a autora esclarece a diferenciação entre regra e princípio, de forma clara e compreensível:

[...] os princípios são normas que contêm carga valorativa maior que as demais. Por isso mesmo, estão em patamar superior e servem de vetor e referência para a produção de todas as regras que, direta ou indiretamente, estão ligadas e subordinadas ao seu comando. Os princípios necessitam de complementação pela normatividade inferior, que lhe confirmem um grau de abstração maior em relação às demais normas (PACE, 2008, p. 12).

Diante do exposto, pode-se compreender que tanto os princípios quanto as regras indicam o caminho das obrigações legais. Outra característica que auxilia quanto à diferenciação entre regra e princípio foi elaborada por Melo (2009, p. 4):

[...] as regras são descritas de forma mais determinada possível, pois uma certa margem de indeterminação é característica intransponível à linguagem, bem como uma certa vagueza dos signos lingüísticos em particular; ao contrário dos princípios, que não têm essa pretensão à determinação, sendo caracteristicamente indeterminados.

Todavia, conforme Melo (2009, p.1) ainda esclarece, os princípios são mais importantes: “[...] E mais, passam a ser considerados as chaves do ordenamento, seu fundamento, sendo as mais importantes normas, de forma que todas as outras devem seguir seus passos e efetivá-las na *práxis*.”

Exaltando a importância dos princípios, Crepaldi (2009, p. 383) explica que: “sempre que houver uma dupla interpretação da norma ou uma interpretação dúbia, deve-se recorrer aos princípios a fim de encontrar a solução interpretativa.”

A compreensão e o conhecimento dos princípios constitucionais são de suma importância para esta dissertação, porque balizam o objetivo do presente trabalho.

2.1.1 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Para discorrer sobre os princípios constitucionais tributários, tem-se como alicerce a Constituição Federal de 1988, utilizando-se do artigo 145 e da sequência dos artigos 150 a 153.

Ferreira (2010) e Zouain (2011) discorrem que, independente de o princípio ser geral, específico, explícito ou implícito, este tem como função indicar a direção e os direitos dos contribuintes, exercendo assim o Estado de Direito. Ainda nas palavras de Zouain (2011, p. 45): “os princípios servem como parâmetros para a construção de todo o sistema em que estão inseridos”. A seguir, aborda-se individualmente a essência de cada Princípio Tributário.

2.1.1.1 Princípio da Anterioridade¹

O Princípio da Anterioridade permite aos contribuintes o conhecimento antecipado da criação ou majoração de um tributo. Isto porque, na instituição deste novo tributo, ele só produzirá efeitos a partir do exercício financeiro posterior ao da sua criação (FERREIRA, 2010; ZOUAIN, 2011).

Ademais, caso a criação ou aumento de um tributo ocorra no dia 31 de dezembro de um determinado exercício, será necessário aguardar 90 dias para cobrá-lo, fato conhecido como anterioridade nonagesimal, visto que o exercício financeiro seguinte já aconteceria no mês subsequente (ZOUAIN, 2011; NICOLINI et al., 2011).

Crepaldi (2009, p. 384) enaltece o princípio de anterioridade porque este:

[...] reafirma o princípio da segurança jurídica, abrigando a ideia de que o contribuinte não deve ser tomado de surpresa pelo fisco e, por outro lado, visa à possibilidade de preparação do ente tributante para a correta cobrança do pretense tributo.

¹ Artigo 150, Inciso III, alínea “b” da CF/1988.

Frisa-se, por oportuno, algumas exceções a esse princípio. Assim, diante de calamidade pública ou guerra externa, a cobrança de alguns tributos poderá ocorrer no mesmo exercício financeiro. Os tributos alcançados por essa exceção são: o Imposto sobre Importação, Imposto sobre Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários, Impostos Extraordinários de Guerra e Empréstimos Compulsórios (ZOUAIN, 2011).

2.1.1.2 Princípio da capacidade contributiva²

O princípio da capacidade contributiva é comparado ao princípio da isonomia, isto porque ressaltam que se deve tratar os desiguais de modo desigual, logo os tributos devem levar em consideração as possibilidades econômicas de seus contribuintes no momento da cobrança dos impostos (CREPALDI, 2009; KLEIN, 2009).

2.1.1.3 Proibição de confisco³

Para que o tributo não tenha a característica de confisco, deve ser razoável sem que retire do contribuinte grande parte do valor de seus bens e renda. Assim, esse princípio tem como função limitar o poder de tributação e prover proteção aos contribuintes (CREPALDI, 2009; KLEIN, 2009).

2.1.1.4 Princípio da generalidade, universalidade e progressividade

Esses princípios estão relacionados ao Imposto de Renda conforme prevê o artigo 153, § 2.º, Inciso I da Constituição Federal - CF/1988, a saber:

² Artigo 145, § 1º da Constituição Federal - CF/1988.

³ Artigo, 150, Inciso IV da CF/1988.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; (BRASIL, 1988).

Logo, o princípio da generalidade generaliza os rendimentos e o aumento patrimonial do contribuinte, postula que toda renda deve ser tratada igualmente na incidência do imposto. Já o princípio da universalidade tem o escopo de atingir o universo de todos os ganhos ou lucros obtidos; e, por último, o princípio da progressividade que determina tratamento igual à cobrança do imposto ao aumento da renda do contribuinte, logo será exigida uma carga maior de quem ganha mais (PRATA et al., 2010).

2.1.1.5 Princípio da irretroatividade

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, Inciso III, alínea “a”, que versa sobre o princípio da irretroatividade, possui a seguinte redação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (BRASIL, 1988).

Este princípio conjuga com os princípios de anterioridade e da legalidade, pois somente através de dispositivos legais é que pode ocorrer a instituição ou o aumento de tributos e sua cobrança se dará a partir daquela data. Ainda mais, a irretroatividade é a qualidade de não retroagir, ou seja, deve valer apenas para o futuro (ZOUAIN, 2011).

2.1.1.6 Princípio da isonomia

Pode-se comparar o artigo 150, inciso II que trata do princípio da isonomia, com o artigo 5.º dos Direitos e Garantias Fundamentais na CF/88, a saber:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL, 1988).

Crepaldi (2009) observa que este princípio ultrapassa o universo tributário, devendo ser aplicado de forma geral em todo ordenamento jurídico. Nessa direção, Zouain (2011, p. 74) estabelece que o Princípio da Isonomia “veda o tratamento desigual a contribuintes que se encontram em situação equivalente [...]”.

2.1.1.7 Princípio da legalidade⁴

Sua principal função é limitar a criação ou o aumento de tributos sem que tenha sido feito por dispositivos legais, obedecendo aos devidos trâmites legais (COELHO, 1999; CREPALDI, 2009; FERREIRA, 2010; ZOUAIN, 2011).

2.1.1.8 Princípio da liberdade de tráfego⁵

Prata et al. (2010, p. 32) explanam que o princípio da liberdade de tráfego determina que:

[...] salvo a cobrança de pedágio, que tem caráter de taxa, não pode nenhum tributo de natureza interestadual ou intermunicipal impedir a livre circulação de pessoas e bens, não podem elas incidir nas pessoas, na condição de viajante, nem sobre os bens ou mercadorias transportadas.

⁴ Artigo 150, Inciso I da CF/1988.

⁵ Artigo 150, Inciso V da CF/1988.

2.1.1.9 Princípio da não cumulatividade

Este princípio é de suma importância para o presente trabalho; em virtude desse fato, aborda-se mais detalhadamente sobre ele.

A não cumulatividade é entendida como o tributo que deve incidir somente sobre o valor em cada operação, evitando, assim, o efeito “cascata” do tributo (NOGUEIRA, 2006; OLIVEIRA, 2011; RIBEIRO, 2007).

Entretanto, a redação do princípio da não cumulatividade contida na Constituição Federal de 1988 remete-se apenas ao IPI, através do artigo 153, § 3.º, inciso II e ao ICMS, por meio do artigo 155, § 2.º, inciso I, não fazendo menção, inicialmente, às contribuições não cumulativas do PIS/PASEP e COFINS (RIBEIRO, 2007; SANTOS, 2011). Sastre (2010) ressalta que o ICMS é o maior imposto não cumulativo em arrecadação na esfera estadual; já na esfera federal, existe o IPI.

A extensão da não cumulatividade para o PIS/COFINS deu-se primeiramente pela edição das Medidas Provisórias n. 66/2002 e 135/2003, que posteriormente tornaram-se as Leis n. 10.637 de 2002 para o PIS e 10.833 de 2003 para a COFINS (PRATA et al., 2010).

Madeira (2009) relembra que essas medidas já estavam vigentes quando foi promulgada a Emenda Constitucional n. 42 de 2003 incluindo a não cumulatividade das contribuições na Constituição Federal.

Por este motivo, os contribuintes poderiam questionar a não cumulatividade do PIS/COFINS, afinal, não havia dispositivo legal que mencionasse a não cumulatividade das contribuições.

Neste cenário, Madeira (2009, p. 105) acredita que: “essa inserção da não cumulatividade no texto constitucional decorreu do receio de que o regime fosse impugnado judicialmente”. Para solucionar tal problema, o legislador incluiu a redação do artigo 195, § 12, em 2003 na CF/1988 que é transcrita a seguir:

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

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

- a) 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) receita ou o faturamento;
- c) o lucro;
- [...]
- IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.
- [...]
- § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003).
- § 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 1988).

Diante do exposto, Bastos (2008, p. 2) explica que a inclusão do artigo 195 e dos parágrafos 12 e 13 da CF/1988 elevam “o regime geral da não cumulatividade à condição de direito constitucional a não-cumulatividade que tenham como fato gerador a base de cálculo receita ou faturamento”. Nesse compasso:

A não cumulatividade das contribuições passou a ter previsão constitucional, a qual entrou em vigor após a promulgação da lei que estabeleceu a não cumulatividade do PIS e após a adoção da medida provisória que estabeleceu a não cumulatividade da COFINS – mas antes da conversão desta em lei.
Ao contrário do IPI e ICMS, em relação aos quais a própria Constituição define como será a não cumulatividade, o texto constitucional pouco ou nada disse acerca de como seria a não cumulatividade das contribuições (BARBOSA, 2011, p.9).

Nesse cenário, o parágrafo 12, transcrito anteriormente, menciona os incisos I e IV determinando a não cumulatividade, Pace (2008, p. 27) esclarece que o inciso I “trata das contribuições incidentes sobre a receita ou sobre o faturamento (PIS e COFINS)”. Já o inciso IV versa sobre “as contribuições incidentes sobre a importação de bens e serviços do exterior”.

Santos (2011, p. 153-154) comenta que: “a não cumulatividade é um princípio constitucional”. No que tange a não cumulatividade, Ribeiro (2007, p. 2) afirma: “pode tanto ser considerado como princípio constitucional quanto como técnica de apuração do valor a ser tributado”. Isto porque, explica o autor:

A não cumulatividade possui natureza jurídica dúplice: deve ser considerada como princípio constitucional quando, de forma genérica, constitui garantia ao contribuinte, impedindo que o legislador infraconstitucional disponha em sentido contrário. E, por outro lado, deve ser tida como técnica de arrecadação quando vista sob o enfoque de efetivação do princípio no mundo dos fatos (RIBEIRO, 2007, p. 2).

A essência da não cumulatividade serve para atingir um sistema tributário mais neutro. Fernandes e Martins (2007) observam que, dentre os métodos possíveis para aplicar essa neutralidade tributária, pode-se utilizar o imposto contra imposto e base contra base.

Para o imposto contra imposto, temos, como exemplo, o IPI e o ICMS; neste caso, deve-se levar em consideração “a concessão de crédito fiscal decorrente das operações anteriores para compensar o montante devido nas operações seguintes” (FERNANDES; MARTINS, 2007, p. 30).

Já quanto ao procedimento base contra base, Fernandes e Martins (2007, p. 30) esclarecem: “não prevêem a concessão de crédito de tributo, por força das operações anteriores, mas a dedução da base de cálculo de valores referente às operações anteriores”.

Além dos sistemas elencados anteriormente, para a não cumulatividade podem ser adotadas as seguintes classificações explanadas no quadro a seguir:

QUADRO 2 - MÉTODOS DE APLICAÇÃO DE NÃO CUMULATIVIDADE

MÉTODOS	CONCEITOS	Exemplo de Utilização
Direto Subtrativo	Consiste na aplicação da alíquota do tributo sobre a diferença entre as vendas e as compras.	Um exemplo é o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) de construção civil. Deduz-se do preço do serviço, para calcular o ISS, os valores correspondentes aos materiais empregados e as subempreitadas.
Direto Aditivo	A alíquota do tributo é aplicada sobre o valor efetivamente agregado pelo contribuinte, isto é, mão de obra, outras matérias-primas e insumos, outras despesas e a margem de lucro	Tanto o Método Direto Aditivo, quanto o Indireto Aditivo representam a aplicação clássica do imposto sobre o valor agregado – IVA
Indireto Aditivo	O cálculo do tributo se faz por meio da somatória da aplicação da alíquota a cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte.	
Indireto Subtrativo	Determina o valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas e a alíquota aplicada sobre as compras.	Utilizado na não cumulatividade do PIS e COFINS.
Crédito do Tributo	É o mais conhecido na legislação brasileira, conhecido como imposto contra imposto.	Utilizado na sistemática não cumulativa aplicada ao ICMS e ao IPI.

Fonte: Fernandes e Martins (2007, p. 31-32).

O quadro acima demonstra que, independente do método adotado para aplicação da não cumulatividade, todos eles buscam a neutralidade do tributo, sendo assim não existe técnica certa ou errada, apenas uma decisão por parte do legislador (RIBEIRO, 2007).

A opção do legislador para efetuar a neutralidade tributária do PIS/COFINS foi a escolha do Método Indireto Subtrativo, inclusive mencionado na Exposição dos Motivos da Medida Provisória n. 135 (FERNANDES; MARTINS, 2007).

2.1.1.10 Princípio da não-discriminação tributária em razão da procedência ou destino

Este princípio, conforme sua titulação sugere, proíbe os estados, municípios e o Distrito Federal de impor tributos aplicando como base a procedência ou destino de bens e serviços. Assim, tal princípio visa manter um padrão na legislação e um desenvolvimento de forma padronizada sem que haja benefícios condicionados à localidade.

Nesse sentido, o artigo 152 da Constituição de 1988 estabelece:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (BRASIL, 1988).

No entanto, tem-se a figura das empresas enquadradas no SIMPLES NACIONAL que adotam um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido. Todavia, para se beneficiar dessa tributação diferenciada é exigido o cumprimento de diversas regras e procedimento para sua adesão.

É importante destacar também que a Constituição Federal prevê esse tratamento jurídico diferenciado para as micro e pequenas empresas, através dos artigos 146, III, “d”, 170, IX e 179, e que tal exceção foi adotada visando uma carga tributária menor, com menos obrigações acessórias, preservando as pequenas empresas que geram milhares de empregos no país.

2.1.1.11 Princípio da seletividade

Conforme o nome sugere, o princípio da seletividade é selecionar a tributação com alíquotas superiores para produtos supérfluos e alíquotas mais acessíveis, desonerando assim o preço final de produtos elencados como essenciais.

Esse princípio, para o IPI, é aplicado de forma obrigatória através do artigo 153, § 3.º, inciso I. Já para o ICMS, a seletividade é aplicada de forma facultativa através do artigo 155, § 2.º, inciso III.

2.1.1.12 Princípio da tipologia tributária

A hipótese de incidência e a base de cálculo dos tributos é que diferenciarão as várias espécies tributárias, logo, com a aplicação deste princípio é possível desmembrar o que é imposto, taxa ou contribuição de melhoria (PRATA et al., 2010).

2.1.1.13 Princípio da transparência

O artigo 150, § 5.º, determina que o consumidor tenha ciência dos tributos que incidem sobre as mercadorias e serviços.

2.1.1.14 Princípio da uniformidade geográfica⁶

O objetivo fundamental deste princípio é uniformizar os tributos de competência da União, ou seja, o tributo é uniforme sem distinção para todo o território nacional (ZOUAIN, 2011).

⁶ Artigo 151, Inciso I da CF/1988.

Após a compreensão dos princípios tributários, passa-se a delinear sobre as contribuições sociais, em especial as do PIS/COFINS, sobre sua importância, seu regime e outras questões essenciais ligadas a não cumulatividade dessas contribuições.

2.2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Interessante colocar em foco, inicialmente, o histórico das contribuições nas constituições anteriores:

QUADRO 3 - HISTÓRICO DAS CONTRIBUIÇÕES NAS CONSTITUIÇÕES FEDERAIS

CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ANO)	HISTÓRICO DAS CONTRIBUIÇÕES NAS CONSTITUIÇÕES
1824	Não há menção sobre as contribuições.
1891	Expressa, em seu artigo 9º, a possibilidade de os estados decretarem contribuições concernentes a seus correios e telégrafos.
1934	Instituiu os fundamentos das ações previdenciárias e assistenciais, com objetivo de melhorar as condições de trabalho.
1937	Surge o Estado Novo com a implantação do regime autoritário, as contribuições são omitidas nesta Constituição.
1946	Surge novamente na Carta Constitucional de 1946, discorrendo sobre matéria previdenciária, tratando também sobre a legislação trabalhista e da previdência social. Adicionou a associação profissional ou sindical, conferindo ao sindicato reconhecimento pelo Estado como representante de seus associados.
1967	O Brasil é governado pelo regime militar e a Emenda Constitucional n. 18/65 que instituiu o Sistema Tributário Nacional é promulgada. Aqui, os direitos dos trabalhadores são amplamente abordados decretando obrigatório o seguro contra acidentes de trabalho, proteção a maternidade, entre outros.

Fonte: Adaptado de Pace (2008, p. 20-21).

Araújo (2005, p. 16) alega que a reforma das contribuições sociais surge com mais ênfase na área social:

A CF/88, com a intenção de mudar esse cenário, procurou conferir aos programas sociais um caráter mais amplo e universal. Pela primeira vez na história brasileira, o conceito de proteção social, que nas constituições anteriores estava atrelado ao de Previdência, foi trocado pelo conceito de Seguridade Social, que ganhou um capítulo e orçamento próprio de acordo com o novo texto.

Desse modo, com o advento da Constituição de 1988, a área social passou a ter uma maior ênfase, sob a égide de três grandes áreas: saúde, previdência social e assistência social.

De fato, as contribuições ocuparam destaque conforme o momento político vivido pelo país. Atualmente, na Constituição Federal de 1988, são previstas três espécies de contribuições. A redação quanto às contribuições estão contidas no artigo 149, transcrito a seguir:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 41, 19.12.2003)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001)

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 33, de 2001)

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 39, de 2002)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 39, de 2002) (BRASIL, 1988).

Segundo o *caput* do artigo 195 da CF/1988, a seguridade social deve ser financiada por todos, através das diversas contribuições:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais (BRASIL, 1988).

Por isso mesmo, Madeira (2009, p. 19) enaltece que: “as contribuições, como quaisquer tributos são altamente devidas em virtude do princípio de solidariedade, independentemente de referibilidade”.

Pode-se ainda destacar que as contribuições sociais não visam apenas o financiamento da previdência social, inclui-se o financiamento da seguridade social e de outros ramos do serviço público (BARBOSA, D. M., 2011; OLIVEIRA; GALLO, 2010). Afonso e Araújo (2004, p. 270) definem a contribuição social como sendo “uma das diferentes categorias de tributos cobrados no país, entendidos no seu conceito econômico, como qualquer extração compulsória de recursos da sociedade”. Ademais, as contribuições, por serem desvinculadas de qualquer atividade governamental, aproximam-se mais dos impostos, conforme já discutido anteriormente (BARBOSA, D. M., 2011).

As contribuições aludidas no artigo 195 são de competência da União e devidas tanto pelo trabalhador quanto pelo empregador, pela empresa - e/ou por aquelas pessoas equiparadas à empresa - e importadores, incidindo conforme a seguir delineado:

- I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)
 - 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; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)
 - b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)
 - c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)
- 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)
- 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 (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 1988).

Assim, como o foco são as contribuições sociais PIS/COFINS, Madeira (2009, p. 1) ressalta que esses tributos “são provavelmente as figuras tributárias

que, nos últimos anos, mais têm suscitado o interesse da União Federal, dos empresários”.

Disso resulta que as contribuições sociais em questão sempre tiveram uma arrecadação significativa. Em 1990, já se angariava 2,7% do Produto Interno Bruto (PIB); ano após ano esse percentual aumentou e, em 2002, a arrecadação chegou a 4,8% do PIB (AFONSO; ARAÚJO, 2004).

Anualmente a RFB elabora um estudo tributário apresentando o total arrecadado de cada ano calendário, demonstrando quanto esse recolhimento representa do PIB, esse material é denominado Carga Tributária no Brasil e fica disponível no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil. Nesse sentido, analisando as informações disponibilizadas em 2013, referente ao ano calendário de 2012, constata-se que houve um aumento de 0,54 pontos percentuais da carga tributária em relação ao PIB, representando 35,85% do PIB de 2012 (BRASIL, 2013f).

Especificamente sobre as contribuições sociais PIS/COFINS, escopo deste trabalho, o estudo tributário disponibilizado pela RFB demonstra que houve um aumento na arrecadação desses tributos, conforme demonstrado a seguir:

TABELA 1 - ARRECADAÇÃO PIS/COFINS ANO 2011 E 2012

Discriminação	Arrecadação		Diferenças		
	Tributos em R\$ Milhões	2011 [A]	2012 [B]	[B] - [A]	[B]/[A]-1%
COFINS		164.814,53	174.626,00	9.811,47	5,95%
PIS		42.839,88	46.352,26	3.512,38	8,20%

Fonte: Brasil (2013d, p.10)

A tabela acima demonstra que houve crescimento na arrecadação no período que ocorreu a mudança de cumulativo para não cumulativo das contribuições sociais comparando-se o ano de 2011 com o ano de 2012, pois, considerando que não houve elevação nas alíquotas, confirma-se uma ampliação na arrecadação. A COFINS registrou um aumento de quase R\$ 10 milhões de reais em sua arrecadação, tendo em vista que, em 2011, arrecadou R\$ 164.814,53 milhões e, em 2012, esse valor passou para R\$ 174.626,00 milhões, um crescimento de 5,95% em relação ao ano de 2011.

A arrecadação desse tributo demonstra a significância da COFINS, e no mesmo caminho tem-se o PIS, que apenas se apresenta com números menores devido à alíquota ser inferior se comparada com a da COFINS, mas com aumento também significativo. Em 2011 a arrecadação do PIS foi de R\$ 42.839,88 milhões, saltando em 2012 para uma arrecadação de R\$ 46.352,26 milhões, um aumento percentual de 8,20%. Portanto, ambas contribuições apresentam crescimento e auxiliaram na elevação da carga tributária de 2012.

Afonso e Araújo (2004, p. 273) afirmam que as contribuições foram “impulsionadas pela reforma constitucional, que tanto pressionou pela elevação das despesas públicas a serem atendidas por tal categoria tributária” e, conforme se pode ver, continuam sendo impulsionadas até os dias atuais.

Estreitando desse modo o foco do trabalho, a partir deste momento passa-se a analisar somente as contribuições sociais do PIS e da COFINS. Nesse compasso, essas contribuições possuem regulamento específico conforme declinado por Pace (2008, p. 23): “a contribuição ao PIS e a COFINS sempre tiveram regramento específico dentro do nosso ordenamento, com a designação de sua fonte de custeio e indicação da finalidade do produto de sua arrecadação.”

Deveras que as contribuições estudadas “estão no rol daqueles tributos cujas leis instituidoras são objeto de constantes discussões judiciais. Na verdade, este é um dado que marca a história destes dois tributos” (SANTOS, 2011, p. 185).

A seguir, o histórico dessas contribuições, escopo do presente trabalho.

2.2.1 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS

Em 1970, com as Leis Complementares n. 7 e 8, foram constituídos o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). O PIS era destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e o PASEP, por sua vez, visava ao benefício dos funcionários públicos. Em julho de 1975, pela Lei Complementar n. 26, as duas contribuições foram unificadas (OLIVEIRA, 2011; SANTOS, 2011).

Em face da junção das contribuições PIS/PASEP, é importante destacar que essa união se “deu somente com relação ao destino de sua arrecadação. Quanto ao aspecto tributário são distintos o sujeito passivo da obrigação, o fato gerador, a matéria tributável, bem como as alíquotas aplicáveis”, corrobora a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil - ANFIP (2011, p. 16).

Inicialmente, as empresas comerciais e industriais recolhiam o PIS através de 2 métodos: (i) mediante dedução de 5% do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), chamado “PIS Dedução”; e (ii) com recursos próprios da empresa, tendo como base o faturamento, chamado “PIS Recursos Próprios” ou “PIS Repique”. Já as instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras que não realizavam operações de vendas de mercadorias recolhiam o PIS com recursos próprios, também sobre o faturamento (MADEIRA, 2009; NICOLINI et al., 2011; PACE, 2008).

Nesse contexto, Nicolini et al. ilustram que:

A diferença entre o PIS-Dedução e o PIS-Repique é que, embora tenham a mesma base de cálculo, este é recolhido com recursos próprios, enquanto aquele é deduzido do IRPJ sobre o qual foi calculado, sendo considerado, portanto, mais um gasto (despesa) para a pessoa jurídica (NICOLINI et al., 2011, p.36).

Já o PASEP era tributado pela União ao percentual de 1% e a contribuição dos estados, municípios e Distrito Federal era de 2%. Após a unificação em julho de 1975 do PIS/PASEP, a arrecadação tem como destino a manutenção do Seguro Desemprego e o Abono Anual para trabalhadores que recebem menos de 2 salários mínimos (ANFIP, 2011; SANTOS, 2011).

Algumas pessoas jurídicas foram excluídas do PIS sobre o faturamento, e recolhem suas contribuições com base na folha de salários, à alíquota de 1%. As pessoas jurídicas que estão nesta situação são: templos de qualquer culto, partidos políticos, entidades imunes e isentas, sindicatos, federações e confederações; serviços sociais autônomos; conselhos de fiscalização de profissão regulamentada; fundações; condomínios residenciais e comerciais; organizações de cooperativas brasileiras e estaduais (ANFIP, 2011; NICOLINI et al., 2011).

2.2.2 CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Instituída através do Decreto-lei n. 1.940, de 25 de maio de 1982, inicialmente teve sua denominação de Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), seu objetivo era apoiar o investimento de caráter social nas áreas de saúde, habitação popular, educação e amparo ao pequeno agricultor e tinha como base de cálculo o faturamento das empresas (ARAÚJO, 2005; BARBOSA, D. M., 2011).

Em dezembro 1991, a Lei Complementar n. 70 extinguiu o FINSOCIAL, isto porque este foi declarado inconstitucional pelo STF, surgindo a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) destinada exclusivamente ao custeio da saúde, previdência e assistência social a uma alíquota de 2% incidente também sobre o faturamento (NICOLINI et al., 2011; PACE, 2008).

Por fim, Araújo (2005, p.15) conclui que: “o FINSOCIAL foi transformado na COFINS, e o PIS/PASEP deixou de ser um fundo patrimonial, formado por contas individuais, para ser convertido em um fundo contábil de caráter eletivo”.

Em face ao exposto, a semelhança entre o PIS e a COFINS é que, além dos mesmos contribuintes, a tributação se dá sobre o faturamento. Nesse sentido, Madeira (2009, p. 28) ilustra que:

[...] a coexistência de duas contribuições incidentes sobre a mesma materialidade econômica (faturamento) foi expressamente admitida pelo STF, por entender que, ao recepcionar o PIS nos termos da LC 7/70 (ou seja, incidente sobre o faturamento), a CF 88 não exauriu a possibilidade de criação de outra contribuição sobre o faturamento. Fosse assim, não teria indicado essa materialidade como fonte de custeio da seguridade social, no art. 195, I.

A partir de 1998, a Lei n. 9.718 estipulou que a base de cálculo para as contribuições sociais do PIS e da COFINS incide sobre o faturamento da empresa, entendido como todas as receitas auferidas independente da classificação contábil (MADEIRA, 2009). Após diversos questionamentos e discussões judiciais referentes à totalidade das receitas, a Lei n. 11.941, de 2009, revogou o § 1.º do art. 3.º da Lei n. 9.718/98.

Foi então que a doutrina e jurisprudência passaram a adotar um novo conceito de faturamento para as contribuições PIS e COFINS. Sendo assim, a partir

de 2009, as empresas devem compor sua base tributável do PIS/COFINS não mais na totalidade das receitas das empresas, e sim apenas a parte da receita proveniente do exercício das atividades operacionais, ou seja, venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, vinculados diretamente ao objeto social.

As alíquotas incidentes de PIS/COFINS sofreram diversas modificações, mas, a partir das Leis n. 9.715 e 9.718, de 1998, os percentuais se mantêm até os dias atuais na sistemática cumulativa. Scaff (2008, p. 268) lembra que: “a COFINS era cobrada à alíquota de 2%, posteriormente alterada para 3% pela Lei n. 9.718/98, ao passo que o PIS incidia ao percentual de 0,75%, sendo depois reduzido para 0,65% pela Lei n. 9.715/98”.

A contribuição para o PIS incide como já anotada, sobre o faturamento, sobre a folha e sobre a importação. Já a COFINS tem como base o faturamento e a importação (ANFIP, 2011; NICOLINI et al., 2011).

Quanto à forma de incidência, as contribuições podem ser apuradas de forma cumulativa e não cumulativa e essa distinção é promovida com base no regime de tributação do resultado adotado pela empresa – Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado -, ou ainda pela espécie da receita (SANTOS, 2011).

Nesse contexto, salvo as exceções, se uma empresa apura seus tributos incidentes sobre os resultados na sistemática do Lucro Presumido ou Arbitrário, a incidência do PIS/COFINS será na forma cumulativa. E, na forma não cumulativa, para empresas que apurem seus tributos na sistemática do Lucro Real (NICOLINI et al., 2011).

A exceção mencionada no parágrafo anterior diz respeito às empresas que, mesmo apurando seu Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e sua Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pelo Lucro Real, foram excluídas da obrigatoriedade de apurar suas contribuições na forma não cumulativa. As atividades excluídas foram prontamente listadas em leis, conforme demonstrado no Quadro 4, a seguir:

QUADRO 4 – RECEITAS EXCLUÍDAS DA NÃO CUMULATIVIDADE

Itens	Receitas excluídas da não cumulatividade
a.	Prestação de serviços de telecomunicações;
b.	Venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;
c.	Prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
d.	Serviços prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e de serviços de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue;
e.	Venda de mercadorias realizadas pelas lojas francas de portos e aeroportos (free shops);
f.	Prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;
g.	Edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;
h.	Prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB);
i.	Prestação de serviços das empresas de <i>call center</i> , <i>telemarketing</i> , telecobrança e de teleatendimento em geral;
j.	Execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2008;
k.	Auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido na Portaria Interministerial n. 33, de 2005, dos Ministros de Estado dos Ministérios da Fazenda e do Turismo;
l.	Prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior;
m.	<p>Contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central; 2. com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços; 3. de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data; e 4. de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrente de contratos de longo prazo; <p>(Ver IN SRF n. 468, de 2004, para os conceitos de contrato com prazo superior a um ano e preço predeterminado)</p>
n.	Venda de álcool para fins carburantes;
o.	Operações sujeitas à substituição tributária;
p.	Venda de veículos usados de que trata o art. 5º da Lei n. 9.716, de 1998;
q.	Operações de compra e venda de energia elétrica, no âmbito do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime especial de que trata o art. 47 da Lei n. 10.637, de 2002;

continua

conclusão

Itens	Receitas excluídas da não cumulatividade
r.	Prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos;
s.	Prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;
t.	Prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo.
u.	Atividades de desenvolvimento de <i>software</i> e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de <i>software</i> , compreendidas ainda como <i>software</i> as páginas eletrônicas, auferidas por empresas de serviços de informática. A exclusão da não-cumulatividade não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de <i>software</i> importado.

Fonte: Brasil (2002a, 2003a).

Contudo, a abordagem do presente trabalho tem como foco as empresas que são obrigadas a não cumulatividade e que sofrem com a imprecisão do conceito de insumo e, por este motivo, sofrem com o aumento da carga tributária.

Destaca-se também que a não cumulatividade do PIS e da COFINS ainda possui outras ramificações. Existem empresas que apuram suas receitas de forma mista, ou seja, parte calculada pela cumulatividade e parte pela não cumulatividade (SANTOS, 2011; SILVA, 2012).

Outra categoria do PIS e da COFINS é a incidência sobre a importação que figura no ordenamento jurídico pela Lei n. 10.865 de 2004. Sua incidência ocorre na importação de bens e serviços com alíquotas idênticas às do sistema não cumulativo, salvo algumas exceções. Além da igualdade das alíquotas, as despesas provenientes das importações possibilitam o aproveitamento de créditos para abatimento do PIS/COFINS a pagar das empresas que figuram na não cumulatividade (BARBOSA, D. M., 2011).

Outra particularidade é o regime monofásico para essas contribuições, todavia isso ocorre apenas para alguns produtos específicos. Barbosa, D. M. (2011, p. 22) elenca que as receitas provenientes desses produtos devem se sujeitar ao regime monofásico, são eles: “gasolina, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo, produtos farmacêuticos, produtos de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal, máquinas e veículos automotores”.

O regime monofásico adota um sistema concentrado, ou seja, o tributo é recolhido de forma centralizada no produtor ou no importador pela aplicação de

alíquota majorada que supre a tributação da cadeia total. Nessa sistemática, apenas o produtor ou importador tem direito ao crédito referente aos produtos taxados como monofásicos para revenda (BARBOSA, D. M., 2011; SANTOS, 2011, SILVA, 2012).

Nesse sentido, Madeira (2009) afirma que a sistemática monofásica é bem atraente para o Fisco, pois o número de contribuintes é reduzido facilitando assim a fiscalização. Seu ponto negativo diz respeito à suspensão quanto ao crédito para os demais agentes da cadeia, pois somente o produtor ou importador tem esse benefício. Em contrapartida, os demais participantes da cadeia, por não se beneficiarem do crédito, têm suas receitas tributárias a zero para esses produtos, compensando assim a negativa ao crédito.

É relevante ao presente estudo relatar também sobre a incidência das contribuições, ou seja, é a hipótese que pode ocorrer e deflagrar a relação jurídico-tributária. Assim, pode-se dizer que é a “concretização da hipótese que, na prática, traduz-se no conceito de fato” (SABBAG, 2005, p. 160). Dentre a incidência das contribuições, destacam-se os seguintes critérios da regra matriz no tocante ao PIS/COFINS, conforme elencados no Quadro 5, a seguir:

QUADRO 5 - CRITÉRIO DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PIS/COFINS

Critério	Definição
Material	Definição da incidência tributária. Neste caso, identifica-se na Lei n. 9.718 de 1998 com a definição do “novo conceito de faturamento”, assim compreendido como a receita proveniente das atividades operacionais.
Espacial	Ocorre o critério espacial quando a materialização acontece em território nacional.
Temporal	É o momento da ocorrência do fato, neste caso, independente de cumulativo ou não cumulativo, tal fato é contemplado mensalmente.
Pessoal	É a definição do sujeito ativo e passivo. No caso das contribuições sociais, o sujeito ativo é a União, que exige o pagamento deste tributo. Logo, o sujeito passivo são as empresas obrigadas em lei ao recolhimento destas contribuições, independente se na sistemática cumulativa ou não cumulativa.
Quantitativo	Este critério visa à definição quanto à base de cálculo e à alíquota, quantificando assim o valor a ser recolhido. Nas contribuições do PIS/COFINS tanto a base quanto as alíquotas são diferentes em cada sistemática.

Fonte: Sabbag (2005, p. 161).

Anteriormente, abordaram-se os princípios tributários, as contribuições sociais e sua incidência, e especificamente a evolução do PIS/COFINS. A partir deste momento, destacam-se pontos quanto à cumulatividade e não cumulatividade

dessas contribuições, bem como de outros tributos que se utilizam dessa sistemática de apuração.

2.2.3 CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

Desde 1998, conforme já declinado, as alíquotas do PIS/COFINS na sistemática cumulativa mantiveram seus percentuais. Desse modo, sob a receita bruta da empresa que apura seus tributos pelo Lucro Presumido ou Arbitrado calcula-se 0,65% de contribuição para o PIS e 3% para a COFINS.

No regime cumulativo não há compensações de crédito na apuração das contribuições devidas, é um sistema plurifásico, ou seja, em “cascata”. A tributação ocorre em todas as etapas da cadeia produtiva (NICOLINI et al., 2011; SANTOS, 2011). Logo, Madeira (2009, p. 57) conclui: “em linhas gerais, um tributo é cumulativo quando as múltiplas incidências na cadeia produtiva ampliam, a cada etapa, a base tributável”.

Pode-se afirmar também que essa sistemática onera principalmente o consumidor final, isto porque as empresas, ao calcularem seu custo, incluem o valor das contribuições ao preço final do produto ou serviço e repassam a seus consumidores (SANTOS, 2011). Aliás, “essa forma de incidência ‘em cascata’, além de provocar óbvio acúmulo de tributo inflando os preços dos produtos, causava, ainda, outros efeitos perversos na economia” (PACE, 2008, p. 36).

Imperioso é notar que a sistemática cumulativa propicia uma facilidade na cobrança dos tributos, mas em contrapartida é totalmente prejudicial à economia. Outro agravante desta sistemática é que os tributos em “cascata” distorcem os preços dos produtos e serviços, além de afetar de forma perversa o custo dos produtos nacionais em detrimento dos importados (AFONSO; ARAÚJO, 2004; MADEIRA, 2009).

Vale lembrar ainda que, conforme elucidam Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 25):

Além da finalidade arrecadatória, pode-se dizer que alguns tributos exercem uma função regulatória, como um mecanismo utilizado pelos governos para executar a política fiscal e econômica. Ao instituir, aumentar ou reduzir

tributos, assim como ao conceder benefícios fiscais, os governos estão influenciando a economia como um todo por meio das decisões individuais dos seus diversos agentes econômicos.

Por este motivo, e levando em consideração inúmeras reivindicações dos empresários e a busca por uma redução tributária, o governo iniciou a não cumulatividade para as contribuições do PIS/COFINS. Desse modo, a partir de dezembro de 2002, o PIS tornou-se não cumulativo para as empresas que apuram seus tributos pela sistemática do Lucro Real e, em fevereiro de 2004, a COFINS sofreu a mesma alteração (MARTINS, 2005; OLIVEIRA, 2011; SANTOS, 2011). É imperioso notar que a alteração da cumulatividade para a não cumulatividade deu-se de forma obrigatória, isto porque quem determina essa alteração é a forma de apuração do IRPJ (SCAFF, 2008).

Madeira (2009, p. 58) evidencia que: “tanto na Europa como no Brasil, a tributação sobre as vendas/consumo evoluiu da tributação plurifásica cumulativa para a tributação sobre o valor acrescido”.

É importante esclarecer que, além dos cinco tipos de espécies tributárias já delineadas, há também a divisão entre tributos diretos e indiretos. O primeiro incide sobre a renda e o patrimônio e entende-se que, teoricamente, não há como repassar o ônus tributário para outrem, denominado contribuinte de fato. Já os indiretos incidem sobre a produção, bens e serviços e seu ônus tributário é repassado para terceiros (SALVADOR, 2007). Fica nítido que o PIS/COFINS cumulativo figura no rol dos tributos diretos, pois o ônus é suportado pelo contribuinte de fato (ou deveria ser). Com o surgimento da não cumulatividade, a classificação alterou-se para um tributo indireto, isto porque ocorre a neutralidade na cadeia produtiva e apenas o contribuinte final arcará com esse custo (NICOLINI et al., 2011).

2.2.4 NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS

Com a adoção da não cumulatividade, a tributação deveria incidir somente na receita agregada em cada etapa da produção e comercialização, por outro lado, tal sistemática torna-se mais complexa tanto na apuração quanto na arrecadação (AFONSO; ARAÚJO, 2004; PACE, 2008; SANTOS, 2011).

Nesse sentido, a não cumulatividade acarretou diversas mudanças para as empresas obrigadas a este regime, pois, a partir da adoção desta sistemática, uma nova forma de apuração que antes só era aplicada ao ICMS e ao IPI, iniciou-se nas contribuições do PIS/COFINS (SANTOS, 2011).

Ainda sobre as alterações promovidas, o legislador, com a premissa básica de manutenção da carga tributária, onerou as alíquotas quando essas passaram para o não cumulativo. Assim, houve um aumento superior a 150%, logo, as alíquotas passaram para 1,65% no caso do PIS e 7,60% no caso da COFINS (OLIVEIRA, 2011; SANTOS, 2011).

Diante do efetivo aumento das alíquotas, Santos (2011, p. 189) expõe que:

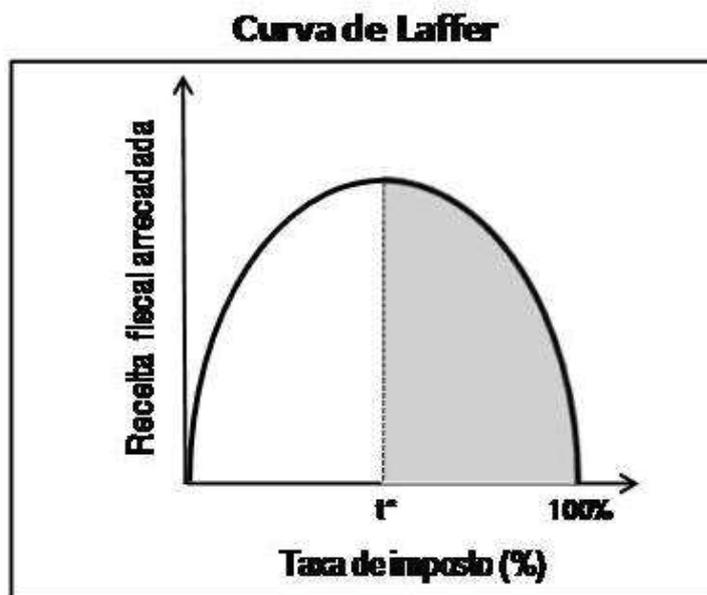
O aumento das alíquotas veio junto com a possibilidade de apropriação de créditos. Porém, não há como garantir que os créditos obtidos sobre as despesas e serviços acompanhem, na mesma proporção, o aumento que sofreram as contribuições, de forma a anular o impacto da majoração das alíquotas.

Imperioso notar que esse aumento de mais de 150% das alíquotas pode não ser amenizado de forma homogênea para todas as empresas obrigadas a calcular suas contribuições pela sistemática não cumulativa, além disso, o acréscimo expressivo dessas alíquotas é totalmente contraditório aos ensinamentos de Arthur Laffer.

Laffer, um economista norte-americano, fundamentou sua teoria através de um gráfico que demonstra como as alíquotas podem influenciar a receita tributária (THE LAFFER CENTER, 2013).

Sua teoria ficou conhecida como “a curva de Laffer”; inicialmente parte-se de uma alíquota inicial taxada a zero, claro que, com esse percentual, a receita tributária será nula. Todavia, a partir do momento em que se definem percentuais maiores que zero nessas alíquotas, a curva do gráfico faz uma trajetória ascendente e a arrecadação também aumenta. Por outro lado, analisando a figura abaixo, percebe-se que, caso haja um aumento excessivo das alíquotas, haverá uma queda nessa arrecadação, por este motivo os ensinamentos de Laffer baseiam-se em dois efeitos sobre a receita, o primeiro é o efeito aritmético e o segundo é o efeito econômico.

FIGURA 1 - CURVA DE LAFFER



Fonte: Couto et al. *apud* Ercole (2011, p.39)

Entende-se que o efeito aritmético é estático, ou seja, se os percentuais são baixos, a arrecadação também será baixa, logo o inverso também é verdadeiro, se os percentuais são altos, teremos uma arrecadação alta também.

Por outro lado, o segundo efeito que é o econômico sofre alterações com o aumento ou baixa dessas alíquotas, Laffer define que alíquotas mais baixas incentivam a produção e o consumo. Já alíquotas maiores penalizam a produção e podem até levar os contribuintes à sonegação, por este motivo é que o gráfico, após determinado aumento dos percentuais, torna-se descendente, demonstrando que nem sempre o aumento expressivo das alíquotas remete a arrecadação maior. Por este motivo também, é necessário analisar os dois efeitos definidos por Laffer de modo paralelo, ou seja, num primeiro momento, o aumento das alíquotas até pode elevar a arrecadação, mas será apenas por um período, visto que um aumento excessivo desmotiva a produção e pode inclusive incentivar a sonegação.

Corroborando com esse entendimento, Ercole (2011, p. 39) explica que:

A principal conclusão é que impostos elevados demais são contraproducentes, pois o peso dos tributos diminui o consumo, e acaba por retrain a arrecadação tributária. Outro fato relevante é que a partir de um dado nível de tributação, o risco de sonegar pode passar a ser compensatório; até mesmo pode ser a única forma de sobrevivência de determinados agentes.

Talvez esse aumento tão expressivo das alíquotas para a sistemática não cumulativa e a vedação de certos créditos possam levar diversos contribuintes à prática de sonegação. Como exemplo dessa afirmação, pode-se evidenciar o Resultado da Fiscalização do ano de 2012, liberado pela RFB em 2013.

Esse relatório apresenta uma evolução nas práticas de fiscalização do órgão, o estudo aponta novo recorde de crédito tributário constituído por essas fiscalizações, ultrapassando em 5,6% o ano de 2011, representando um valor de R\$ 115,8 bilhões de reais de autuações, tal valor foi resultado de 17.835 procedimentos de auditoria externa e 280.664 de revisão interna de declarações de Pessoas Físicas, Jurídicas e de propriedade rural.

Todavia é importante destacar que crédito tributário não representa efetivamente um recurso em caixa, isto porque os contribuintes fiscalizados podem ainda recorrer das autuações nas esferas administrativas e judiciais.

Dentre as diversas situações que incorreram em infrações tributárias do ano de 2012, destacam-se, em 3º lugar, glosas de créditos utilizados em compensação de tributos. Apesar de o estudo não divulgar pormenores dessas infrações, a tomada de crédito do PIS/COFINS provavelmente está inclusa nessas glosas, pois, além da deficiência quanto à definição de insumo, o alto custo tributário do PIS/COFINS pode ter conduzido alguns contribuintes às práticas de sonegação.

Bertolucci e Nascimento (2002, p.55) lembram ainda que o custo tributário “não se restringe ao tributo em si, mas refere-se a todos os aspectos formais e burocráticos que os contribuintes têm de cuidar por determinação legal”. Morais (2012, p. 1) esclarece também que desde a aplicação da não cumulatividade para as contribuições sociais “formou-se um cipoal de textos legais e criou-se um sistema assaz complicado de apuração contábil/fiscal”.

Por esse motivo, os custos de conformidade à tributação vão muito além do simples pagamento dos tributos e são assim definidos por Bertolucci e Nascimento (2002, p. 56):

Os custos de conformidade à tributação – *compliance costs of taxation*, em inglês – correspondem ao custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias pelos contribuintes. Declarações relativas a impostos, informações ao fisco federal, estadual e municipal, inclusões e exclusões realizadas por determinações das normas tributárias,

atendimento a fiscalizações, alterações da legislação, autuações e processos administrativos e judiciais.

Pode-se então concluir que o custo tributário do PIS/COFINS é imenso, tendo em vista a quantidade de textos legais disponíveis como, por exemplo, a Consolidação da Legislação do PIS/COFINS que possui 1.334 páginas de textos legais. Além disso, essas contribuições possuem regimes diferenciados e um mesmo contribuinte pode apurar suas contribuições tanto na forma cumulativa quanto não cumulativa; as alterações quase que diárias e a falta de dispositivos claros dificultam a apuração desses tributos onerando demasiadamente os contribuintes, ou seja, além do aumento efetivo dessas alíquotas existe todo um custo intrínseco de apuração.

É interessante colocar em foco, também, que a não cumulatividade não se iniciou nessa época; ela surgiu no Brasil em 1958, iniciando sua sistemática no Imposto sobre o Consumo (atualmente o IPI). Retornando ainda mais no tempo, tal procedimento já era realizado na França desde 1954, mas sob o título de Impostos sobre o Valor Agregado (IVA) (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001; MADEIRA, 2009).

Vale observar que: “em 1991, o IVA já era o modelo de tributação sobre o consumo em 21 dos 24 países da OCDE⁷, bem como em 42 países fora da área da OCDE” (SASTRE, 2010, p. 21). Resta que o objetivo para ambos é o mesmo: corrigir distorções causadas pela tributação em “cascata”, ou seja, o tributo irá incidir somente no valor agregado de cada etapa (OLIVEIRA, 2011).

Sabe-se que a finalidade da não cumulatividade é a não incidência em “cascata” dessas contribuições. Com a aplicabilidade deste método, busca-se a redistribuição dos tributos ao longo da cadeia produtiva. Para justapor este conceito, o legislador permite que o contribuinte aproveite-se de créditos elencados taxativamente na legislação que rege o PIS e a COFINS (KOLB, 2010; NOGUEIRA, 2006; OLIVEIRA; GALLO, 2010).

Dessa forma, o legislador utilizou-se do Método Indireto Subtrativo, já abordado no presente trabalho e mencionado inclusive na Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 66 e da Medida Provisória n. 135, para promover “a neutralidade da incidência dessas contribuições sobre todos os agentes da cadeia

⁷ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

comercial”, conforme anuncia Santos (2011, p. 156). Note-se que o método adotado pelo legislador “acabou limitando a sua aplicação, trazendo efeitos negativos à economia e a diversos setores, haja visto o sensível aumento da carga tributária” (OLIVEIRA; GALLO, 2010, p. 2).

A denominação não cumulativa prima pela neutralidade dessas contribuições, ou seja, busca-se evitar o desembolso financeiro dos tributos de forma plurifásica (SANTOS, 2011).

A não cumulatividade do PIS/COFINS possui algumas particularidades, por exemplo, nos documentos fiscais não existe o destaque do valor pago de PIS/COFINS, diferentemente do ICMS/IPI, que destacam o valor de seus tributos e que servem de base para a tomada de crédito da próxima etapa. (FERNANDES; MARTINS, 2007; PEREIRA et al., 2004; SANTOS, 2011).

Assim, podem ocorrer créditos superiores ao que foi pago na operação anterior, como exemplo pode-se citar a aquisição de mercadorias de contribuintes que estão na sistemática cumulativa, logo, esses contribuintes pagaram suas contribuições a 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS e, quando da apropriação do crédito, quem está na sistemática da não cumulatividade irá se beneficiar de 1,65% e 7,6% respectivamente sobre o valor pago por insumos, mercadorias, serviços ou despesas que gerem créditos ou, ainda, a aquisição de empresas optantes pelo SIMPLES que pagam uma alíquota de PIS/COFINS reduzida e de forma global (FERNANDES; MARTINS, 2007; OLIVEIRA, 2011; SANTOS, 2011).

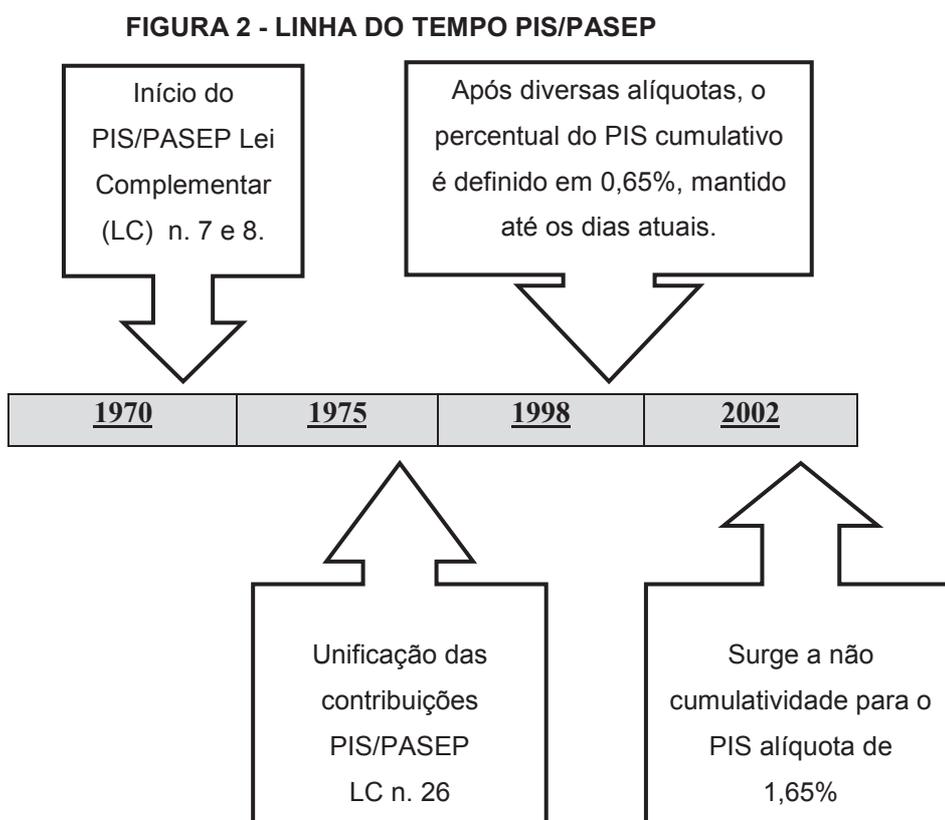
Outra particularidade inerente às contribuições sociais, é que a exceção é a não cumulatividade, bem diferente do IPI e do ICMS, que possuem apenas a característica de não cumulativo, sendo inclusive vedado na CF/88 o mecanismo do efeito “cascata” para o IPI e ICMS (PACE, 2008).

Além da alteração das alíquotas, Nicolini et al. (2011) frisam que a principal distinção entre a incidência cumulativa e não cumulativa é a permissão de desconto dos créditos. Esses créditos estão relacionados no artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais são descritos em tópico específico. Assim, Santos (2011, p. 153) esclarece que: “no regime não cumulativo, o contribuinte tem direito de compensar, abater, deduzir ou reduzir o imposto incidente nas operações ou prestações anteriores”.

O processo para apurar as contribuições cumulativas é iniciado primeiramente calculando a receita tributável, assim o contribuinte aplicará sob essa receita as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,60% para a COFINS apurando seu débito.

Posteriormente, haverá compensação do valor devido com os créditos apurados. Esses créditos são apurados levando em consideração os apontamentos feitos na legislação vigente e sob esses custos/despesas é aplicada a mesma alíquota utilizada sob a receita (1,65% e 7,60%). O débito menos o crédito resultará no verdadeiro valor devido das contribuições não cumulativas (SANTOS, 2011).

Por fim, apresenta-se uma linha do tempo das contribuições sociais estudadas para que sua evolução seja analisada. Inicialmente, a figura 2 demonstra a evolução do PIS/PASEP partindo do seu surgimento em 1970, até a sua modificação para a não cumulatividade em dezembro de 2002.

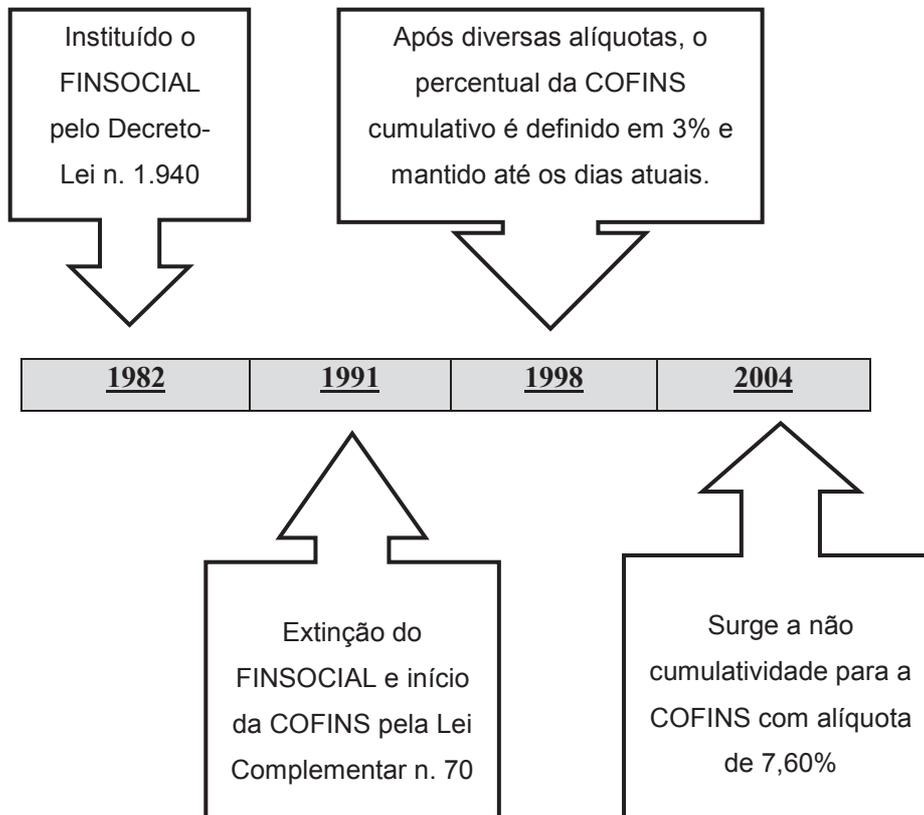


Fonte: Da autora.

Com o mesmo objetivo, a figura 3, a seguir, demonstra a evolução da COFINS, iniciando com a criação do FINSOCIAL em 1940 e sua posterior alteração, em dezembro de 1991, para COFINS devido à inconstitucionalidade do FINSOCIAL.

Seguindo a mesma estrutura do PIS, a COFINS adota também a forma híbrida. Desse modo, a partir de fevereiro de 2004, os contribuintes que apuram seus tributos pela sistemática do Lucro Real iniciaram o recolhimento da COFINS na forma não cumulativa. Já os contribuintes tributados pelo Lucro Presumido ou Arbitrado mantiveram-se na forma cumulativa.

FIGURA 3 - LINHA DO TEMPO COFINS



Fonte: Da autora.

Além da divisão em cumulativo e não cumulativo que pode-se classificar como a regra básica dessa sistemática, a apuração do PIS/COFINS possui diversas modalidades de apuração. Muitas vezes, um mesmo contribuinte recolhe seus tributos em mais de uma sistemática, assim para tal empresa será necessária a apuração e o controle de diversos “mapas de apuração” com legislação e regras

distintas, aumentando o custo de conformidade tributária que, conforme já discutido, não considera apenas o valor do tributo a pagar e sim todos os custos inerentes a ele.

Nesse sentido, o quadro 6 a seguir, elenca as diversas situações em que incidem o PIS/COFINS, e verifica-se que as alterações podem ocorrer em diversos pontos, assim pode-se ter um regime diferenciado pela base de cálculo, pela alíquota e até mesmo por produto, dificultando ainda mais o entendimento destes tributos.

QUADRO 6 - INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PIS/COFINS

Regra Geral	Lucro Presumido ou Arbitrado – cumulativo Lucro Real – não cumulativo
Regimes diferenciados	Essa diferenciação pode ser tanto em relação à apuração da base de cálculo, quanto da alíquota: Base de cálculo e alíquotas diferenciadas devem ser adotadas nas instituições financeiras, nas entidades sem fins lucrativos e nas pessoas jurídicas de direito público. Tem-se também a base de cálculo diferenciada que é aplicada nas empresas de <i>factoring</i> .
Tributação diferenciada, também conhecida por incidência monofásica ou concentrada	Pode ocorrer tanto para o contribuinte cumulativo quanto para o não cumulativo. A tributação diferenciada assemelha-se a substituição tributária, isto porque o recolhimento do tributo é feito pelo fabricante ou importador recolhendo pela cadeia de comercialização. Entretanto, a diferença entre a substituição tributária e a tributação diferenciada está no fato de as receitas desta não estarem sujeitas obrigatoriamente ao regime cumulativo, como ocorre com a substituição tributária. Estão sujeitas a incidência monofásica: a) Gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo, querosene de aviação e nafta petroquímica; b) Biodiesel; c) Álcool, inclusive para fins carburantes; d) Veículos, máquinas, autopeças, pneus novos de borracha e câmaras de ar de borracha; e) Medicamentos, produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal; f) Bebidas.
Alíquotas reduzidas	Nafta petroquímica, papel imune, destinado à impressão de periódicos, papel destinado à impressão de jornais, papel destinado à impressão de periódicos, produtos hortícolas e frutas, aeronaves, suas partes, peças etc., sementes e embriões, Zona Franca de Manaus (ZFM), concessionários de veículos, fertilizantes, defensivos agrícolas e outros, gás natural canalizado, carvão mineral, produtos químicos e farmacêuticos, livros, combustíveis, bebidas e embalagens, receitas financeiras e Programa de Inclusão Digital.
Importação	O fato gerador do PIS/COFINS importação é a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado. A alíquota a ser aplicada neste fato gerador é a mesma adotada na não cumulatividade.

Fonte: Brasil (2002a, 2003a, 2004a).

Diante do quadro acima, percebe-se a quantidade de incidência do PIS/COFINS, os inúmeros casos de tributação diferenciada que fogem à regra e que exigem estudos detalhados para sua aplicação, criando um dos tributos mais complexos do sistema tributário nacional.

Em continuidade aos estudos propostos, é importante descrever sobre outros tributos não cumulativos, o que é feito no próximo item.

2.2.5 OUTROS TRIBUTOS NÃO CUMULATIVOS

É relevante fazer uma breve análise sobre os demais tributos não cumulativos de modo que seja permitida uma comparação dessa sistemática.

Além do PIS e COFINS, temos como tributos não cumulativos o ICMS e o IPI. Madeira (2009) explica que a segregação desses dois tributos ocorreu da seguinte maneira:

A Constituição brasileira de 1934, separando os pressupostos vendas e consumo, atribuiu à União competência para tributar o consumo e reservou aos Estados competência para instituir tributos sobre vendas (MADEIRA, 2009, p. 63).

O ICMS incide sobre a circulação de mercadorias, já o IPI é incidente sobre a produção de mercadorias. Na CF/88, o IPI figura pelo artigo 153, inciso IV, parágrafo II e o ICMS tem abrigo no artigo 155, parágrafo II, conforme já arrolado anteriormente.

A não cumulatividade do IPI e do ICMS é pautada na modalidade imposto contra imposto no Método Subtrativo (PACE, 2008; MADEIRA, 2009). Santos (2011, p. 157) explica que: “compensa-se o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras)”, ou seja, “basta adquirir a mercadoria onerada por esses impostos para que o direito de crédito se dê de forma imediata” (PACE, 2008, p. 46-47).

Para se ter direito ao crédito do ICMS e do IPI, necessariamente tem de haver o destaque do crédito em documento fiscal para ser transferido ao adquirente da mercadoria. Já a não cumulatividade do PIS/COFINS é apurada pelo próprio

contribuinte, e não há o que se falar em destaque do tributo para se apurar o crédito (MADEIRA, 2009; SANTOS, 2011).

Apesar de o ICMS, IPI, PIS e COFINS serem tributos que adotam a sistemática não cumulativa, ressalte-se que:

[...] não estamos diante de espécies tributárias semelhantes em seus impositivos. Os impostos aludidos incidem sobre a circulação de bens e serviços, ao passo que as contribuições oneram as receitas auferidas pelos contribuintes (PACE, 2008, p. 31).

Fernandes e Martins (2007) argumentam que mesmo a neutralidade do IPI e do ICMS, corretamente delineada como princípio constitucional, é revestida de algumas exceções, mas nada que desfigure sua essência em evitar a cobrança de tributos em “cascata”. Note-se que, para o IPI e o ICMS, o legislador pontuou detalhadamente a sistemática da não cumulatividade, entretanto para as contribuições sociais, Tomé (2011) ressalta que o legislador se privou de tal detalhe.

Diante de tantos fatores, pode-se perceber que a não cumulatividade das contribuições do PIS/COFINS é bem peculiar. Pace (2008, p. 46) assevera que: “o regime introduzido pelas Leis nº 10.637 e 10.833 não se tipifica juridicamente como aquele conferido pela Constituição Federal para o IPI e para o ICMS”.

Idêntico raciocínio conjuga Marquardt⁸ (2009, p. 1), quando declara que:

Diferentemente do IPI e do ICMS, em que o constituinte elucidou a sistemática de implementação da não cumulatividade – prescrevendo a compensação do que for devido em cada operação com o montante incidente nas operações anteriores, na Cofins houve apenas a exigência de que essa contribuição fosse não cumulativa. Ao legislador ordinário foi reservada a tarefa de definir o setor da atividade econômica em que essa não cumulatividade deverá ser aplicada.

Pode-se afirmar que a não cumulatividade promove o benefício de tributar somente o valor agregado exaurindo o “efeito cascata”. Todavia, contrário à razão, a sistemática não cumulativa para o PIS/COFINS torna-se complexa gerando questionamentos intermináveis nas esferas administrativas e judiciais, devido a algumas particularidades que distorceram o conceito e a finalidade da não

⁸ A dissertação do autor refere-se apenas a COFINS, todavia os fundamentos são idênticos para o PIS.

cumulatividade, principalmente no tocante à apropriação de créditos, conforme será declinado em tópico específico.

Pace (2008, p. 47) sintetiza corretamente:

As leis n. 10.637 e 10.833 consagraram um sistema chamado impropriamente de não cumulativo, mas que trata de uma metodologia de descontos de créditos calculados sobre determinados custos e despesas incorridos pelos adquirentes de bens e serviços, taxativamente previstos na legislação ordinária.

Em face do exposto, “a não cumulatividade das contribuições não pode ser igualada àquela conferida constitucionalmente para o ICMS e para o IPI. Seus mecanismos são distintos e as consequências de sua aplicação também” (PACE, 2008, p. 46). Oliveira (2011) ainda ressalta que nem é possível comparar a não cumulatividade das contribuições sociais com outros países como Itália, França, Espanha, Portugal, etc., devido a suas peculiaridades.

Após delinear sobre a não cumulatividade e seus conceitos, discorre-se sobre quais são os créditos que validam essa modalidade, ou seja, o que efetivamente faz com que surja a neutralidade tributária na apuração das contribuições sociais do PIS/COFINS.

2.2.6 OS CRÉDITOS DA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DO PIS/COFINS

Os créditos permitidos pela legislação são taxativamente elencados no artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, desse modo, estão elencados os custos, despesas e encargos incorridos no mercado interno, além das despesas relacionadas à importação (PACE, 2008; NICOLINI et al., 2011).

A seguir, são elencadas, no Quadro 7, as operações que podem ser utilizadas para abatimento do PIS/COFINS não cumulativo:

QUADRO 7 - CRÉDITOS PERMITIDOS PARA ABATIMENTO DO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO

Custos e despesas permitidos na legislação para a tomada de crédito
a. Bens adquiridos para revenda
b. Bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviço e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.
c. Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.
d. Contraprestação de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica.
e. Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.
f. Edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão de obra tenham sido suportados pela locatária.
g. Bens recebidos em devolução.
h. Energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.
i. Vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviço de limpeza, conservação e manutenção.
j. Armazenamento de mercadoria e frete na operação de venda.

Fonte: Brasil 2002a, 2003a.

Além dos créditos previstos taxativamente na legislação vigente, existem regras que devem ser observadas para a efetiva apropriação do crédito. Por exemplo, o item “a”, que são os bens adquiridos para revenda, há restrição quanto à tomada de crédito das aquisições tributadas pelo sistema monofásico. Neste caso, o crédito é expressamente vedado, Santos (2011, p. 175-176) elenca as mercadorias que estão na sistemática monofásica, inclusive já indicada anteriormente:

[...] combustíveis entre outros (Lei n. 9.990/2000); medicamentos e produtos e toucador (Lei n. 10147/2000), máquinas e veículos especiais (Lei n. 10.485/2000), e ainda operações com empresa de transporte aéreo (Lei n. 10.560/2002).

Assim, diante da aquisição desses bens para revenda, a apropriação desse crédito é vedada, porém também não incidem as contribuições na revenda dos respectivos itens. Por sua vez, o item “b”, que se refere a insumo, é o item que mais gera controvérsias e discussões tanto administrativas quanto judiciais, por este motivo, será tratado em tópico específico.

A próxima operação geradora de crédito é o pagamento a título de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa (item c); a única exigência para a utilização desse custo é que os pagamentos desses aluguéis sejam feitos a pessoa jurídica e, no caso dos imóveis, não podem ter pertencido anteriormente à empresa. O arrendamento mercantil (d) só é vedado caso a pessoa jurídica, na figura do arrendador, esteja na sistemática do SIMPLES Nacional (BRASIL, 2002a, 2003a).

Os bens do ativo imobilizado (e) também são permitidos, mas devem ser intrinsecamente ligados a produção. O mesmo acontece com as benfeitorias em imóveis de terceiros (f), sendo que a única exigência é que todo custo deve ser suportado pela locatária. As vendas que sofreram tributação do PIS/COFINS e, por algum motivo, foram devolvidas (g), podem ser consideradas base para a tomada de crédito. Na verdade é apenas um acerto financeiro, isto porque é necessário tomar crédito da devolução, para que quando ocorra a segunda venda, por exemplo, não haja bitributação. A energia elétrica (h) consumida no estabelecimento da empresa também dá direito à apropriação de crédito do PIS/COFINS:

[...] dará direito a desconto do crédito de PIS e COFINS o valor da energia elétrica incorrido no mês, consumida em todo o estabelecimento da empresa, não registrando, portanto, apenas ao local onde se localizam as instalações industriais (PACE, 2008, p. 110).

Diferentemente do ICMS, cujo crédito só é permitido nas instalações industriais, no tocante a energia elétrica, a não cumulatividade do PIS/COFINS é plena comparada à restrição do ICMS.

Por fim, os fretes e armazenagem (j) também são opções elencadas na legislação, tendo como única regra que o custo seja suportado pelo vendedor. Todavia, quanto ao frete e armazenagem, apesar da regra imposta pela RFB, tal exigência não se justifica, isto porque a lei não traz esse entendimento. Disso resulta que “no caso específico do frete e armazenamento, a lei foi expressa ao permitir tal direito, sem qualquer restrição, sendo totalmente ilegais as restrições administrativas impostas contra o contribuinte”, informa Pace (2008, p. 119).

Em 2009, houve uma inclusão nos créditos elencados das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, a partir da promulgação da Lei n. 11.898/2009, vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados

por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviço de limpeza, conservação e manutenção foram liberados para a tomada de crédito (BRASIL, 2002a, 2003a).

Apenas as empresas com atividade de prestação de serviço de limpeza, conservação e manutenção e que sejam detentoras desses custos e estejam na não cumulatividade é que podem se beneficiar dessa nova permissão. Tal situação foi originada visto o prejuízo que as prestadoras de serviço sofrem com a não cumulatividade. Todavia, ao discriminar uma única atividade de forma pontual, faz com que o legislador afronte os Princípios Constitucionais Tributários, pois tem tratamento desigual a contribuintes que estão em situação equivalente.

Note-se que existe vedação expressa para alguns créditos, no artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 em seu § 2º, quais sejam: mão de obra paga a pessoa física e aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive nos casos isenção, alíquota zero ou não alcançados pela contribuição.

Santos (2011) elucida que os créditos não reconhecidos em determinado mês podem ser apropriados no prazo de 5 anos da data de ocorrência, já os créditos de pessoa física são explicitamente vedados.

Como já mencionado, existem empresas que apuram as contribuições de forma mista, logo, para as receitas não cumulativas, Santos (2011, p. 178) ressalta que: “o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas”. E por fim, caso ocorra furto, roubo, deterioração ou utilização indevida, a tomada de crédito deve ser estornada.

O regime não cumulativo das contribuições do PIS/COFINS é tão duvidoso que tem como consequência diversos questionamentos quanto à utilização dos créditos para abatimentos dos valores a recolher, além de inúmeras regulamentações emitidas pela autoridade fiscal que visam auxiliar o entendimento da não cumulatividade, entretanto a quantidade de atos e normas faz surgir mais insegurança do que entendimento aos contribuintes (SANTOS, 2011; PACE, 2008).

Nogueira (2006) reforça que, quando surgiu a não cumulatividade, o governo tinha como objetivo desonerar o setor produtivo, mas na prática o que ocorreu foi um

aumento na carga tributária, pois os créditos foram elencados e muitos custos foram excluídos como, por exemplo, a mão de obra e os encargos trabalhistas.

Esse aumento não seria percebido se os créditos permitidos por lei não fossem taxativos e não tomassem como base os demais tributos não cumulativos (ICMS e IPI) (SANTOS, 2011). Além disso, apesar de a lei permitir a apropriação de crédito a uma alíquota de 9,25%, totalizando PIS/COFINS, este montante não será idêntico para todas as empresas obrigadas a não cumulatividade, isto porque alguns custos taxados efetivamente na lei podem não ocorrer em determinadas empresas, onerando ainda mais sua atividade e sendo totalmente contrária a Exposição de Motivos elencados na medida provisória que alterou para a não cumulatividade (OLIVEIRA, 2011), conforme transcrito a seguir:

O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra (Exposição de Motivos, 2003d, p.1).

Imperioso notar, conforme as palavras de Oliveira (2011, p. 16): “o legislador preferiu um critério funcional, de causa e efeito, a detalhar quais seriam os bens e serviços que possibilitariam a apropriação de créditos”. Assim, os créditos permitidos possuem sua classificação na legislação que define quanto a não cumulatividade. Pace (2008, p. 121) confere que: “somente aqueles custos e despesas lá indicados dão direito aos créditos de PIS e COFINS; nenhum outro que não descrito na lei poderá ser considerado”. Santos (2011, p. 179) finaliza: “a conclusão não pode ser outra: a não cumulatividade estabelecida para essas contribuições não é plena, pois sempre haverá um resquício de cumulatividade”.

Talvez o legislador, ao pontuar taxativamente os créditos permitidos para abatimento do PIS/COFINS, o fez tentando evitar simulações ou abuso por parte dos contribuintes ou, no caso mais grave, uma evasão fiscal. Todavia, buscar as brechas na legislação e um melhor entendimento de um enquadramento fiscal, por exemplo, deve ser legítimo aos contribuintes; esta ação denomina-se elisão fiscal (LOPES, 2011). No caso das contribuições em questão, a lei menciona o conceito de insumo, sendo este um dos maiores conflitos entre fisco e contribuintes. Vale ressaltar que

os insumos se alteram em detrimento da atividade empresarial de cada setor, por este motivo, a partir do momento em que o legislador pontuou taxativamente esses créditos, feriu diversos princípios tributários já elencados no presente trabalho, além do que não contempla a neutralidade tributária em sua totalidade, função principal para tributos não cumulativos.

Resta nítido que a escolha pela não cumulatividade do PIS/COFINS o conecta diretamente ao Princípio Tributário da Não Cumulatividade, disso resulta a impossibilidade de qualquer vedação por parte do legislador ordinário (MARQUARDT, 2009).

Feito esse esclarecimento, Marquardt (2009, p. 108) conclui ainda que:

Independente do método escolhido pelo legislador ordinário para implementação da não cumulatividade da COFINS, este deverá, necessariamente, atender, entre outros, aos limites aqui mencionados: o conceito constitucional de não cumulatividade e o regime cumulativo da COFINS. Qualquer descompasso entre a técnica adotada e os referidos limites acarretará, de pronto, a cumulatividade proibida pelo sistema de direito positivo, e, conseqüentemente, essa técnica poderá ser invalidada pelo próprio sistema por meio de seus mecanismos específicos.

Com entendimento dos créditos permitidos pela legislação, passa-se a abordar mais especificamente sobre o artigo 3.º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o qual utiliza a palavra insumo para liberar a apropriação desses créditos. Como já abordado anteriormente, a palavra insumo é a que causa os maiores questionamentos por parte dos contribuintes.

2.3 CONCEITO DE INSUMO

Relevante ao presente estudo elencar um tópico específico sobre uma das modalidades de creditamento. Essa modalidade diz respeito aos créditos permitidos sobre bens e serviços utilizados como insumo, inserido no artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003. Ocorre que o termo insumo é bem subjetivo e pode possuir um alcance de significados que acabam por tumultuar a aplicação quanto a este item, como afirma Oliveira (2011, p. 116):

Dentre os créditos admitidos no regime não cumulativo das contribuições sociais, os que mais geram dúvidas ao contribuinte são os bens e serviços utilizados como insumos, tanto pela subjetividade deste termo, quanto pela ampla extensão que deles se possa extrair.

Pace (2008, p. 100) esclarece que a lei permite “a tomada de crédito nas aquisições de insumo, todavia, não os define”. De tal sorte, que a falta desse conceito acarreta em questionamentos infundáveis, pois o conceito de insumo se torna abrangente.

Bueno (2007, p. 441) conceitua insumo como “conjunto de recursos básicos necessários à produção de bens e serviços”. Contabilmente, classifica-se insumo como “fatores necessários à produção para serem subtraídos das receitas de venda, juntamente com as despesas operacionais e não operacionais, para se alcançar o lucro líquido do exercício” (PACE, 2008, p.101), ou seja, todos os custos e despesas necessários à realização da receita, sendo assim, todos eles devem ser considerados insumos.

É interessante trazer, também, o conceito de insumo sob a ótica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), porém faz-se necessário discorrer primeiramente sobre este órgão.

A expansão econômica exigiu uma harmonização contábil evitando custos extras e dificuldades de entendimento, facilitando assim a troca de informações no mercado global. Nesse sentido, os principais organismos contábeis brasileiros, compreendidos em Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), bem como pessoas da área acadêmica, governamental e da iniciativa privada reuniram-se para modernizar as normas e preceitos contábeis. O resultado dessa reunião efetivou a criação do CPC, através da Resolução CFC n. 1.055 de 2005.

Todas essas mudanças acarretaram novos pronunciamentos e, certamente, não se pretende apresentar todas as alterações promovidas pelo CPC. A seguir, apresenta-se o Pronunciamento Técnico n. 16 em alguns tópicos que remetem à questão de custo (insumo):

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros

diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (NR) (Nova Redação dada pela Revisão CPC n.º 1, de 8/01/2010).

12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão-de-obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. **Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta** (CPC, 2009, grifo nosso).

O mesmo Pronunciamento Técnico n. 16 explica também a questão de custo (insumo) para as prestadoras de serviço:

19. Na medida em que os prestadores de serviços tenham estoques de serviços em andamento, devem mensurá-los pelos custos da sua produção. **Esses custos consistem principalmente em mão-de-obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação dos serviços, incluindo o pessoal de supervisão, o material utilizado e os custos indiretos atribuíveis.** Os salários e os outros gastos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não devem ser incluídos no custo, mas reconhecidos como despesa do período em que são incorridos. O custo dos estoques de prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não-atribuíveis que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços (CPC, 2009, grifo nosso).

O que se pode concluir da leitura do Pronunciamento Técnico n. 16 é que, de forma mais arrojada do que pretende a RFB, há o reconhecimento da mão de obra como um custo intrínseco às atividades, porém, apesar disto, a RFB não aceita como insumo a mão de obra própria em nenhum dos três setores de atividade. Esse pronunciamento não aceita como custo todos os gastos da empresa, como define a autora Pace (2008) em parágrafos anteriores.

Por outro lado, o ideal é encontrar um equilíbrio, conforme conceitua Oliveira (2011). O autor entende que se deve levar em consideração apenas aqueles insumos que interagem diretamente com a atividade fim da empresa. Logo, os “insumos utilizados em produtos que tenham destinação diversa da venda, como uma doação, por exemplo, não possibilitam a apropriação de créditos, face à limitação imposta na legislação” (OLIVEIRA, 2011, p. 49).

Note-se que o “vocábulo ‘utilizado’ é ordinariamente adotado para fazer referência a algo que foi usado, empregado, aplicado, gasto, adotado, tornado útil, proveitoso, que teve valia ou que serviu para alguma finalidade” (ANDRADE FILHO, 2011, p. 112).

Buscando eliminar tais dúvidas, a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou a Instrução Normativa – IN n. 404, de 12 de março de 2004 com o significado de insumo:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º⁹, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço (Brasil, 2004b, grifo nosso).

A leitura da definição defendida pelo ente tributante remete ao conceito de insumo do IPI (PACE, 2008), porém, conforme evolução do presente trabalho, verifica-se que não há comparabilidade entre a forma não cumulativa desse tributo com as contribuições em comento.

Ora, se as técnicas e a legislação são distintas e possuem particularidades, o significado de insumo do IPI não deve ser aceito para as contribuições sociais.

Vale observar que a IN n. 404/2004 declara que, para ser considerado insumo, deve existir um contato direto com o produto fabricado e, no caso da prestação de serviço, deve atuar diretamente ao serviço prestado (PACE, 2008; TOMÉ, 2011).

⁹ Remete à base de cálculo.

Contrário à razão, mesmo se o contribuinte seguir esse procedimento e utilizar um crédito que atue diretamente na prestação de serviço, mas que não esteja na relação explícita da lei, o fisco veda tal tomada de crédito. Essa afirmação deve-se ao fato das inúmeras negativas disponibilizadas através do item Solução de Consulta que será abordado em tópico posterior.

Por fim, Pace (2008, p. 105) enfatiza:

Em primeiro lugar, as leis regentes do novo regime de créditos não determinam que se utilize o conceito de insumo previsto na legislação do IPI para a consideração de itens creditáveis no âmbito das contribuições ao PIS e da COFINS, e assim não procederam porque os regimes são completamente distintos. Se essa fosse a intenção do legislador ordinário, teria ele expressamente previsto tal determinação nos textos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Ademais, considerando que, para as contribuições do PIS e da COFINS, o legislador conferiu um sistema *sui generis* de tomada de créditos para mitigar os efeitos da cumulatividade, devem suas regras serem tratadas de forma isolada, sem analogia com outros regimes tributários.

Logo, o entendimento de insumo é de suma importância para a compreensão e classificação correta dos valores a serem apropriados de crédito. Além disso, os insumos definidos nos demais tributos não cumulativos são desiguais e, por isso, a RFB não deve nivelar tal conceito.

Oliveira (2011) explica que, ao elaborar a lei, o legislador perdeu a oportunidade de conceituar melhor a abrangência de insumo e por este motivo temos tantos questionamentos quanto à apropriação de créditos alocados nesses termos. De todo o exposto, resta saber, conforme Marquardt (2009, p.82) elucidou:

O legislador ordinário no exercício de sua competência legislativa, ao criar a regra-matriz do tributo, cuja Constituição Federal exige que este seja não-cumulativo, deverá obrigatoriamente inserir no ordenamento norma jurídica que implemente um método para atingir a não-cumulatividade prescrita.

Nesse compasso, Martins (2005, p. 203) conceitua insumo como: “um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade”.

Diante do conceito de insumo destacado de forma genérica, parte-se para seu entendimento de forma atrelada aos tributos não cumulativos. Dessa maneira, nos próximos tópicos contextualiza-se insumo para o IPI, para o ICMS e para as contribuições sociais PIS/COFINS.

2.3.1 INSUMO NO IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) deve ser apurado por todos os estabelecimentos industriais e por aqueles equiparados (BRASIL, 2010).

Como já mencionado, o IPI é um tributo totalmente não cumulativo e em sua legislação é esboçado quais créditos devem ser utilizados para a utilização plena da neutralidade tributária:

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente (BRASIL, 2010).

Comparando a questão de insumo das contribuições sociais com o IPI, percebe-se que a legislação do PIS/COFINS elenca bens e serviços utilizados como insumo tratando do assunto de forma genérica. Já a leitura do ordenamento jurídico do IPI transmite uma ideia clara no tocante ao conceito de insumo, isto porque discriminaram quais são as aquisições que geram crédito (OLIVEIRA, 2011).

Outrossim, os contribuintes do IPI necessariamente utilizam-se desse tipo de insumo; dessa forma, há uma isonomia no tratamento desses contribuintes, pois todos são industriais ou equiparados, assim, reconhecer um tipo de insumo é mais favorável, visto que esta análise está tratando de contribuintes parecidos.

2.3.2 INSUMO NO ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é de competência dos estados e do Distrito Federal e é normatizado pela Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1991 (BRASIL, 1991b).

Na mencionada lei, em seu 4.º artigo, define-se o contribuinte, assim, tem-se a classificação da incidência pessoal:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP n.º 102, de 11.7.2000) (BRASIL, 1991b).

As características do IPI e do ICMS são semelhantes, ambos são impostos totalmente não cumulativos, não existindo sistema duplo como nas contribuições sociais, ou seja, para esses tributos não temos a figura do cumulativo e do não cumulativo. Além do mais, para que o crédito seja utilizado na não cumulatividade, ele deve estar destacado em documento fiscal.

Parte-se agora ao conceito de insumo para o ICMS, todavia é importante esclarecer que este é um tributo cobrado na esfera estadual. Sendo assim, cada unidade da federação terá sua legislação pertinente. Para o presente trabalho, baseou-se na legislação paulista em especial o artigo 72, parágrafo 8.º, do Decreto n. 45.490, de 2000, que define o que é insumo:

Artigo 72 - O crédito acumulado dir-se-á (Lei n.º 6.374/89, art. 46):
[...]

§ 8.º - Para efeito dos §§ 2.º e 3.º, consideram-se insumos as matérias-primas, os materiais secundários ou de embalagem e os serviços recebidos, no âmbito do imposto, utilizados no processo de industrialização dos produtos ou na prestação de serviços cujas operações ou prestações possibilitaram a geração do crédito acumulado (SÃO PAULO (Estado), 2000).

Ao comparar os créditos taxados para o abatimento do PIS/COFINS com a legislação do ICMS, identificam-se inúmeras diferenças. Por exemplo, a energia elétrica para o ICMS é considerada uma mercadoria. Todavia, para que o contribuinte possa utilizar esse crédito, deve haver mensuração através de um

medidor de energia consumida e, quanto à energia elétrica utilizada pela administração, tal crédito é vedado para o ICMS (PACE, 2008).

Relativamente ao crédito de aluguel, Pace (2008) acredita que, neste momento, o legislador realmente define as particularidades da não cumulatividade para as contribuições em questão, isto porque não há na legislação do IPI/ICMS qualquer indicação de tomada de crédito a título de aluguel.

Feito esse esclarecimento, tem-se nítido que não há comparabilidade no tocante ao termo insumo entre os tributos PIS/COFINS, IPI e ICMS. Além do que o conceito de insumo para o IPI e o ICMS “está intimamente ligado à materialidade desses tributos, que, todavia, têm fato gerador (i) operações relativas à circulação de mercadorias ou de serviços (ICMS) ou (ii) operações relativas à industrialização de produtos (IPI) (MARTINS, 2005, p. 203).

2.3.3 INSUMO NO PIS/COFINS

Trata-se, portanto, de considerar a materialidade do tributo, logo para o PIS/COFINS, sua materialidade “vai além da atividade meramente mercantil, fabril ou de serviços, alcançando todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica (MARTINS, 2005, p. 204).

Faz-se oportuno trazer ao presente estudo conceitos sobre o crédito físico e o crédito financeiro, termos esses desenhados no próprio Texto Constitucional. Tomé (2011, p.7) explana:

[...] (a) se adotada a sistemática do “crédito físico”, o direito ao abatimento dos tributos incidente nas operações anteriores só é autorizado se o bem integrar o produto ou serviço a que o contribuinte der saída, enquanto (b) no sistema do “crédito financeiro” todas as entradas de bens e recebimentos de serviços que participem da atividade comercial do contribuinte geram créditos, independente de sua destinação física.

Por este motivo, Pace (2008, p.102) entende que:

[...] são insumos todos os gastos, direta ou indiretamente incorridos, com a aquisição dos elementos necessários ao desenvolvimento do objeto social da empresa; ou ainda, os bens e serviços adquiridos e utilizados como insumos que representam o esforço empresarial necessário para fabricação

de um bem ou a prestação de um serviço e a consequente geração de receita.

Por fim, depreende-se que o conceito de crédito para a sistemática do PIS/COFINS tem característica mais financeira do que física; tal afirmação é feita tendo em vista a liberação quanto à tomada de créditos de aluguéis, energia elétrica, arrendamento mercantil, entre outros. Percebe-se que são elencados créditos que interagem diretamente com o produto/serviços, mas há também a liberação de outros que auxiliam a realização da receita de um modo geral (MARTINS, 2005; PACE, 2008; TOMÉ, 2011).

Diante de tantas divergências, pode-se afirmar que o conceito de insumo utilizado para o IPI ou para ICMS não pode ser adotado para as contribuições sociais, corroborando, com isso, Tomé (2011, p. 7) que é categórica ao afirmar:

A disciplina jurídica da contribuição ao PIS e da COFINS, conquanto denominada pelo legislador de “não-cumulativa”, nada tem a ver com a “não-cumulatividade” do IPI e ICMS. Incabível, por isso, a simples aplicação, às citadas contribuições, de construções legislativas, doutrinárias e jurisprudenciais relativas àqueles impostos.

Em que pese tratar de um mesmo significado para insumo, é relevante saber que para cada tributo não cumulativo ele terá um contexto, isto porque, no caso das contribuições sociais, remete-se ao faturamento, sendo este sua base de incidência, além do que abrange um número diverso de contribuintes, diferente do IPI e do ICMS que foca apenas o processo de industrialização e de circulação de mercadorias e serviços (SCAFF, 2008; MARQUARDT, 2009; TOMÉ, 2011).

Dessa forma, a desoneração dos produtos é o objetivo da não cumulatividade; pode-se assim definir desoneração como a palavra-chave para o conceito não cumulativo. Para o IPI, esse foco visa desonerar a produção e circulação dos bens, já em relação às contribuições sociais visa desonerar o faturamento (BERGAMINI; PEIXOTO, 2011).

Fica claro, então, que o conceito de insumo para a sistemática do PIS/COFINS não cumulativo deve abranger o “conjunto de fatores necessários ao desempenho de determinada atividade empresarial, seja ela consistente na produção, comercialização de bens ou prestação de serviço” (TOMÉ, 2011, p. 13).

Para consolidar ainda mais todas as afirmações trazidas quanto à contextualização de insumo, a seguir apresenta-se o conceito de custo e despesa, de forma particularizada para cada ramo de atividade.

2.4 CUSTOS E DESPESAS

Apurar corretamente custos e despesas é primordial para sobrevivência das empresas e para sua competitividade no mercado. Tais práticas auxiliam uma gestão estratégica que visa melhores resultados financeiros e um melhor conhecimento das atividades da entidade (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004; SOUZA; SILVA; PILZ, 2010).

De plano, quando se trata de custo, logo se atrela esse termo a empresas industriais; tal afirmação ocorre porque “é um procedimento muito mais complexo do que nas comerciais, uma vez que envolve muito mais que a simples compra e revenda de mercadorias” (VICECONTI; NEVES, 2003, p. 7). Todavia, as demais atividades também possuem apuração de custos, mas de forma particularizada.

Não sendo o propósito deste trabalho o esgotamento do tema, tem-se por objetivo apenas trazer à discussão as diferenças perceptíveis quanto à estrutura dos custos em cada ramo de atividade, compreendidos em: indústria, comércio e prestação de serviço. Em virtude desse fato, cada empresa terá seu principal custo atrelado a sua atividade, ou seja:

Empresas do setor de produção compram materiais e componentes e os convertem em vários produtos acabados.
Empresas do setor de comercialização compram e depois vendem produtos tangíveis sem alterar a sua forma básica.
Empresas do setor de serviços fornecem serviços ou produtos intangíveis (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p. 33).

Assim, percebe-se que, na indústria e no comércio, os “custos de aquisição incluem o preço do produto comprado e todos os gastos incorridos adicionalmente” (OLIVEIRA, 2011, p. 67). Já na prestação de serviço, por fornecerem serviços ou produtos intangíveis, tem como principal custo a mão de obra.

É importante pontuar que os fundamentos da contabilidade de custos são idênticos, o que se altera é a estrutura de custo para cada uma das atividades mencionadas.

Dessa forma, importa invocar os métodos de custeio, sua classificação e seus conceitos. Nesse sentido, “custos abrangem os gastos relativos ao processo de produção, enquanto que as despesas alcançam os fatos com administração, vendas, cobrança, etc.”, explica Oliveira (2011, p. 68).

Fazendo um paralelo com os créditos permitidos para abatimento do PIS/COFINS, constata-se que as leis dessas contribuições permitem tanto o reconhecimento de custos como de despesas, pois toleram o reconhecimento de bens adquiridos para revenda, que é considerado um custo e ainda reconhecem os gastos com arrendamento mercantil que pode ser uma despesa, por exemplo.

Outra classificação é quanto aos custos diretos e os indiretos. Como própria sugestão do nome, os custos diretos são relacionados diretamente ao produto fim. Já os indiretos atuam indiretamente nesses produtos não permitindo uma mensuração clara de sua contribuição a essa produção (CARARETO et al., 2006; OLIVEIRA, 2011; PADOVEZE, 2007).

Novamente, defrontando o entendimento de custo direto e indireto para o PIS/COFINS, pode-se compreender que o legislador ao pontuar os itens passivos de tomada de crédito engloba tanto o conceito de custo direto quanto indireto. Essa comprovação pode ser atestada ao se verificar a permissão total da depreciação dos bens do ativo imobilizado ligados à atividade fim da empresa, tal custo tem característica indireta e mesmo assim é admitido pelo Fisco.

No que tange ao comportamento dos custos, estes podem ser fixos ou variáveis, Carareto et al. (2006, p.4) qualificam custos fixos como aqueles que “permanecem constantes dentro de determinada quantidade instalada e independem do volume a ser produzido”. De forma contrária, os custos variáveis são instáveis ou, mais detalhadamente, podem ser classificados como:

[...] progressivos, cuja variação ocorre em proporções maiores que os volumes produzidos; constantes, cuja variação ocorre nas mesmas proporções que os volumes produzidos; e os regressivos, cuja variação ocorre em proporções menores que os volumes produzidos (CARARETO et al., 2006, p. 4).

A contabilidade de custos fornece também uma série de métodos de custeio, que permite à empresa efetuar a apuração de seus custos por meio de procedimentos pré-determinados. Esses métodos são: (i) custeio direto ou variável, (ii) custeio por absorção; (iii) custeio baseado em atividade (*ABC – Activity-Based Costing*), (iv) custeio padrão e (v) custeio meta (CARARETO et al., 2006; PADOVEZE, 2007). Relevante se faz uma breve análise sobre as definições de cada método delineado acima:

QUADRO 8 - MÉTODOS DE CUSTEIO

Método de Custeio	Definição
Direto ou variável	Fundamenta-se na identificação dos custos variáveis e fixos, ou seja, os custos oscilam de forma proporcional ao volume de produção e vendas, dos custos que se mantêm estáveis perante o volume de produção e vendas. São imputados aos bens e serviços produzidos somente os custos variáveis de produção (direto ou indireto).
Por Absorção	Consiste na alocação de todos os custos de produção aos bens ou serviços produzidos, sendo os custos diretos por meio da apropriação direta enquanto os indiretos por meio de critérios de rateios.
Baseado em Atividade	Identifica, analisa e controla os custos envolvidos nas atividades e processos de uma empresa, atribuindo aos produtos, individualmente, a parcela dos custos indiretos consumida por cada um deles.
Padrão	É o custo de produção estabelecido antes do início do processo produtivo, sendo determinado com base em estudos científicos, dados de períodos anteriores e experiências simuladas que levam em consideração as deficiências existentes com os fatores de produção, disponíveis dentro do processo produtivo de cada empresa.
Meta	Obtido através da subtração de um preço estimado (ou preço de mercado) da margem de lucratividade almejada, objetiva atingir um custo de produção igualmente desejado.

Fonte: Carareto et al. (2006, p. 4-7).

É imperioso notar que cada um dos métodos de custeio elencado apresenta vantagens e desvantagens. Por outro lado, o que importa destacar é que o método de custeio por absorção é o único aceito pelo Fisco, logo a utilização dos demais métodos serve apenas em nível interno, gerencialmente, para as empresas. Diante de todo o exposto, depreende-se que os conceitos de custo são base para todas as empresas, independente do tipo de atividade desenvolvido por elas.

Entretanto, o que se pretende demonstrar é quanto à estrutura de custos como já delineado, pois essa sim vai variar de acordo com o ramo de cada entidade. Tal situação é correta, pois cada atividade terá uma estrutura de custo gerencialmente de acordo com sua finalidade. Assim, é inaceitável que a RFB estipule quais créditos são permitidos ou não, visto que o universo de contribuintes que a lei da não cumulatividade do PIS/COFINS abrange possui características tão

distintas. Oliveira e Gallo (2010, p. 8) ressaltam: “por isso a importância de se conhecer os custos de uma atividade. Somente assim poderá ser possível verificar se o legislador impôs limites onde não deveria”.

Vale observar que: “produzir e vender não garante a sobrevivência da empresa no mercado: o mercado exige inovações e impõe mudanças” (ANDRADE FILHO, 2011, p. 103). Nesse sentido, todos os gastos, sejam eles custos (diretos ou indiretos) ou despesas auxiliam a geração de receita. De um lado, temos os custos imprescindíveis à elaboração de produtos e serviços e, de outro lado, os insumos que auxiliam o funcionamento regular das atividades empresariais (ANDRADE FILHO, 2011).

Em virtude desse fato, a seguir, discute-se a estrutura de custo para cada segmento: industrial, de comércio e de prestador de serviço a fim de clarificar e confirmar tal entendimento.

2.4.1 CUSTOS E DESPESAS INDUSTRIAIS

Conforme já registrado no trabalho, a questão de custos nas empresas industriais é algo essencial e sua estrutura é bem detalhada com nomenclaturas praticamente universais às empresas do segmento.

Nesta perspectiva, temos o Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que trata, em seu § 1.º, do artigo 13, sobre o custo de produção dos bens e serviços:

Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;
- b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção (BRASIL, 1977).

Assim, a fórmula usualmente utilizada pelas empresas industriais é estruturada da seguinte maneira:

FIGURA 4 - CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS (CPV) - EMPRESAS INDUSTRIAIS

$$\begin{array}{c}
 \boxed{\text{Estoque inicial (EI)}} \\
 + \\
 \boxed{\text{Insumos (matéria-prima, embalagem e outros materiais)}} \\
 + \\
 \boxed{\text{Gastos gerais de fabricação (aluguéis, energia, depreciação, mão de obra, etc.)}} \\
 - \\
 \boxed{\text{Estoque final (EF)}} \\
 = \\
 \boxed{\text{Custo dos produtos vendidos (CPV)}}
 \end{array}$$

Fonte: Da autora

É imperioso notar que, na fórmula utilizada para apurar o CPV, consta a palavra insumo, tal qual a RFB quer definir na liberação dos créditos da lei da não cumulatividade para o PIS/COFINS. Todavia, conforme se pode ver a seguir, as empresas comerciais e de prestação de serviço não possuem a figura de insumo constante nessa concepção da indústria, logo tal ligação é inviável.

Vanderbeck e Nagy (2003, p. 20) ilustram que:

[...] o formato da demonstração de resultados para um fabricante não é significativamente diferente daquele de um comerciante. No entanto, os procedimentos de contabilidade de custos envolvidos na coleta dos dados para determinar o custo de produção são consideravelmente mais complexos do que o registro de mercadorias compradas na sua forma acabada.

Segundo Padoveze (2006, p. 6):

A diferença fundamental entre o custo dos produtos das empresas comerciais e o custo dos produtos nas empresas industriais é que as empresas comerciais têm só um insumo para custo das mercadorias adquiridas para revenda, enquanto as empresas industriais têm de utilizar vários insumos para o processo de obtenção (produção) dos produtos.

2.4.2 CUSTOS E DESPESAS DE COMÉRCIO

Já as empresas comerciais “preocupam-se em computar o custo de mercadorias vendidas”, certificam Vanderberck e Nagy (2003, p. 19). Tal

procedimento está relacionado diretamente ao estoque, pois utilizam como base o saldo do estoque inicial, mais as novas aquisições e o saldo final do estoque após as vendas efetuadas, conforme indicado na figura 5.

FIGURA 5 - CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS (CMV) - EMPRESAS COMERCIAIS

$$\begin{array}{c}
 \boxed{\text{Estoque inicial (EI)}} \\
 + \\
 \boxed{\text{Compras (C)}} \\
 - \\
 \boxed{\text{Estoque final (EF)}} \\
 = \\
 \boxed{\text{Custo das mercadorias vendidas (CMV)}}
 \end{array}$$

Fonte: Vanderbeck e Nagy (2003,p.19)

Diante do exposto, percebe-se que a apuração dos custos para empresas comerciais é mais simples, pois não ocorrem as particularidades da manufatura dos produtos.

Relacionando a legislação do PIS/COFINS não cumulativo com o cálculo do CMV, detecta-se que se constitui no principal creditamento, apontado na lei para empresas desse ramo - as aquisições de bens para revenda -, exceto se tais produtos estiverem na legislação dos produtos monofásicos conforme já ilustrado.

Padoveze (2006, p. 9) faz um comparativo da estrutura de custos das empresas comerciais e industriais, conforme demonstrado na figura 6, a seguir:

FIGURA 6 - CUSTO NAS EMPRESAS COMERCIAIS X INDUSTRIAIS

Empresa Comercial	Empresa Industrial
Insumos (custos) Mercadorias adquiridas	Insumos (custos) Matérias-primas e componentes Material de embalagem Materiais auxiliares ou indiretos Mão de obra industrial Gastos gerais fabris Depreciações industriais
Estoques de mercadorias	Estoques de materiais de produção em processo de produtos acabados
Custo das Vendas Custo das mercadorias vendidas	Custo dos Produtos Vendidos Custo dos produtos industriais vendidos

Fonte: Adaptado de Padoveze (2006, p. 9).

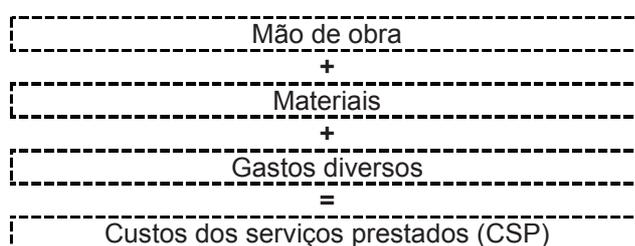
Diante da ilustração acima, são perceptíveis as diferenças entre as empresas comerciais e industriais, principalmente no tocante à abrangência da nomenclatura insumo. Com base nesse argumento, pode-se confirmar que a RFB atrela o conceito de insumo apenas aos contribuintes do ramo industrial, porém a legislação do PIS/COFINS não cumulativo alcança contribuintes de outras atividades e, por este motivo, é necessária uma definição correta e legítima sobre insumo, logo, a liberação de todos os custos necessários à realização da receita deve ser premissa básica para a aplicação da neutralidade tributária.

O que se pode dizer então das empresas prestadoras de serviço? Tal ramo de atividade não revende produtos, seus custos, na maioria dos casos, estão ligados diretamente à mão de obra e à capacidade intelectual de seus funcionários. Por este motivo, pode-se afirmar que: “a maior carga tributária do PIS e COFINS ficou para as empresas prestadoras de serviços (quando tributadas pelo Lucro Real), pela falta de crédito”, conforme constata Santos (2011, p. 161).

2.4.3 CUSTOS E DESPESAS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

Usualmente, utiliza-se a seguinte estrutura para apurar o custo dos serviços prestados:

FIGURA 7 - CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS (CSP) EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO



Fonte: Da autora

Como já se dispôs, o ramo de serviços tem “um benefício intangível [...]. Ele não tem propriedade física e é consumido no momento em que é fornecido” (VANDERBECK; NAGY, 2003, p. 210).

Vale ressaltar que o CPC 16 já declinado anteriormente indica a utilização de estoques para os prestadores de serviço que tenham trabalhos em andamento. O

estoque neste caso será composto do custo de mão de obra, bem como de outros custos envolvidos diretamente na execução dos trabalhos.

Por outro lado, na maioria das vezes, os prestadores de serviços, acumulam esses custos relacionados ao trabalho desenvolvido e os cobram de imediato, portanto não fazem uso da conta de estoque para suas apurações. Logo, muitas empresas deste ramo utilizam-se de ordem de serviço para apurar seus custos, mensurando antecipadamente seus gastos, principalmente no tocante à hora gasta com os trabalhos de mão de obra que é o maior custo para os prestadores de serviço (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2004).

Para o presente trabalho não foi considerada a figura de estoque para os prestadores de serviço. Por este motivo, a figura 7 não faz menção dessa conta para apurar o custo dos serviços prestados.

Na figura 6 apresentou-se um comparativo entre os custos comerciais e os custos industriais. A partir deste momento e após explanação dos custos de prestação de serviço, faz-se a seguir um comparativo entre os três ramos de atividade:

FIGURA 8 - CUSTO NAS EMPRESAS COMERCIAIS X INDUSTRIAIS X PRESTADORAS DE SERVIÇO

Empresa Comercial	Empresa Industrial	Empresa Prestadora de Serviço
Insumos (custos) Mercadorias adquiridas	Insumos (custos) Matérias-primas e componentes Material de embalagem Materiais auxiliares ou indiretos Mão de obra industrial Gastos gerais fabris Depreciações industriais	Insumos (custos) Mão de obra Materiais Gastos diversos
Estoques de mercadorias	Estoques de materiais de produção em processo de produtos acabados	--XX-- --XX--
Custo das Vendas Custo das mercadorias vendidas	Custo dos Produtos Vendidos Custo dos produtos industriais vendidos	Custos dos serviços prestados

Fonte: Da autora

A figura 8 acima permite identificar as diferenças entre os itens de mensuração de custos entre os setores apresentados. Ressalte-se que a prestação

de serviço é que mais se difere das demais, pois, como se observa, seu principal custo é mão de obra; vale ressaltar que muitas prestadoras de serviço não consideram a figura de estoques na apuração de seus custos.

Por outro lado, as prestadoras de serviço que consideram a figura de estoque, conforme indicado no CPC 16, têm esse valor composto pelo custo de serviço em andamento, ou seja, os custos com mão de obra e gastos ligados diretamente ao serviço prestado que, como apontado anteriormente, pode ser mensurado e cobrado antecipadamente através de uma ordem de serviço.

Com base nesse argumento, é necessário o conhecimento das particularidades de cada ramo de atividade para, somente assim, conceituar corretamente o significado de insumo, que deve levar em consideração sua aplicabilidade (OLIVEIRA, 2011). Fica nítido que não há como contextualizar de forma genérica o conceito de insumo, isto porque: “um determinado gasto da empresa ora pode ser considerado como custo e ora como despesa”, assevera Oliveira (2011, p. 76).

Deve-se realçar, portanto, que:

Esse parâmetro usado para enquadrar ou não algo como despesa certamente é um dos motivadores das inúmeras dúvidas que há em relação à apropriação de créditos, uma vez que fica impossível estabelecer uma lista do que pode ou não ser insumo. A falta de familiaridade com as especificidades de cada negócio também dificulta essa análise por parte da administração tributária [...] (OLIVEIRA, 2011, p. 76).

Conforme verificado, cada atividade possui uma particularidade em alusão ao conceito de insumo. Todavia, contrário à razão e aos fatos demonstrados, a RFB simplesmente equiparou esse conceito às atividades industriais. Ora, para a sistemática não cumulativa do PIS/COFINS deve ser considerado como crédito “qualquer insumo que tenha sido utilizado no processo de fabricação, produção e prestação de serviço: afinal, a Lei ‘fala’ em utilização do insumo e não de sua integração ao produto final” (ANDRADE FILHO, 2011, p. 112).

Devido a tantas incompatibilidades, num segundo momento, pode-se interpretar a lista de créditos permitidos nas legislações do PIS/COFINS em consonância com as correntes jurídicas, logo o entendimento quanto aos créditos indicados se dá apenas de forma exemplificativa e não taxativa, conforme delineado no próximo tópico.

2.5 CORRENTES JURÍDICAS

A sociedade transforma-se, as práticas comerciais alteram-se, o mundo evolui e por este motivo “devem-se criar técnicas interpretativas do texto do direito positivo e seus princípios que se adaptem aos anseios da sociedade, a fim de que se realizem os reclamos sociais”, como julga Souza (2010, p. 262).

Nesse sentido, a interpretação é peculiar ao homem que busca a compreensão e entendimento das situações. Logo, interpretar “é o ato de buscar os significados de um dado objeto – um significante – no contexto em que se encontre”, declara Zanlorenzi (2004, p. 2).

Com referência à área do Direito, o ato de interpretar é denominado de hermenêutica jurídica. Nas palavras de Zanlorenzi (2004, p. 3), “ela estuda os meios de descoberta do verdadeiro significado de uma norma jurídica”.

Marquardt (2009, p. 30) afirma “sem interpretação não é possível conhecer o direito”. Entende-se que inicialmente o jurista interpreta os documentos legais em sua literalidade, contudo deve considerar sua aplicabilidade de modo que conduza juridicamente a situação, sempre primando pela essência dos procedimentos (MARQUARDT, 2009). Tampouco, Marquardt (2009, p. 36) explica: “a significação obtida isoladamente com determinada norma não é suficiente para expressar o sentido final da orientação jurídica da conduta”.

Andrade Filho (2011, p. 99) acredita que: “esse modelo hermenêutico é problemático na medida em que se constata que a Constituição Federal não estabeleceu as balizas mínimas acerca do regime não cumulativo [...]”.

Em virtude dos fatos transcritos, devem-se analisar as duas correntes que auxiliam o entendimento quanto à adoção dos créditos elencados na legislação do PIS/COFINS e que servem de sustentação ao presente trabalho.

2.5.1 CORRENTE LEGALISTA

Certamente, não se pretende apresentar a fundamentação completa quanto à evolução do entendimento doutrinário. Por outro lado, faz-se necessário debater

sobre a trajetória dos princípios e sua capacidade no ordenamento jurídico. Andrade (2010, p. 230) destaca três fases distintas: (i) jusnaturalista, (ii) positivismo jurídico e (iii) pós positivismo.

A jusnaturalista, mais antiga, defende que o direito é algo natural, sendo universal, imutável e inviolável. A segunda fase “trata do positivismo jurídico, também chamada formalista ou legalista” (ANDRADE, 2010, p. 230). Contrária à visão jusnaturalista, a legalista defende que o direito só existe pelas normas emanadas pelo Estado, tendo como característica o “apego excessivo às leis”, ilustra Andrade (2010, p. 230), logo, entende-se que essa corrente aplica a lei de forma rígida. Assim, a corrente legalista:

[...] defende que a não cumulatividade das contribuições sociais não se trata, efetivamente, de uma não cumulatividade, uma vez que o constituinte não impõe esta técnica como obrigatória para as contribuições sociais, ao contrário do que faz com o ICMS e o IPI. Partindo dessa premissa, esses teóricos entendem que o legislador infraconstitucional é livre para relacionar as situações que permitem a apropriação de créditos (OLIVEIRA, 2011, p. 49).

Tal raciocínio, que é compartilhado pela RFB, defende que o rol de créditos relacionados nas legislações do PIS/COFINS são determinados e qualquer outro custo que lá não esteja elencado não deve ser utilizado para abatimento do PIS/COFINS (OLIVEIRA, 2012).

Apesar de o fisco utilizar a corrente legalista como direcionador para a tomada de crédito, atualmente a corrente predominante na área jurídica é a do pós-positivismo que concebe o Direito “como um conjunto de regras e princípios normativos” (ANDRADE, 2010, p. 230).

Nesse sentido, a corrente constitucionalista, abordada a seguir, entende que os princípios são normas jurídicas efetivas e por este motivo devem ser utilizadas em sua plenitude, como no caso da não cumulatividade.

2.5.2 CORRENTE CONSTITUCIONALISTA

A corrente constitucionalista entende que a não cumulatividade é um princípio, conforme já abordado exhaustivamente e, por este motivo, o conceito de

insumo deve ser amplamente relacionado, levando em consideração a essência da não cumulatividade (OLIVEIRA, 2011).

Ora, segundo Souza e Oliveira (2005, p. 594) não há qualquer dúvida quanto à classificação da não cumulatividade:

Mostra-se inequívoco que a não cumulatividade não é apenas uma norma constitucional, mas, sim, um princípio constitucional, uma vez que se trata de um elemento intrinsecamente ligado à estrutura da norma jurídico-tributária, constitucionalmente prevista, capaz de caracterizá-la e identificá-la.

Deveras, se for seguida a corrente constitucionalista, tem-se o entendimento que:

[...] o legislador não é livre para relacionar quais são os créditos admitidos ou não. Com isso, a relação de créditos prevista no artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 seria meramente EXEMPLIFICATIVA (ou ainda inconstitucional!) (OLIVEIRA, 2012, p.1).

Ante o exposto, percebe-se que a corrente constitucionalista é a mais prudente e a que melhor tipifica a não cumulatividade, isto porque, se adotarmos a corrente legalista, a não cumulatividade não será plena.

Se levarmos em conta a literalidade dos dispositivos, chegaremos facilmente à conclusão de que a sistemática implantada não tem nada de não-cumulatividade. De um lado, amplia a base de incidência da regra-matriz tributária da COFINS, majorando em muito sua alíquota. De outro, restringe sobremaneira o campo de atuação da regra-matriz de direito ao crédito. O resultado não poderá ser outro senão o aumento da carga tributária, resultado de uma parcial não-cumulatividade ou de uma não-cumulatividade mitigada, o que não é admitido pelo nosso ordenamento jurídico, pois a não-cumulatividade não comporta meio termo: ou é não-cumulativo ou é cumulativo, não havendo falar em regime meio cumulativo (MARQUARDT, 2009, p. 124).

Não sem razão, deve-se ainda considerar o rol de créditos apenas como exemplificativos e não taxativos, ou então será infringido o § 12 do artigo 195 da Constituição Federal (MARTINS, 2005).

Diante da totalidade das argumentações aqui apresentadas e ainda levando em consideração a característica de crédito financeiro que a não cumulatividade do PIS/COFINS possui, devem-se considerar passíveis de reconhecimento para dedução do tributo devido todos os custos e despesas que auxiliarem a obtenção de receita.

Apesar de a RFB identificar-se com a corrente legalista, não há unanimidade nas respostas apresentadas aos questionamentos elaborados pelos contribuintes, conforme se vê no próximo item.

2.5.3 INTERPRETAÇÃO DO FISCO

A legislação brasileira possui suas particularidades. Nesse sentido, visando minimizar diversas dúvidas da legislação tributária, o contribuinte pode formular por escrito uma consulta elencando seu questionamento à RFB.

A consulta deve ser formulada pela própria pessoa jurídica, ou seja, o sujeito passivo da obrigação principal ou acessória. Além disso, deve indicar os dispositivos da legislação descrevendo minuciosamente os fatos que incitaram tais dúvidas. O *site* eletrônico da RFB fornece o modelo de formulário de consulta, desse modo, a empresa deve providenciar o preenchimento deste formulário e anexar os documentos necessários para o protocolo da consulta em uma das unidades da Receita Federal do Brasil.

Vale ressaltar que a consulta abrange apenas o consultante, por outro lado, serve de direcionamento aos demais contribuintes para a compreensão quanto ao tratamento dispensado pelo fisco das dúvidas comuns como, por exemplo, a questão de insumo para a sistemática não cumulativa do PIS/COFINS.

O que se percebe é que o fisco interpreta a questão de insumo de forma cada vez mais restritiva, conforme já demonstrado através da adoção da corrente legalista, tendo como principal objetivo o aumento da arrecadação tributária.

Contrário à razão, não há similaridade nas respostas aos contribuintes. Ora, tal situação ocorre porque a não cumulatividade não é praticada de forma plena. Ademais, pontuar créditos para contribuintes tão distintos (indústria, comércio e prestação de serviço) é uma situação que enseja interpretações diferentes sim, pois a forma utilizada desde a adoção da não cumulatividade para as contribuições sociais não foi realizada de forma correta, isto porque definiu os contribuintes não por sua atividade, mas sim com base na apuração do Imposto de Renda.

2.5.3.1 Inconsistências da RFB em resposta às dúvidas formuladas

Confirmando a assertiva elaborada anteriormente quanto à incoerência da RFB, o quadro abaixo demonstra o posicionamento do fisco quanto à liberação ou não de certos insumos:

QUADRO 9 - DIVERGÊNCIAS NAS SOLUÇÕES DE CONSULTA DA RFB

Tipo de Insumo	Respostas da RFB Negando o crédito	Respostas da RFB Permitindo o crédito
Gasto com desembaraço aduaneiro	Solução de Consulta nº 04 de 04 de janeiro de 2012 da 10ª Região – Divisão de Tributação (DISIT) – Rio Grande do Sul.	Solução de Consulta nº 02 de 07 de janeiro de 2011 da 10ª Região – Divisão de Tributação (DISIT) – Rio Grande do Sul.
Teste de Qualidade	Solução de Consulta nº 340 de 05 de outubro de 2009 da 8ª Região – Divisão de Tributação (DISIT) – São Paulo.	Solução de Consulta nº 145 de 21 de setembro de 2012 da 10ª Região – Divisão de Tributação (DISIT) – Rio Grande do Sul.
Propaganda e Publicidade	Solução de Consulta nº 14 de 31 de janeiro de 2013 da 4ª Região – Divisão de Tributação (DISIT) – Pernambuco.	Solução de Consulta nº 29 de 17 de junho de 2008 da 10ª Região – Divisão de Tributação (DISIT) – Rio Grande do Sul.

Fonte: Brasil, (2008a, 2009c, 2011, 2012a, 2012b, 2013e)

Assim, a primeira coluna do quadro acima indica o tipo de insumo que gerou dúvidas aos contribuintes, na segunda e na terceira colunas temos as Soluções de Consulta, sendo que, na segunda, o posicionamento do fisco é negativo quanto ao creditamento do insumo. Por outro lado, a última coluna autoriza a tomada de crédito para o mesmo custo, entendendo que esse gasto deve ser considerado um insumo.

Percebe-se que a alteração quanto à permissão ou não da tomada de crédito varia pela data ou pela região do fisco, logo conclui-se que não há entendimento comum nem na RFB, não há uma padronização, haja vista as falhas ocorridas na elaboração das leis da não cumulatividade. As divergências apontadas são apenas algumas das diversas localizadas no *site* da RFB que acabam tumultuando ainda mais a compreensão dessa sistemática.

Tentando sanar todas essas discrepâncias, o fisco instituiu outro tipo de resposta aos contribuintes, a chamada Solução de Divergência, ato da Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal (COSIT), que busca a uniformização dos entendimentos submetendo o conceito pacificado aos demais

órgãos fiscalizadores, porém tal solução só é emitida caso o consultante apresente recurso ao órgão demonstrando tais inconsistências.

Entretanto, por mais absurdo que pareça ser, ainda são elaborados conceitos distintos para questionamentos similares, mesmo com a ferramenta de soluções de divergência. Por exemplo, em 2007, a RFB emitiu a Solução de Divergência n. 12, desatrelando o desgaste do insumo para o consentimento do crédito, como segue:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL**

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA N.º 12 de 24 de Outubro de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas. Os créditos calculados sobre a aquisição de peças de reposição utilizadas nas máquinas e equipamentos, que efetivamente respondam pela fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, desde que não façam parte do ativo imobilizado, podem ser utilizados para desconto da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. (BRASIL, 2007).

A posição do fisco, através do pronunciamento emitido, demonstra que a RFB desmistificava o conceito de insumo do IPI para o PIS/COFINS, um bom posicionamento para os contribuintes caso essa solução de divergência fosse mantida e repassada aos demais órgãos da Receita Federal do Brasil como pacificadora de entendimento quanto ao PIS/COFINS.

Outra Solução de Divergência apresentada e que abrange corretamente o conceito de insumo foi publicada em 2008:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL**

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA N.º 15 de 30 de Maio de 2008

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. As diárias pagas a empregados e funcionários em virtude da prestação de serviços em localidade diversa da que residem ou trabalham não dão direito ao crédito da Cofins não-cumulativa, por configurarem pagamento de mão-de-obra. Neste caso a apuração do crédito é vedada pelo art 3º, § 2º, I, da Lei n.º 10.833, de 2003. Os gastos com passagem e hospedagem de empregados e funcionários não são considerados "insumos" na prestação de serviços, não podendo ser considerados para

fins de desconto de crédito na apuração da contribuição para a Cofins não-cumulativa. As despesas de aluguéis de veículos para transporte de empregados e funcionários não dão direito ao crédito da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo, por falta de previsão legal. (BRASIL, 2008b).

Contrário à razão, a RFB continuou a se posicionar de forma contrária às Soluções de Divergências apresentadas e, pior, a COSIT retrocedeu seu entendimento publicando, em 2008, a Solução de Divergência n. 35:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL**

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA N.º 35 de 29 de Setembro de 2008

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: Cofins não-cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente. (BRASIL, 2008c).

Em face ao exposto, verifica-se que, se houvesse uma legislação clara com definições inconfundíveis e com a aplicabilidade correta de sua essência, evitar-se-iam tantos desgastes financeiros e conceituais, pois a forma como o legislador tratou a não cumulatividade do PIS/COFINS acabou por criar uma nova sistemática, um tipo mitigado de não cumulatividade.

Assim, questiona-se se toda essa alteração de cumulativo para não cumulativo foi benéfica a esses contribuintes ou, ainda, se há uma equidade tributária. Por este motivo, o próximo tópico versa sobre a justiça tributária, tenta-se compreender a forma mais correta de se aplicar a tributação sem prejudicar de forma tão drástica os contribuintes.

2.5.4 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Sem dúvida, percebe-se, após a leitura do trabalho, que a não cumulatividade não atingiu sua eficiência, uma vez que nega “o crédito em

determinadas hipóteses e o concede em outras de forma genérica ou restritiva, conforme o caso”, afirma Martins (2005, p. 207).

Portanto, pode-se observar que o objetivo de eliminar o efeito “cascata” não surtiu os efeitos requeridos pelos empresários no passado. E ainda, a nova sistemática:

[...] longe de trazer a sua almejada racionalização, apenas serviu para dotá-las de maior complexidade, agregada a um acentuado aumento de alíquotas, tornando-as hoje os tributos com efeito mais perverso sobre a economia nacional (SCHOUERI; VIANA, 2011, p. 405).

Nesse sentido, a busca por um sistema tributário ideal que zele por uma justiça tributária deve possuir algumas características básicas, tais como equidade, progressividade, neutralidade e simplicidade (SASTRE, 2010). Assim, “a injustiça é derivada da ação humana que foge da moderação. Tanto aquele que age em excesso, como aquele que não age (ocorrendo a escassez) pratica a injustiça” (BAPTISTA, 2007, p. 20).

Barbosa e Barbosa (2004, p. 295) complementam essas características, incluindo também a eficiência, flexibilidade e transparência. Nesse sentido explicam:

Um sistema tributário é eficiente quando, para uma dada receita tributária, ele otimiza a alocação dos recursos na economia. Um sistema tributário é simples quando ele é relativamente barato, tanto no custo de arrecadação do fisco quanto no custo do contribuinte para o pagamento dos impostos. A flexibilidade é a propriedade que o sistema tributário deve ter para responder com facilidade as mudanças nas condições econômicas. A transparência do sistema tributário ocorre quando ele traduz as preferências da sociedade e cada indivíduo sabe precisamente quanto está pagando de imposto.

A busca por um sistema tributário justo que promova eficiência e equidade é objetivo de todos e o que mais se aproxima desse intento é a Teoria da Tributação Ótima, uma vez que ela permite ao governo arrecadar o suficiente para organizar seus gastos com um custo mínimo, levando em consideração a capacidade contributiva de seus contribuintes (SIQUEIRA; NOGUEIRA; BARBOSA, 2005).

Legemann (2004, p. 404) explica que a Teoria da Tributação Ótima “se ocupa principalmente com a tributação de bens e serviços e da renda, analisando-a em suas funções econômicas e redistributivas”.

Sabe-se, também, que os tributos sobre consumo representam uma parcela expressiva no total da arrecadação tributária (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001; PAZ, 2008) e quando esses tributos são cumulativos podem agravar a economia de forma desastrosa, isto porque possuem efeito “cascata” onerando toda a cadeia produtiva (OLIVEIRA; GALLO, 2010). Outro agravante diz respeito a uma característica inerente aos tributos, eles possuem natureza distorciva, ou seja, alteram as escolhas dos consumidores e das empresas, seja quanto a futuras contratações ou até mesmo a quantidade a ser consumida (SIQUEIRA; NOGUEIRA; BARBOSA, 2005; PEREIRA; OLIVEIRA; GALLO, 2012).

Fundado nesses argumentos, o Governo deve promover uma “distribuição equitativa da carga tributária entre os agentes contribuintes” (SASTRE, 2010, p. 14). Por outro lado, é impossível para os governantes identificar a necessidade particular de cada um de seus contribuintes. Ademais, conforme prevê a própria Teoria da Tributação Ótima, o grande entrave diz respeito à dualidade de objetivos. De um lado, temos a constante busca do governo de arrecadar cada vez mais e, por outro lado, o contribuinte busca os benefícios da menor tributação (LEGEMANN, 2004).

Para minimizar as distorções impostas pelos tributos, os legisladores podem se basear na Teoria da Tributação Ótima. Essa teoria tem como essência levar em consideração a capacidade tributária dos contribuintes e primar por um custo arrecadatório inferior ao valor arrecadado. Essas máximas já eram tratadas por Smith desde 1776 e foram clarificadas no clássico “A Riqueza das Nações”.

Essa obra elenca quatro características supremas no sistema tributário: capacidade contributiva dos cidadãos; regras para a fixação dos impostos, evitando-se arbitrariedade; facilidade para os contribuintes; e baixo custo do sistema arrecadador (SIQUEIRA; NOGUEIRA; BARBOSA, 2005). Paz (2008, p. 7) corrobora que: “o sistema tributário ótimo é aquele que minimiza o impacto da tributação nas decisões econômicas dos agentes”.

Nessa esteira, Lima (1998) compara a primeira máxima com o princípio da equidade que tem como característica a busca de uma justiça social. A segunda máxima visa à proteção do contribuinte contra possíveis abusos do Estado ou de seus representantes. Já a penúltima máxima indica que a cobrança deve ocorrer quando efetivamente o contribuinte possuir o recurso tributado e, por fim, o benefício deve ser maior que o custo da arrecadação.

A Tributação Ótima se vale do primeiro e último princípio elencado anteriormente. Com a aplicação desses princípios, busca-se um sistema tributário justo que promova eficiência e equidade. Tal raciocínio se enquadra no conceito formulado pelos autores Pereira, Oliveira e Gallo (2012, p. 2): “a Teoria da Tributação Ótima tem por objetivo corrigir as distorções ocasionadas pelo tributo à economia e garantir o respeito à capacidade contributiva”.

Nesse sentido, o conceito de justiça é algo muito particular - o que é justo para alguns pode não ser entendido assim para outros, inclusive na área tributária. Entretanto, compreender como justo o valor a ser pago conforme a capacidade contributiva de cada contribuinte é uma forma aceitável de justiça (BARBOSA; BARBOSA, 2004).

Fica nítido que o governo não vai liberar todos os créditos para abatimento do PIS/COFINS, isto porque existe a necessidade de arrecadação tributária para gerir as obrigações do ente público, todavia adotar o bom senso e a efetiva aplicabilidade dos Princípios Tributários é de suma importância, e mais, honrar com a sistemática adotada, qual seja, a não cumulatividade.

Assim, trata-se, portanto, de identificar a segunda melhor opção, que é o que preconiza a Teoria da Tributação Ótima. Diante do exposto, Pereira, Oliveira e Gallo (2012, p. 2) definem exemplarmente: “a função da teoria da tributação ótima é encontrar este ponto de equilíbrio”; por este motivo, nossos legisladores devem se utilizar destas máximas para evitar transtornos futuros e corrigir erros do passado.

Logo, a definição mais justa para insumo em relação a não cumulatividade do PIS/COFINS deve ser abrangente a todos os contribuintes obrigados a essa sistemática; dessa forma, chega-se a segunda melhor opção, conforme determinam os princípios da Teoria da Tributação Ótima.

Diante do exposto, a definição mais correta para o entendimento de insumo se faz presente na contribuição dos seguintes autores:

[...] o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviço como um todo (MARTINS, 2005, p. 207).

[...] todos os custos, encargos ou despesas que resultaram na receita devem ser considerados para fins de dedução da contribuição a ser paga, com o escopo de evitar a incidência em cascata (SANTOS, 2011, p. 179).

De minha parte considero que as Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 estabelecem um critério de certo modo objetivo para qualificar os insumos suscetíveis de gerar crédito. Esse critério de interpretação está ancorado na significação corrente da palavra “utilizados”, de modo que o direito ao crédito – de acordo com o texto legal – abrange todo e qualquer insumo “utilizado” no processo de produção, fabricação ou prestação de serviço (ANDRADE FILHO, 2011, p. 100).

Além do mais, a RFB, ao tentar impor o conceito de insumo do IPI às contribuições sociais, o faz de maneira errônea, como exaustivamente declinado, pois a materialidade desses tributos é distinta. Quando se trata de PIS/COFINS, remete-se ao faturamento, muito diferente de produção ou circulação de bens, logo a apuração de créditos não pode ser nivelada ao conceito de IPI para todos os tributos não cumulativos como quer a RFB (ANDRADE FILHO, 2011; BERGAMINI; PEIXOTO, 2011).

Somente aplicando a não cumulatividade de forma plena é que se atinge uma justiça social mais tangível. Nessa esteira, Baptista (2007, p. 21) lembra que: “Aristóteles¹⁰ também já previa a época em que a conduta justa deveria respeitar as leis. Contudo, só o respeito às leis não era suficiente para a realização da justiça. Para atingi-la, a conduta deveria respeitar a lei e a equidade”.

Quando se fala em equidade, retomam-se os Princípios Tributários elencados no início do presente trabalho, principalmente os que versam sobre isonomia e capacidade contributiva, princípios estes tão esquecidos quando da elaboração das leis do PIS/COFINS. Salvador (2007, p. 11) lembra que: “a construção de uma tributação mais justa no país passa pelo resgate e reafirmação de diversos princípios tributários, já existentes na Constituição Brasileira e que nos últimos anos não vêm sendo observados”.

Ora, entre tantos princípios debatidos no presente trabalho, o que dizer dos princípios como o da não cumulatividade, o da isonomia e da capacidade contributiva que não se vê serem aplicados nas legislações do PIS/COFINS não cumulativo. Zouain (2011, p. 84) explica que esses princípios têm por objetivo “nortear o exercício do poder do Estado, seja o comando dirigido ao legislador, ao prever os ditames de criação de determinada regra jurídica [...]”, dessa forma, tais princípios devem ser utilizados em sua totalidade, sem margem de abstração.

¹⁰ Filósofo grego.

O entendimento de Baptista (2007, p. 81) esclarece que:

O princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio constitucional da igualdade, aplicável especificamente no direito tributário, ajudando a realizar, nesse ramo do direito, os ideais democráticos e republicanos. Esse princípio pressupõe que os contribuintes devem pagar tributos segundo a sua capacidade econômica. O respeito ao princípio impõe que a carga fiscal atinja o indivíduo na exata medida de sua capacidade de contribuição.

Conforme já abordado no início do presente trabalho e corroborando com o tema, Ribeiro (2007, p. 7) exemplarmente conclui:

[...] a não-cumulatividade, como princípio constitucional, possui eficácia plena, podendo o legislador somente dispor quanto à periodicidade e à forma de recolhimento do imposto, não podendo, de forma alguma, sob pena de inconstitucionalidade material, restringir a possibilidade de creditamento do contribuinte.

Ora, se o legislador definiu pela não cumulatividade deve primar pela sua essência “de forma ampla e irrestrita tal qual posto na Constituição Federal” (MARQUARDT, 2009).

Interessante colocar em foco que a isonomia tratada como princípio tributário fomenta um sistema tributário mais democrático e ainda, se simultaneamente for atrelado ao princípio de capacidade contributiva, tem-se, por fim, uma administração tributária pautada no bom senso, atingindo assim uma justiça tributária que trata os contribuintes de forma equitativa (ZOUAIN, 2011).

Ante o exposto, percebe-se:

[...] que o princípio da capacidade contributiva complementa o princípio da igualdade tributária (artigo 150, II, da CF), pois esta defende a uniformidade do tratamento entre aqueles que têm situação equivalente, ou seja, deve ser observada a situação do contribuinte, para se aplicar a tributação devida (SANTOS, 2011, p. 203).

Ao mesmo tempo, o Princípio da Igualdade tem como fundamento o seguinte tratamento: “de que devem ser os iguais tratados de forma igual, e os desiguais de maneira desigual, na medida de sua desigualdade”, explica Zouain (2011, p. 75). Contrário à razão, o que vimos na elaboração da legislação do PIS/COFINS não cumulativa foi o tratamento desigual para os mesmos contribuintes, isto porque há a liberação de créditos em algumas situações e há vedações em outras (SCAFF, 2008; SANTOS, 2011).

E mais,

A partir da adoção desse sistema limitado, os segmentos que não possuem valor de aquisições de bens e serviços capaz de gerar créditos, que possam compensar o brutal aumento das alíquotas das contribuições, foram submetidos a verdadeiro confisco. Foi o que aconteceu para as empresas prestadoras de serviço e a alguns ramos da indústria, grandes contratantes de mão-de-obra – utentes de mão de obra intensiva (SCAFF, 2008, p. 269).

Em que pesem os princípios elencados, o sistema tributário brasileiro caminha na contramão dessas máximas, isto porque é considerado um sistema “caro, complexo, em muitos aspectos regressivo e ineficiente” (LIMA, 1998, p. 48). Além disso, possui diversas alíquotas e incontáveis leis e normas para cada tributo, dificultando o entendimento e a facilidade da tributação. Pereira e Conselvan (2011) apontam que todos esses percalços, bem como o peso e as distorções no sistema tributário congelam o crescimento econômico. Scaff (2008, p. 270-271) lembra que:

[...] o excessivo aumento da carga tributária não foi acompanhado pela capacidade econômica dos contribuintes, obrigados a mudar para o regime não cumulativo sem a possibilidade de gerar créditos para abatimento, o que viola flagrantemente o princípio da capacidade contributiva. E mais a nova sistemática criou, ainda, tratamento anti-isonômico entre vários segmentos econômicos, sem atenção às peculiaridades de cada setor, contrariando o princípio basilar da igualdade tributária, além de embarçar o exercício da atividade econômica em condições de livre concorrência.

Alias, a não cumulatividade surgiu para desonerar a cadeia produtiva, o que dizer então dos contribuintes que tiveram sobrecarga tributária após serem obrigados a alterar de cumulativo para não cumulativo? O resultado ao aplicar a não cumulatividade deveria apresentar um benefício ao contribuinte, pois era isso que as Exposições de Motivos da Medida Provisória n. 66 e da Medida Provisória n. 135 previam (MARQUARDT, 2009).

Salvador (2007) explica que um dos fatores determinantes para o aumento da carga tributária nos últimos anos diz respeito à arrecadação obtida com os tributos cumulativos. Pois bem, com a criação da não cumulatividade a carga tributária deveria apresentar característica decrescente na arrecadação, conforme defendido por Afonso e Araújo (2004).

Entretanto, estudos tributários promovidos pela RFB e disponibilizados em seu sítio eletrônico apresentam, a partir do ano calendário de 2007, a receita

arrecadada segregando os tributos cumulativos dos não cumulativos e não se constata esse declínio na arrecadação, conforme a tabela abaixo demonstra:

TABELA 2 - ARRECADAÇÃO PIS/COFINS CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO DE 2007 A 2012

Ano	PIS/COFINS Cumulativo (R\$ milhões)	Variação em relação ao ano anterior	PIS/COFINS não Cumulativo (R\$ milhões)	Variação em relação ao ano anterior
2007	6.023,88		14.900,74	
2008	7.124,42	18,27%	17.398,05	16,76%
2009	7.061,63	-0,88%	17.509,70	0,64%
2010	7.161,95	1,42%	21.625,34	23,50%
2011	9.720,92	35,73%	24.261,94	12,19%
2012	10.404,11	7,03%	25.619,64	5,60%

Fonte: Brasil (2013f)

Os valores apresentados na tabela acima demonstram que desde 2007 os valores arrecadados de PIS/COFINS, tanto na forma cumulativa como na forma não cumulativa, aumentaram de um exercício para o outro, exceto no ano de 2009 que se verifica um retrocesso de 0,88% na forma cumulativa. Mas, o mais desastroso é que o aumento foi maior na forma não cumulativa, indo novamente na contramão do que remete a teoria quanto aos tributos não cumulativos.

Percebe-se que a não cumulatividade não reduziu a arrecadação como Afonso e Araújo (2004) previam. Contrariamente, a arrecadação dos tributos não cumulativos aumentou em relação ao cumulativo, esses valores deveriam ser iguais ou no mínimo menores para o não cumulativo, pois essa sistemática deveria primar pela redução tributária, tendo em vista o corte na tributação “em cascata”.

E mais, se analisarmos os valores arrecadados desde 2001 até os dias atuais, verifica-se um aumento constante na arrecadação dos tributos PIS/COFINS em relação ao PIB de cada ano calendário:

TABELA 3 - ARRECAÇÃO PIS/COFINS EM RELAÇÃO AO PIB

Ano	PIB	CARGA TRIBUTÁRIA	PIS (%PIB)	COFINS (%PIB)
2001	1.200,06	33,84%	0,93%	3,79%
2002	1.321,49	35,86%	0,83%	3,77%
2003	1.556,18	34,88%	0,94%	3,74%
2004	1.766,62	35,91%	0,97%	4,39%
2005	1.937,59	37,37%	0,96%	4,48%
2006	2.369,80	33,51%	0,84%	3,78%
2007	2.597,612	34,79%	0,84%	3,82%
2008	2.889,72	35,80%	0,89%	4,05%
2009	3.143,02	33,58%	0,82%	3,69%
2010	3.674,96	33,56%	0,83%	3,79%
2011	4.143,01	35,31%	1,03%	3,98%
2012	4.392,09	35,85%	1,06%	3,98%

Fonte: Brasil, (2013f)

É importante esclarecer que a segregação quanto à arrecadação na sistemática cumulativa e não cumulativa só foi apresentada nos Estudos Tributários da RFB a partir de 2007, conforme já mencionado. Por este motivo, a tabela anterior apresenta o percentual em relação ao PIB tanto de PIS/COFINS cumulativo quanto não cumulativo. Entretanto, não foi observada nenhuma diminuição significativa na arrecadação tributária total desses tributos, nem mesmo após a implementação das leis da não cumulatividade.

Vale lembrar que a legislação que alterou o PIS para a sistemática não cumulativa teve seu início a partir de dezembro de 2002 e, a da COFINS, a partir de fevereiro de 2004. Assim, verifica-se que, em 2001, a arrecadação do PIS foi de 0,93% em relação ao PIB, no ano seguinte, 2002, ano este da alteração na legislação, este percentual reduziu para 0,83%. Já no ano de 2003, com a sistemática não cumulativa para o PIS valendo para o ano calendário inteiro, esse percentual novamente aumentou, subindo para 0,94%; em alguns exercícios verifica-se uma redução nesse percentual, mas nenhuma redução significativa conforme previam os benefícios dessa nova sistemática.

Na mesma situação temos a COFINS que, no ano de sua implementação para a não cumulatividade, obteve um aumento bem expressivo. Em 2003, a

arrecadação da COFINS em relação ao PIB representou 3,74% e, no ano de 2004, subiu para 4,39%, ou seja, tal sistemática não promoveu os benefícios tão desejados pelos contribuintes.

Desse modo, depreende-se que a não cumulatividade, por ter sido fundamentada em uma característica do contribuinte (apuração do Imposto de Renda) e mais, por ser classificada pontualmente a apropriação de créditos, não atingiu a redução tributária tão esperada.

Diante da totalidade das argumentações aqui apresentadas, a seguir passa-se à explicação quanto à metodologia aplicada, bem como a discussão e análise do resultado desta pesquisa, a fim de comprovar que a não cumulatividade é falha e exigem-se alterações para que essa sistemática atinja seus objetivos.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo, define-se o método em que se apresentam os processos de investigação que buscam garantir todas as afirmações feitas no decorrer do trabalho (CERVO; BERVIAN, 2002). Marconi e Lakatos (2007, p. 43) vão além, ao realçar que a pesquisa “significa muito mais do que apenas procurar a verdade: é encontrar respostas para questões propostas, utilizando métodos científicos”.

3.1 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS

A condução de uma pesquisa pode se dar de inúmeras maneiras, que a seguir serão abordadas.

3.1.1 QUANTO À FINALIDADE DA PESQUISA

Cervo e Bervian (2002) explicam que muitos autores fazem distinção quanto à finalidade das pesquisas, podendo ser pura ou aplicada. Nesse sentido, a pesquisa pura é voltada ao saber, uma necessidade intelectual do conhecimento. “Já na pesquisa aplicada, o investigador é movido pela necessidade de contribuir para fins práticos mais ou menos imediatos, buscando soluções para problemas concretos” (CERVO; BERVIAN, 2002, p. 65). Diante do contexto, pode-se afirmar que a finalidade desta pesquisa enquadra-se sob a perspectiva de uma pesquisa aplicada.

3.1.2 QUANTO À PESQUISA BIBLIOGRÁFICA E DOCUMENTAL

Como ocorre em qualquer pesquisa, tem-se como base de dados o levantamento bibliográfico e documental, composto de livros, revistas, teses, dissertações, documentos legais e publicações de um modo geral. Martins e

Theóphilo (2009, p. 54) esclarecem que a pesquisa bibliográfica “busca conhecer, analisar e explicar contribuições sobre determinado assunto, tema ou problema”. Já uma pesquisa documental baseia-se em “fontes de dados, informações e evidências” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p.54). A diferença primordial entre a pesquisa bibliográfica e a documental é que a primeira é considerada fonte secundária, já a documental, fonte primária, isto porque o material pesquisado pelo autor terá o primeiro tratamento para a pesquisa (MARTINS; THEÓPLHILO, 2009).

3.1.3 QUANTO AOS OBJETIVOS

Quanto aos objetivos, uma pesquisa bibliográfica pode apresentar-se como exploratória ou explicativa. A pesquisa exploratória antecede a explicativa, isto porque “realiza descrições precisas da situação e quer descobrir as relações existentes entre os elementos componentes da mesma” (CERVO; BERVIAN, 2002, p.69). Já a pesquisa explicativa:

[...] além de registrar e analisar os fenômenos estudados, busca identificar suas causas, seja através da aplicação do método experimental/matemático, seja através da interpretação possibilitada pelos métodos qualitativos (SEVERINO, 2007, p. 123).

No que tange ao objetivo da pesquisa, pode-se classificá-la como explicativa, pois, ao mesmo tempo em que explica os fatos ocorridos da não cumulatividade, apresenta as causas da ineficiência dessa sistemática, explicando que a não cumulatividade é aplicada de forma mitigada e direcionada a certos contribuintes, conforme será apresentado na análise dos dados.

3.2 DETERMINAÇÃO DAS EMPRESAS SELECIONADAS PARA O ESTUDO

Para a realização desta pesquisa, buscou-se a coleta de dados documentais em empresas de três tipos de ramo de atividade, sendo duas do ramo industrial, duas comerciais e outras duas na área de prestação de serviços, totalizando um contingente de seis empresas.

Os dados analisados referem-se ao ano calendário 2012, de modo que, pela análise documental de balancetes e da estrutura de custos de cada empresa, apurou-se o valor devido das contribuições sociais PIS/COFINS nas duas sistemáticas - (i) cumulativa e (ii) não cumulativa.

É importante destacar que tais documentos “não tiveram nenhum tratamento analítico, são ainda matéria-prima, a partir da qual o pesquisador vai desenvolver sua investigação e análise”, esclarece Severino (2007, p. 123).

Com base nos dados coletados tem-se por objetivo específico apresentar os seguintes resultados:

- a) Cálculo na sistemática não cumulativa do PIS/COFINS, considerando apenas os créditos permitidos nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme preconiza a RFB e adotando a corrente legalista;
- b) Cálculo na sistemática não cumulativa do PIS/COFINS, considerando todos os créditos que auxiliam a obtenção da receita, aplicando assim uma não cumulatividade plena, adotando a corrente constitucionalista;
- c) Cálculo na sistemática cumulativa do PIS/COFINS, comparando os valores devidos (cumulativo e não cumulativo) para confrontar se a não cumulatividade resultou em benefícios financeiros reais a esses contribuintes.

A pesquisa também pode ser considerada dualista quanto à sua abordagem, isto porque terá tanto uma abordagem qualitativa quanto quantitativa.

Tal afirmação ocorre porque ela é qualitativa a partir do momento em que interpreta a questão do insumo para a tomada de crédito tributário (situação “b”); nessa avaliação não se tem a base legal para apropriação dos créditos, buscando uma não cumulatividade plena, levando em consideração sua essência e os dispêndios que auxiliaram a geração da receita, logo, tem-se uma análise subjetiva.

De maneira diversa, a abordagem quantitativa tem como foco “organizar, sumarizar, caracterizar e interpretar os dados numéricos coletados” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 107); essa aplicação será feita no confronto entre os resultados dos pressupostos elencados nas letras “a” e “c”, bem como o “b”.

3.3 APRESENTAÇÃO DOS DADOS DE CADA EMPRESA

Em face do exposto, serão apresentados a seguir dados de cada uma das empresas selecionadas para este estudo. Primeiramente, a escolha deu-se por segmentação do ramo empresarial compreendido em indústria, comércio e serviço, na condição de contribuintes optantes pelo Lucro Real. Posteriormente, a acessibilidade aos dados foi outro critério adotado, isto porque tais documentos como controle de custos, balancetes e memórias de cálculos dos tributos são controles internos das empresas e não são disponibilizados ou publicados.

Utilizou-se também como critério o objeto social da empresa, no caso das indústrias, uma é fabricante de eletrodomésticos e a outra fabricante de embalagens. Já as empresas comerciais efetuam suas vendas somente no atacado, porém uma através de lojas abertas ao público e outra somente através de contato via telefone. Nas empresas de prestação de serviço, ambas possuem foco em consultoria, sendo uma na área de desenvolvimento profissional e gerencial e outra na área de projetos ambientais.

3.3.1 EMPRESAS DO RAMO INDUSTRIAL

Em 2008, o setor industrial brasileiro completou 200 anos e sempre auxiliou a economia e a geração de emprego do país. O desenvolvimento deste setor contempla desde grande crescimento, como o conhecido “milagre econômico” ocorrido no período de 1967 a 1973, até alguns períodos de queda, justificados pela instabilidade da moeda nacional e da criação de diversos planos econômicos (BRASIL, [2013a]).

Em 2012, a produção industrial apresentou uma queda de 2,7%, a primeira desde 2009, conforme dados apurados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), tendo como principal aspecto negativo o ramo de veículos automotores (IBGE, 2013).

A seguir, alguns dados sobre as duas empresas do ramo industrial selecionadas para o presente estudo:

QUADRO 10 - EMPRESA ABC

Nome fictício	ABC – Empresa 1
Ramo	Industrial
Especializada em	Fabricação de outros aparelhos eletrodomésticos não especificados anteriormente, peças e acessórios

Fonte: Da autora

QUADRO 11 - EMPRESA DEF

Nome fictício	DEF – Empresa 2
Ramo	Industrial
Especializada em	Fabricação de embalagens de material plástico

Fonte: Da autora

3.3.2 Empresas do Ramo Comercial e de Serviço

O setor comercial e de serviço, conhecido também como setor terciário, ultimamente é considerado um dos propulsores no desenvolvimento econômico do país. Disso resulta uma contribuição de quase 70% do PIB e por mais de 75% dos empregos formais, dados esses apurados pelo IBGE (BRASIL, [2013b]).

O IBGE, em seus estudos, considera três setores da economia, a saber: serviço, indústria e agropecuária. Vale observar que, para o presente trabalho, a segregação se dá em: indústria, comércio e prestação de serviço. Desses três setores da economia, o de serviço foi o único que apresentou alta de 1,7%, devendo-se destacar que, no conceito do IBGE, o setor de serviços engloba o setor comércio também “no acumulado dos quatro trimestres terminados no primeiro trimestre de 2013, o PIB registrou crescimento de 1,2% em relação aos quatro trimestres imediatamente anteriores”, conforme pesquisa do IBGE (2013):

O PIB acumulado em quatro trimestres cresceu 1,2% em relação aos quatro trimestres imediatamente anteriores. Esta taxa resultou da elevação de 1,1% do valor adicionado a preços básicos e do aumento de 1,8% nos impostos sobre produtos líquidos de subsídios. O resultado do valor adicionado neste tipo de comparação decorreu dos seguintes desempenhos: agropecuária (3,9%), indústria (-1,2%) e serviços (1,7%).

De modo idêntico, apresentam-se as outras quatro empresas objeto de estudo deste trabalho. Sendo duas do ramo de comércio e duas de prestação de serviço, completando as seis empresas analisadas, vejamos:

QUADRO 12 - EMPRESA GHI

Nome fictício	GHI – Empresa 3
Ramo	Comércio
Especializada em	Revenda e importadora de papéis.

Fonte: Da autora

QUADRO 13 - EMPRESA JKL

Nome fictício	JKL – Empresa 4
Ramo	Comércio
Especializada em	Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral.

Fonte: Da autora

QUADRO 14 - EMPRESA MNO

Nome fictício	MNO – Empresa 5
Ramo	Prestação de serviço
Especializada em	Treinamento em desenvolvimento profissional e gerencial.

Fonte: Da autora

QUADRO 15 - EMPRESA PQR

Nome fictício	PQR – Empresa 6
Ramo	Prestação de serviço
Especializada em	Serviços de engenharia – projetos ambientais

Fonte: Da autora

Resta nítido, conforme já afirmado, que todas as empresas elencadas anteriormente apuram seus tributos federais pelo Lucro Real, logo suas contribuições sociais – PIS e COFINS - são apuradas na forma não cumulativa.

Relevante ao presente trabalho apresentar um estudo publicado em fevereiro de 2013 pela RFB, que analisa as informações prestadas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais das Pessoas Jurídicas (DIPJ) e na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (DSPJ) do ano calendário de 2005, trazendo as seguintes informações sobre a forma de tributação das empresas, vejamos:

GRÁFICO 1 - FORMA DE TRIBUTAÇÃO – ANO CALENDÁRIO 2005

Fonte: Brasil (2013c).

Conforme se verifica, 5% das empresas no ano calendário de 2005 apuraram seus tributos pelo Lucro Real, 70% delas são tributadas pelo SIMPLES Nacional, que compreende as micro e as empresas de pequeno porte. Logo, 25% do restante são tributadas pelo Lucro Presumido.

Por outro lado, apesar do contingente menor, as empresas do Lucro Real são as que mais contribuem na totalidade da arrecadação:

TABELA 4 - ARRECADAÇÃO POR FORMA DE TRIBUTAÇÃO

Regime de Apuração do IRPJ	DIPJ 2006 – Ano calendário 2005			
	Receita		nº de empresas	
Lucro Real	2.964.060,20	79,85%	164.023	4,80%
Lucro Presumido	381.012,68	10,26%	794.946	23,29%
SIMPLES	229.044,61	6,17%	2.282.132	66,85%
Imunes e Isentas	138.049,48	3,72%	172.731	4,85%
Total	3.712.166,97	100%	3.413.832	100%

Fonte: Brasil (2013c)

Consolidando as duas informações, percebe-se que, apesar de um contingente menor de empresas tributadas pelo Lucro Real (5%), são elas que auxiliam em quase 80% a receita nacional, por este motivo são as empresas com maior expressão e que exigem maior controle formal na legislação do imposto de renda.

Infelizmente, o último estudo disponibilizado pelo fisco remete-se ao ano calendário de 2005, não permitindo uma descrição mais atualizada das informações dispostas na DIPJ e DSPJ, o que enriqueceria o presente trabalho.

Feitos esses esclarecimentos, passa-se então para a análise e discussão dos dados por empresa e a respectiva apuração do PIS/COFINS nos cenários já abordados, iniciando-se o quarto capítulo.

4 ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS DADOS POR EMPRESA

Neste tópico demonstram-se os cálculos de PIS e COFINS. O primeiro resultado refere-se à apuração oficial, entendida como aquela que foi enviada ao fisco via Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON).

O DACON é uma obrigação acessória mensal obrigatória para as pessoas jurídicas de direito privado em geral e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, submetidas à apuração das contribuições sociais tanto na sistemática cumulativa como na não cumulativa, inclusive aquelas que apuram a Contribuição para o PIS/PASEP com base na folha de salários.

Como já mencionado, a entrega deste demonstrativo é mensal, todavia para a apresentação do trabalho é demonstrada de forma consolidada com os dados do ano calendário de 2012.

O segundo cálculo, para cada empresa, tem como base a aplicação de uma não cumulatividade plena, reconhecendo todos os custos e despesas que auxiliaram a obtenção da receita. Por fim, apresenta-se o último cálculo, apurando o débito de PIS/COFINS na forma cumulativa, ou seja, sem o reconhecimento de créditos tributários para abatimento do valor a pagar.

Os objetivos do presente trabalho fundamentam-se na análise da não cumulatividade do PIS/COFINS pertinente ao impacto financeiro para os diversos ramos de atividade mercantil.

Com base nesse argumento, busca-se analisar a não cumulatividade em três focos distintos, os quais, a partir deste momento, são explanados:

- a) Cálculo na sistemática não cumulativa do PIS/COFINS, considerando apenas os créditos fixados nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme preconiza a Receita Federal do Brasil (RFB) e adotando a corrente legalista;
- b) Cálculo na sistemática não cumulativa do PIS/COFINS, considerando todos os créditos que auxiliam a obtenção da receita, aplicando assim uma não cumulatividade plena, adotando a corrente constitucionalista; e

- c) Cálculo na sistemática cumulativa do PIS/COFINS, comparando os valores devidos (cumulativo e não cumulativo) para confrontar se a não cumulatividade resultou em benefícios financeiros reais a esses contribuintes.

Vale ressaltar que não será informado o nome de cada entidade para manutenção do sigilo empresarial; apenas para localizar o leitor, faz-se um resumo da atividade e histórico de cada empresa.

4.1 EMPRESA ABC (INDÚSTRIA)

Comemorando 10 anos de existência no ano de 2013, a empresa ABC é fabricante de filtros e purificadores de água para uso doméstico. Localizada em sede própria no Estado de São Paulo, fabrica filtros, suportes e acessórios para o sistema de purificação de água. Com uma equipe de mais de 120 colaboradores e representantes pelo país, é uma das líderes de mercado em seu segmento.

Após essa apresentação, na tabela 5, a seguir, demonstram-se os valores informados à Receita Federal via DACON, porém apresentados de forma acumulada:

TABELA 5 - APURAÇÃO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO - EMPRESA ABC

Situação A – não cumulatividade		
Receita		8.534.990,53
PIS não cumulativo	1,65%	140.827,34
COFINS não cumulativo	7,60%	648.659,28
Total a pagar das contribuições não cumulativas PIS/COFINS		789.486,62
Parte 2- Apuração do Crédito		
Bens para revenda		16.156,61
Bens utilizados como insumo		4.130.416,88
Serviços utilizados como insumos		131.751,66
Energia Elétrica		308.585,38
Fretes e Carretos		183.425,50
Devoluções		273.407,16
Depreciação sobre imobilizado		164.685,69
Base dos créditos - conforme determinado em lei		5.208.428,88
PIS não cumulativo	1,65%	85.939,08
COFINS não cumulativo	7,60%	395.840,60
Total dos créditos não cumulativos a descontar		481.779,67
Parte 3 - Débito a recolher PIS/COFINS não cumulativo		

continua

	conclusão
Débito de PIS não cumulativo	140.827,34
Crédito - conforme determinado em lei	(85.939,08)
Débito a recolher de PIS não cumulativo	54.888,27
Débito de COFINS não cumulativo	648.659,28
Crédito - conforme determinado em lei	(395.840,60)
Débito a recolher de COFINS não cumulativo	252.818,69
Total a recolher PIS/COFINS não cumulativo	307.706,95

Fonte: Da autora

Na tabela 5, são demonstrados os valores recolhidos no ano em 2012 de PIS não cumulativo no montante total de R\$ 54.888,27 e de COFINS não cumulativa no total de R\$ 252.818,69.

Logo, a empresa recolheu aos cofres públicos no ano de 2012 um total de PIS/COFINS não cumulativo o valor de R\$ 307.706,95. Vale ressaltar que esse total recolhido é resultado da apuração com base na sistemática não cumulativa e beneficiando-se apenas dos custos e despesas apontados na legislação do PIS pela Lei n. 10.637 de 2002 e da COFINS pela Lei n. 10.833 de 2003.

Calcula-se a seguir, na tabela 6, a cumulatividade de forma plena, ou seja, considerando todos os custos e despesas que auxiliaram a receita. Por outro lado, no caso da empresa ABC, acrescentaram-se apenas os gastos com salários, pois os demais custos já haviam sido reconhecidos nos cálculos anteriores. Isto porque, conforme exaustivamente declarado, os créditos apontados na legislação englobam, em sua maioria, os custos que ocorrem em uma indústria.

Diante do exposto, a seguir, o cálculo aplicando uma não cumulatividade plena:

TABELA 6 - APURAÇÃO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO PLENO - EMPRESA ABC

Situação B – não cumulatividade plena		
Receita		8.534.990,53
PIS não cumulativo	1,65%	140.827,34
COFINS não cumulativo	7,60%	648.659,28
Total a pagar das contribuições não cumulativas PIS/COFINS		789.486,62
Parte 2- Apuração do Crédito		
Créditos já utilizados anteriormente		5.208.428,88
Custos com salários		516.478,43
Base dos créditos - aplicando a não cumulatividade de forma plena		5.724.907,31
PIS não cumulativo	1,65%	94.460,97
COFINS não cumulativo	7,60%	435.092,96
Total dos créditos não cumulativos a descontar		529.553,93
Parte 3 - Débito a recolher PIS/COFINS não cumulativo		
Débito de PIS não cumulativo		140.827,34
Crédito de PIS não cumulativo		(94.460,97)
Débito a recolher de PIS não cumulativo		46.366,37
Débito de COFINS não cumulativo		648.659,28
Crédito de COFINS não cumulativo		(435.092,96)
Débito a recolher de COFINS não cumulativo		213.566,32
Total a recolher PIS/COFINS não cumulativo		259.932,70

Fonte: Da autora

Após a inclusão dos custos com salários, ligados diretamente à fabricação de filtros, suportes e acessórios, identifica-se uma redução no valor a pagar dessas contribuições. Assim, aplicando uma não cumulatividade plena, a empresa teria recolhido, a título de PIS e COFINS, os montantes de R\$ 46.366,37 e R\$ 213.566,32 consecutivamente, totalizando R\$ 259.932,70.

Por fim, na tabela 7 a seguir apresentada, apuram-se os valores na sistemática cumulativa, lembrando que nessa sistemática não temos a figura de créditos tributários:

TABELA 7 - APURAÇÃO PIS/COFINS CUMULATIVO - EMPRESA ABC

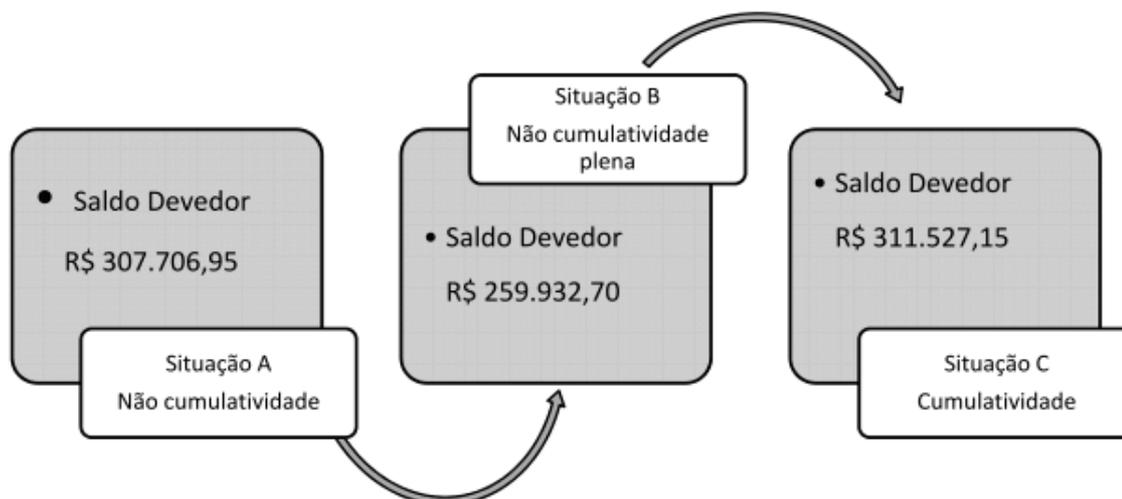
Situação C – Apuração cumulativa		
Receita		8.534.990,53
PIS cumulativo	0,65%	55.477,44
COFINS cumulativo	3,00%	256.049,72
Total a recolher PIS/COFINS cumulativo		311.527,15

Fonte: Da autora

O resultado na sistemática cumulativa para o ano de 2012 seria um recolhimento de R\$ 55.477,44 de PIS e R\$ 256.049,72 de COFINS, totalizando R\$ 311.527,15 de contribuições sociais.

Para conceber os resultados de modo mais didático, apresenta-se a figura 9, apontando as diferenças de recolhimento apuradas:

FIGURA 9 - COMPARATIVO PIS/COFINS NAS TRÊS FORMAS DE APURAÇÃO DA EMPRESA ABC



Fonte: Da autora

Em face ao exposto, analisam-se os dados da empresa ABC e constata-se que a não cumulatividade para essa indústria atingiu seu objetivo de desonerar a cadeia produtiva, conforme proposto na criação da lei da não cumulatividade para o PIS/COFINS. Abaixo se analisam os números apurados para esta entidade:

TABELA 8 - ANÁLISE FINAL DA EMPRESA ABC

<u>Setor Industrial</u>	<u>Empresa ABC</u>	<u>Diferença em R\$</u>	<u>%</u>
Situação A - não cumulativo	307.706,95		
Situação B - não cumulativo pleno	259.932,70	-47.774,25	-15,53%
Situação C - cumulativa	311.527,15	3.820,20	1,24%

Fonte: Da autora

A leitura dos números demonstra que a não cumulatividade beneficia a empresa ABC, isto porque, se essa indústria recolhesse seus tributos na forma cumulativa, teria um desembolso de R\$ 311.527,15 (situação C), mas, ao utilizar-se dos créditos elencados na legislação, recolheu o montante de R\$ 307.706,95 (situação A). Ou seja, a cumulatividade seria mais onerosa no montante de R\$ 3.820,20, representando 1,24% a maior de recolhimento.

Outra situação analisada diz respeito à adoção de uma não cumulatividade plena, pois, conforme tratado no presente trabalho, o Princípio da Não Cumulatividade tem como essência a neutralidade tributária, logo a utilização de todos os custos e despesas que auxiliam a soma da receita devem ser considerados para abatimento do PIS/COFINS.

É evidente que a não cumulatividade plena sempre resultará em economia superior se comparada com a não cumulatividade normal, já que seu universo de custos e despesas é mais abrangente. Assim, comparando a não cumulatividade plena com a não cumulatividade defendida pelo fisco, tem-se como redução de recolhimento destas contribuições o valor de R\$ 47.774,25, pois a empresa teria recolhido apenas R\$ 259.932,70 na sistemática plena (situação B) ao invés de R\$ 307.706,95 (situação A) apresentando uma redução de 15,53%.

Destaca-se, também, que foram considerados apenas os custos ligados à atividade fim da empresa, mas o que dizer dos gastos nos demais departamentos como financeiro, pessoal, atendimento ao cliente e tantos outros? Ora, todos auxiliam a obtenção da receita e trabalham pelo objeto social da companhia, nenhuma empresa funciona e gera resultados sem o apoio administrativo, logístico e das demais funções; caso considerássemos todas essas despesas, aí sim, teríamos uma não cumulatividade em sua totalidade.

Em que pesem essas considerações, adotou-se como critério apenas apreciar os custos diretamente ligados à atividade, ou seja, aqueles gastos que figuram nos balancetes das empresas no grupo de custo e que auxiliam diretamente a obtenção de receita. Nesse sentido, Bergamini e Peixoto (2011, p. 37) concordam:

Nada mais natural, já que o PIS e a COFINS tributam a receita bruta de vendas, então a desoneração estará estreitamente relacionada aos créditos apropriados em razão desses gastos que viabilizaram a obtenção da receita ao final tributada.

Diante do comparativo elaborado entre as sistemáticas: não cumulativa (situação A), não cumulatividade plena (situação B) e cumulatividade (situação C), para a empresa ABC, a melhor opção seria a não cumulatividade plena. Entretanto, a adoção por essa sistemática resultaria em penalidades à empresa, visto que essa forma de apuração do tributo não é aceita nos órgãos fiscalizadores.

Vale a pena destacar que, atualmente, as empresas enviam ao fisco, de forma particularizada, as apurações dos tributos, incluindo diversas informações detalhadas, tais como: nota fiscal, nome do fornecedor, valor, produtos e serviços adquiridos, etc., tudo de forma eletrônica, facilitando assim a análise e o cruzamento de informações.

Nesse sentido, a checagem e glosa por parte da RFB seria imediata, pois, ao constatar nos arquivos eletrônicos os créditos não alcançados pela legislação, automaticamente autuaria esses contribuintes. Por este motivo, a utilização de uma não cumulatividade plena deve ser altamente discutida e mensurada para que o benefício proporcionado não se transforme em prejuízo incalculável com multas e juros.

Diante do exposto e conforme já comentado, a não cumulatividade plena sempre será mais atraente que a não cumulatividade “normal”. Todavia, levando em consideração as autuações que serão formalizadas junto a esta empresa, tem-se como melhor adoção a não cumulatividade defendida pelo fisco que, apesar de mitigada, promoveu uma economia financeira à entidade atingindo os objetivos de eliminar o efeito “cascata dos tributos”.

Dessa forma, importa destacar que a empresa deve requerer junto à justiça uma forma de reconhecimento de todos os créditos que auxiliam a receita, aplicando, dessa maneira, a essência do princípio tributário denominado não cumulativo.

Seguindo este raciocínio e promovendo uma escolha mais conservadora, para a **empresa ABC** a **não cumulatividade** atingiu sim seus objetivos, mas de forma mitigada, conforme verificado nos resultados obtidos.

A seguir passa-se à segunda indústria a ser analisada.

4.2 EMPRESA DEF (INDÚSTRIA)

Há 11 anos no mercado, essa indústria possui tradição e conhecimento no ramo de embalagens. Atuante na fabricação de embalagens para diversos setores, tais como de alimentos, higiene e limpeza, farmacêuticos, entre outros. Possui um

parque fabril no interior do Estado de São Paulo composto por uma estrutura moderna, com equipamentos de última geração, buscando sempre as melhores soluções a seus clientes.

Idêntico à primeira indústria analisada, a seguir, na tabela 9, conhecemos os valores apresentados ao fisco pelo DACON da empresa DEF:

TABELA 9 - APURAÇÃO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO - EMPRESA DEF

Situação A – não cumulatividade		
Receita		82.774.828,17
PIS não cumulativo	1,65%	1.365.784,66
COFINS não cumulativo	7,60%	6.290.886,94
Total a pagar das contribuições não cumulativas PIS/COFINS		7.656.671,61
Parte 2- Apuração do Crédito		
Bens utilizados como insumo		53.915.064,22
Serviços utilizados como insumo		6.247.388,79
Energia Elétrica		1.162.202,76
Aluguéis de máquinas e equipamentos		6.605,00
Fretes e Carretos		91.220,45
Arrendamento Mercantil		821.008,95
Imobilizado		1.903.345,11
Devoluções		1.981.532,47
Base dos créditos - conforme determinado em lei		66.128.367,75
PIS não cumulativo	1,65%	1.091.118,07
COFINS não cumulativo	7,60%	5.025.755,95
Total dos créditos não cumulativos a descontar		6.116.874,02
Parte 3 - Débito a recolher PIS/COFINS não cumulativo		
Débito de PIS não cumulativo		1.365.784,66
Crédito - conforme determinado em lei		(1.091.118,07)
Débito a recolher de PIS não cumulativo		274.666,60
Débito de COFINS não cumulativo		6.290.886,94
Crédito - conforme determinado em lei		(5.025.755,95)
Débito a recolher de COFINS não cumulativo		1.265.130,99
Total a recolher PIS/COFINS não cumulativo		1.539.797,59

Fonte: Da autora.

Na sistemática não cumulativa “tradicional”, a indústria DEF, com base no DACON, recolheu aos cofres públicos o total de R\$ 1.539.797,59, composto de R\$ 274.666,60 de PIS não cumulativo e R\$ 1.265.130,99 de COFINS não cumulativa.

A tabela 10 a seguir apresenta o mesmo cálculo, porém considerando o custo com a mão de obra empregada na fábrica, tratando assim a não cumulatividade de forma plena:

TABELA 10 - APURAÇÃO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO PLENO - EMPRESA DEF

Situação B – não cumulatividade plena		
Receita		82.774.828,17
PIS não cumulativo	1,65%	1.365.784,66
COFINS não cumulativo	7,60%	6.290.886,94
Total a pagar das contribuições não cumulativas PIS/COFINS		7.656.671,61
Parte 2- Apuração do Crédito		
Créditos já utilizados anteriormente		66.128.367,75
Custos com salários		536.910,13
Base dos créditos - aplicando a não cumulatividade de forma plena		66.665.277,88
PIS não cumulativo	1,65%	1.099.977,09
COFINS não cumulativo	7,60%	5.066.561,12
Total dos créditos não cumulativos a descontar		6.166.538,20
Parte 3 - Débito a recolher PIS/COFINS não cumulativo		
Débito de PIS não cumulativo		1.365.784,66
Crédito de PIS não cumulativo		(1.099.977,09)
Débito a recolher de PIS não cumulativo		265.807,58
Débito de COFINS não cumulativo		6.290.886,94
Crédito de COFINS não cumulativo		(5.066.561,12)
Débito a recolher de COFINS não cumulativo		1.224.325,82
Total a recolher PIS/COFINS não cumulativo		1.490.133,40

Fonte: Da autora

Novamente, por se tratar de indústria, incluiu-se somente a despesa com salários da mão de obra fabril, isto porque, ao analisar os créditos elencados na legislação, verifica-se que praticamente todos foram contemplados na apuração “normal” (tabela 9). Logo, na Situação B que promove uma não cumulatividade plena, a empresa DEF teria recolhido R\$ 265.807,58 de PIS não cumulativo pleno e R\$ 1.224.325,82 de COFINS não cumulativa pleno; totalizando R\$ 1.490.133,40.

O próximo cálculo é resultado da sistemática cumulativa; nesse cálculo utiliza-se a totalidade da receita e aplicam-se diretamente os percentuais de PIS cumulativo: 0,65% e COFINS cumulativa: 3%, a saber:

TABELA 11 - APURAÇÃO PIS/COFINS CUMULATIVO - EMPRESA DEF

Situação C – Apuração cumulativa		
Receita		82.774.828,17
PIS cumulativo	0,65%	538.036,38
COFINS cumulativo	3,00%	2.483.244,85
Total a recolher PIS/COFINS cumulativo		3.021.281,23

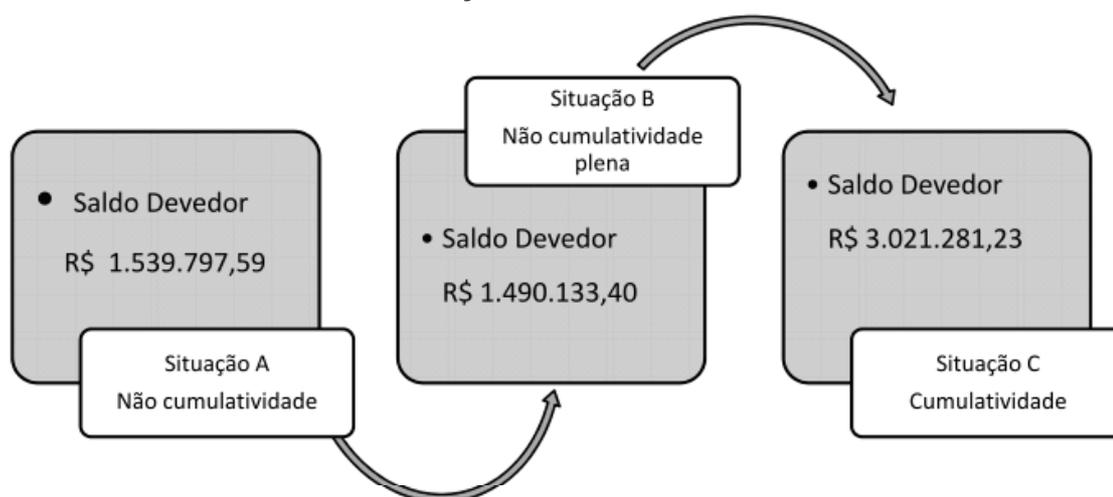
Fonte: Da autora

Para esta indústria a não cumulatividade mostra-se extremamente benéfica, visto a redução financeira promovida. Caso tivesse que recolher suas contribuições

na forma cumulativa, teria um desembolso total de R\$ 3.021.281,23, sendo R\$ 538.036,38 de PIS cumulativo e R\$ 2.483.244,85 de COFINS cumulativa.

Do mesmo modo, apresenta-se a figura 10, facilitando assim o entendimento e a análise dos dados apurados da empresa DEF.

FIGURA 10 - COMPARATIVO PIS/COFINS NAS TRÊS FORMAS DE APURAÇÃO DA EMPRESA DEF



Fonte: Da autora

Idêntico ao transcorrido na empresa ABC, passa-se a analisar os dados da empresa DEF nas três situações, quais sejam: sistemática não cumulativa (situação A), sistemática não cumulativa plena (situação B) e sistemática cumulativa (situação C), demonstradas a seguir na tabela 12:

TABELA 12 - ANÁLISE FINAL DA EMPRESA DEF

<u>Setor Industrial</u>	<u>Empresa DEF</u>	<u>Diferença em R\$</u>	<u>%</u>
Situação A - não cumulativo	1.539.797,59		
Situação B - não cumulativo pleno	1.490.133,40	-49.664,19	-3,23%
Situação C - cumulativa	3.021.281,23	1.481.483,64	96,21%

Fonte: Da autora

Analisando os cálculos da indústria DEF, constata-se também que a adoção da não cumulatividade trouxe benefícios consideráveis. Em 2012, essa indústria recolheu na sistemática não cumulativa, por ser uma empresa tributada pelo Lucro Real, o montante de R\$ 1.539.797,59 (situação A); caso apurasse seu resultado

pelo Lucro Presumido, seu recolhimento seria efetuado na sistemática cumulativa e seu desembolso seria de R\$ 3.021.281,23 (situação C), um aumento de 96,21%; em espécie esse aumento representaria o total de R\$ 1.481.483,64.

Sabe-se que a cumulatividade plena sempre trará melhores resultados, assim, ao comparar a não cumulatividade defendida pela RFB com a não cumulatividade plena, essa redução acarretaria em uma economia de R\$ 49.664,19, representando 3,23% a menos. Isto porque, na não cumulatividade (situação A), o valor recolhido foi de R\$ 1.539.797,59 e na não cumulatividade plena, ter-se-ia como valor o total de R\$ 1.490.133,40 (situação B).

Todavia, é necessário avaliar se o benefício apurado com a adoção da não cumulatividade plena, que representa uma economia de 3,23%, é válido frente ao risco de uma fiscalização que provavelmente a empresa sofrerá, devido à utilização de créditos não reconhecidos pelo fisco. Nesse sentido, é necessário mensurar a adoção de uma sistemática mais arrojada, considerando as penalidades que a empresa suportará por descumprimento da legislação.

Mantendo uma forma mais conservadora na análise dos dados e sabendo que a não cumulatividade plena sempre será mais atraente, verifica-se que, para a **empresa DEF**, a melhor opção com o intuito de reduzir o impacto financeiro é a adoção de uma **não cumulatividade**, conforme se constatou nos cálculos apresentados nas três situações: não cumulatividade, não cumulatividade plena e na sistemática cumulativa.

Nesta perspectiva e tendo como base as duas indústrias analisadas, percebe-se que a não cumulatividade para ambas foi favorável, originando uma real redução financeira. Todavia resta nítido que o custo com salários pode ser determinante e alterar consideravelmente os valores a recolher se considerar-se a aplicação de uma não cumulatividade plena ao invés de uma não cumulatividade mitigada pelo entendimento do fisco.

Trindade (2005) realizou um estudo de caso em uma indústria denominada Alfa sediada em Santa Catarina e constatou também que:

Relativamente às contribuições sociais, PIS e COFINS, a não cumulatividade se apresentou como inadequada, considerando-se a vedação do aproveitamento de créditos oriundos da mão-de-obra de pessoas físicas, já que esse elemento representa uma parcela considerável de seus custos (TRINDADE, 2005, p. 125).

A autora, em seu trabalho, chegou à mesma conclusão do presente estudo. Os custos com mão de obra são gastos elementares e consideráveis para algumas entidades e por este motivo devem sim estar no rol de permissão para a tomada de crédito resultando em uma neutralidade tributária total.

Entretanto esse entendimento deve se iniciar nos legisladores, promovendo as alterações legais, bem como ter o aceite dos órgãos fiscalizadores, a fim de pacificar tal entendimento fornecendo respaldo e segurança jurídica para que as empresas utilizem-se desses custos.

Após análise das indústrias, passa-se aos dados das duas empresas comerciais.

4.3 EMPRESA GHI (COMÉRCIO)

Fundada há mais de 20 anos, a empresa GHI possui um completo portfólio de papéis *couché*, *offset*, cartão e adesivos para revenda, representando os melhores fabricantes de papel nacional e internacional. Situada na cidade de São Paulo, possui uma logística integrada, garantindo a satisfação e qualidade a seus clientes.

Em continuidade ao objetivo do presente trabalho, apresenta-se, a seguir, a tabela 13, que demonstra os valores do ano de 2012 apresentados ao fisco na apuração do PIS/COFINS não cumulativo:

TABELA 13 - APURAÇÃO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO - EMPRESA GHI		
Situação A – não cumulatividade		
Receita		52.670.373,64
PIS não cumulativo	1,65%	869.061,17
COFINS não cumulativo	7,60%	4.002.948,40
Total a pagar das contribuições não cumulativas PIS/COFINS		4.872.009,56
Parte 2- Apuração do Crédito		
Bens adquiridos para revenda		41.674.646,78
Energia Elétrica		29.978,39
Aluguel PJ		45.141,44
Armazenagem e Frete		826.331,94
Devoluções		226.718,90
Base dos créditos - conforme determinado em lei		42.802.817,45
PIS não cumulativo	1,65%	706.246,49
COFINS não cumulativo	7,60%	3.253.014,13
Total dos créditos não cumulativos a descontar		3.959.260,61

Parte 3 - Débito a recolher PIS/COFINS não cumulativo	
Débito de PIS não cumulativo	869.061,17
Crédito - conforme determinado em lei	(706.246,49)
Débito a recolher de PIS não cumulativo	162.814,68
Débito de COFINS não cumulativo	4.002.948,40
Crédito - conforme determinado em lei	(3.253.014,13)
Débito a recolher de COFINS não cumulativo	749.934,27
Total a recolher PIS/COFINS não cumulativo	912.748,95

Fonte: Da autora

A empresa GHI, no ano de 2012, recolheu a título de PIS/COFINS não cumulativo o total de R\$ 912.748,95, sendo R\$ 162.814,68 de PIS e R\$ 749.934,27 de COFINS.

A seguir, na tabela 14, apresenta-se uma forma mais arrojada do cálculo, isto porque se consideram, além dos custos e despesas pontuados na legislação, outros custos que auxiliam e promovem a geração de receita, assim denomina-se esse cálculo como a não cumulatividade de forma plena:

TABELA 14 - APURAÇÃO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO PLENO - EMPRESA GHI

Situação B – não cumulatividade plena		
Receita		52.670.373,64
PIS não cumulativo	1,65%	869.061,17
COFINS não cumulativo	7,60%	4.002.948,40
Total a pagar das contribuições não cumulativas PIS/COFINS		4.872.009,56
Parte 2- Apuração do Crédito		
Créditos já utilizados anteriormente		42.802.817,45
Custos com salários		4.463.378,95
Custo com telefone		659.217,38
Despesas com veículos		174.111,44
Despesas com embalagens		121.717,96
Combustível e Lubrificantes		243.306,10
Base dos créditos - aplicando a não cumulatividade de forma plena		48.464.549,28
PIS não cumulativo	1,65%	799.665,06
COFINS não cumulativo	7,60%	3.683.305,75
Total dos créditos não cumulativos a descontar		4.482.970,81
Parte 3 - Débito a recolher PIS/COFINS não cumulativo		
Débito de PIS não cumulativo		869.061,17
Crédito de PIS não cumulativo		(799.665,06)
Débito a recolher de PIS não cumulativo		69.396,10
Débito de COFINS não cumulativo		4.002.948,40
Crédito de COFINS não cumulativo		(3.683.305,75)
Débito a recolher de COFINS não cumulativo		319.642,65
Total a recolher PIS/COFINS não cumulativo		389.038,75

Fonte: Da autora

Adotando a não cumulatividade plena, a empresa teria recolhido o montante de R\$ 389.038,75, composto em R\$ 69.396,10 de PIS não cumulativo pleno e R\$ 319.642,65 de COFINS não cumulativa pleno.

Nessa sistemática plena, além dos custos já considerados na apuração não cumulativa, consideraram-se também os custos com salários, com telefone, visto que a empresa promove vendas via *telemarketing*, despesas com veículos, incluindo combustíveis e lubrificantes e despesas com embalagens para acondicionamento correto dos papéis. Vale ressaltar que tais veículos são utilizados nas visitas aos clientes para venda e apoio pós venda.

Em continuidade à análise dos dados, a próxima tabela apresenta os valores a recolher na sistemática cumulativa, sistema adotado para as empresas que apuram seu resultado pelo Lucro Presumido.

TABELA 15 - APURAÇÃO PIS/COFINS CUMULATIVO - EMPRESA GHI

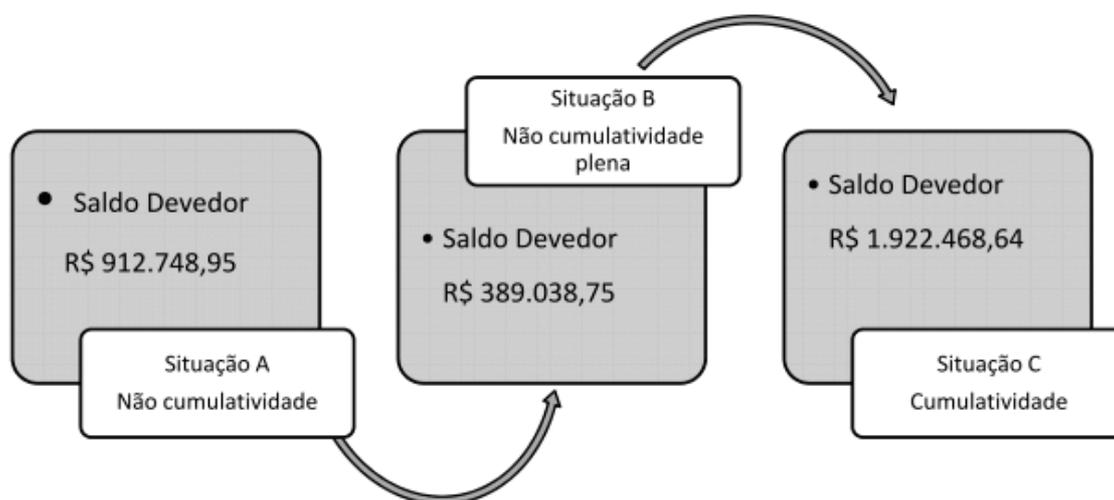
Situação C – Apuração cumulativa		
Receita		52.670.373,64
PIS cumulativo	0,65%	342.357,43
COFINS cumulativo	3,00%	1.580.111,21
Total a recolher PIS/COFINS cumulativo		1.922.468,64

Fonte: Da autora

Caso recolhesse na sistemática cumulativa, seu desembolso seria de R\$ 342.357,43 para o PIS e R\$ 1.580.111,21 para a COFINS, totalizando, no ano de 2012, R\$ 1.922.468,64 de recolhimento dessas contribuições.

A figura 11 demonstra os valores totais em cada uma das situações analisadas: (a) não cumulativa, (b) não cumulativa plena e (c) cumulativa:

FIGURA 11 - COMPARATIVO PIS/COFINS NAS TRÊS FORMAS DE APURAÇÃO DA EMPRESA GHI



Fonte: Da autora.

A seguir, discutem-se as diferenças em reais e em percentuais da empresa GHI:

TABELA 16 - ANÁLISE FINAL DA EMPRESA GHI

<u>Setor Comercial</u>	<u>Empresa GHI</u>	<u>Diferença em R\$</u>	<u>%</u>
Situação A - não cumulativo	912.748,95		
Situação B - não cumulativo pleno	389.038,75	-523.710,20	-57,38%
Situação C - cumulativo	1.922.468,64	1.009.719,69	110,62%

Fonte: Da autora.

Mesmo com as restrições impostas pela RFB, conclui-se que a não cumulatividade para a empresa GHI é bem atraente, pois a empresa economizou, no ano de 2012, um total de R\$ 1.009.719,69, confrontado com o valor a pagar na sistemática cumulativa. Essa economia foi identificada, tendo em vista os valores recolhidos pela empresa. Os cálculos expuseram um total a pagar de R\$ 912.748,95 para a forma não cumulativa (situação A) e, na forma cumulativa, seu resultado foi de R\$ 1.922.468,64 (situação C), um aumento de 110,62% em relação à forma não cumulativa.

Analisando a partir da não cumulatividade plena, esse benefício seria maior, totalizando R\$ 1.533.429,89. Essa diferença é apurada ao comparar o resultado a

pagar no cumulativo (R\$ 1.922.468,64) com o resultado obtido aplicando a não cumulatividade plena (R\$ 389.038,75).

Para gerar esse benefício consideraram-se os seguintes insumos:

- Mão de obra;
- Telefone (ferramenta utilizada pelos vendedores para promover a comercialização dos produtos);
- Gastos com veículos (frota da empresa disponibilizada aos vendedores);
- Embalagens (acondicionamento dos produtos vendidos com o logo da entidade); e
- Combustíveis e Lubrificantes¹¹ (utilizados nos veículos e empilhadeiras).

Deveras que os insumos apropriados têm associação direta à obtenção da receita e apenas se pratica uma não cumulatividade plena conforme preconiza esse princípio. Apesar de a não cumulatividade ter se apresentado atraente em comparação à forma cumulativa, esse benefício poderia ser superior caso a não cumulatividade plena fosse adotada sem restrições pelo fisco. Esta postura traria um aproveitamento tanto para a empresa como para a sociedade, pois isto diminuiria seu custo, podendo acarretar maiores investimentos e até menores preços praticados no mercado.

Nessa perspectiva, pode-se afirmar que para a empresa **GHI a não cumulatividade** foi benéfica e atingiu seus objetivos proporcionando uma economia tributária em relação à forma anterior – cumulativa.

Nesse sentido e adotando, conforme já explicado, uma postura mais conservadora, a não cumulatividade para a empresa GHI se mostra favorecida, pois realmente ocorre uma economia financeira. Mas, é importante frisar que as restrições impostas pela RFB ferem o Princípio da Não Cumulatividade que tem como essência neutralizar os efeitos tributários.

¹¹ Apesar de ser um dos itens liberados para a tomada de crédito, a legislação só contempla para os contribuintes de prestação de serviço e de indústria.

4.4 EMPRESA JKL (COMÉRCIO)

Situada na cidade de São Paulo, com mais de 30 anos no mercado, a empresa JKL é uma atacadista no ramo alimentício, especializada em frios e laticínios vendendo produtos de qualidade e procedência garantida.

Sendo uma das empresas objeto de estudo do presente trabalho, passa-se a analisar, a partir da tabela 17, o recolhimento de PIS/COFINS não cumulativo ocorrido no ano de 2012:

TABELA 17 - APURAÇÃO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO - EMPRESA JKL

Situação A – base não cumulativa		
Receita		16.681.767,76
PIS não cumulativo	1,65%	275.249,17
COFINS não cumulativo	7,60%	1.267.814,35
Total a pagar das contribuições não cumulativas PIS/COFINS		1.543.063,52
Parte 2- Apuração do Crédito		
Bens adquiridos para revenda		13.500.865,53
Energia Elétrica		72.383,45
Base dos créditos - conforme determinado em Lei		13.573.248,98
PIS não cumulativo	1,65%	223.958,61
COFINS não cumulativo	7,60%	1.031.566,92
Total dos créditos não cumulativos a descontar		1.255.525,53
Parte 3 - Débito a recolher PIS/COFINS não cumulativo		
Débito de PIS não cumulativo		275.249,17
Crédito - conforme determinado em lei		(223.958,61)
Débito a recolher de PIS não cumulativo		51.290,56
Débito de COFINS não cumulativo		1.267.814,35
Crédito - conforme determinado em lei		(1.031.566,92)
Débito a recolher de COFINS não cumulativo		236.247,43
Total a recolher PIS/COFINS não cumulativo		287.537,99

Fonte: Da autora

No ano calendário de 2012, a empresa JKL recolheu aos cofres públicos, a título de PIS não cumulativo, o montante de R\$ 51.290,56 e R\$ 236.247,43 de COFINS, totalizando R\$ 287.537,99.

Em continuidade às premissas do trabalho, passa-se a tabela 18, nela se apura o cálculo do PIS/COFINS não cumulativo de forma plena, apropriando-se de custos e despesas que auxiliaram a obtenção da receita:

TABELA 18 - APURAÇÃO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO PLENO - EMPRESA JKL

Situação B – não cumulatividade plena		
Receita		16.681.767,76
PIS não cumulativo	1,65%	275.249,17
COFINS não cumulativo	7,60%	1.267.814,35
Total a pagar das contribuições não cumulativas PIS/COFINS		1.543.063,52
Parte 2- Apuração do Crédito		
Créditos já utilizados anteriormente		13.573.248,98
Custos com salários		549.101,50
Despesas com gráfica		23.046,00
Mão de obra temporária		35.455,86
Despesas com veículos		45.928,74
Base dos créditos - aplicando a não cumulatividade de forma plena		14.226.781,08
PIS não cumulativo	1,65%	234.741,89
COFINS não cumulativo	7,60%	1.081.235,36
Total dos créditos não cumulativos a descontar		1.315.977,25
Parte 3 - Débito a recolher PIS/COFINS não cumulativo		
Débito de PIS não cumulativo		275.249,17
Crédito de PIS não cumulativo		(234.741,89)
Débito a recolher de PIS não cumulativo		40.507,28
Débito de COFINS não cumulativo		1.267.814,35
Crédito de COFINS não cumulativo		(1.081.235,36)
Débito a recolher de COFINS não cumulativo		186.578,99
Total a recolher PIS/COFINS não cumulativo		227.086,27

Fonte: Da autora

Para aplicar a real neutralidade tributária foram reconhecidos, além das despesas e custos elencados em lei, custos com salários, despesas com gráfica, mão de obra temporária e despesas com veículos.

Com adição desses insumos, ligados diretamente à obtenção da receita, os valores a recolher de PIS/COFINS diminuíram, totalizando R\$ 227.086,27, sendo R\$ 40.507,28 de PIS não cumulativo pleno e R\$ 186.578,99 de COFINS não cumulativa pleno.

Por fim, calcula-se também, a fim de certificar se a não cumulatividade foi saudável, os valores a recolher na sistemática cumulativa:

TABELA 19 - APURAÇÃO PIS/COFINS CUMULATIVO - EMPRESA JKL

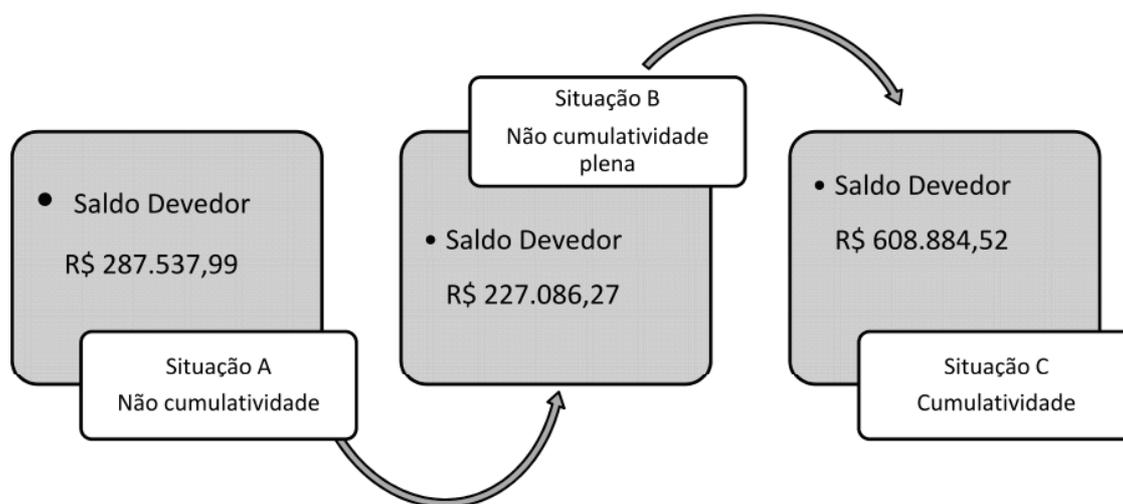
Situação C – Apuração cumulativa		
Receita		16.681.767,76
PIS cumulativo	0,65%	108.431,49
COFINS cumulativo	3,00%	500.453,03
Total a recolher PIS/COFINS cumulativo		608.884,52

Fonte: Da autora

A forma cumulativa resultou nos seguintes valores: R\$ 108.431,49 de PIS e R\$ 500.453,03 de COFINS, totalizando R\$ 608.884,52 na sistemática cumulativa.

De forma mais resumida, apresenta-se a figura 12 abaixo, identificando-se as alterações nos valores a recolher nas três sistemáticas: não cumulativa, não cumulativa plena e cumulativa.

FIGURA 12 - COMPARATIVO PIS/COFINS NAS TRÊS FORMAS DE APURAÇÃO DA EMPRESA JKL



Fonte: Da autora.

Apresenta-se também a tabela 20 que demonstra as diferenças apuradas, bem como os percentuais em relação a não cumulatividade:

TABELA 20 - ANÁLISE FINAL DA EMPRESA JKL

<u>Setor Comercial</u>	<u>Empresa JKL</u>	<u>Diferença em R\$</u>	<u>%</u>
Situação A - não cumulativo	287.537,99		
Situação B - não cumulativo pleno	227.086,27	-60.451,72	-21,02%
Situação C - cumulativa	608.884,52	321.346,53	111,76%

Fonte: Da autora.

Do mesmo modo, para o setor de comércio, a cumulatividade mostra-se inviável, pois seu desembolso seria bem superior ao da sistemática não cumulativa. Os cálculos demonstram que a empresa recolheu em 2012 o total de R\$ 287.537,99 (situação A) na sistemática não cumulativa. Entretanto, caso suas contribuições fossem recolhidas na forma cumulativa, esse valor seria de R\$ 608.884,52 (situação C), um aumento de 111,76%.

Idêntico também o benefício proporcionado com a aplicação da não cumulatividade plena, porém, para este comércio em específico, a diferença não é tão acentuada ao se comparar com o valor pago na não cumulatividade (R\$ 287.537,99) com o valor apurado na sistemática plena (R\$ 227.086,27). Apesar da diferença não ser tão expressiva, a economia com adoção da não cumulatividade plena seria de R\$ 60.451,72, representando uma redução de 21,02% do valor a pagar dessas contribuições. Além disso, estaríamos aplicando a essência do princípio tributário da não cumulatividade que é o que determina esse método.

Os insumos considerados nesta empresa foram:

- Mão de obra;
- Despesas com gráfica (panfletos, preços, para fixação no interior das lojas);
- Mão de obra temporária (levando em consideração datas festivas);
- Despesas com veículos (locomoção entre matriz e filiais).

A economia com a adoção da não cumulatividade plena seria ainda mais salutar ao se comparar com os valores apurados da cumulatividade. Na não cumulatividade plena, o valor a recolher seria R\$ 227.086,27 contra R\$ 608.884,52, uma diferença de R\$ 381.798,25, porém passível de questionamento.

O que se percebe é que nas duas empresas comerciais analisadas a sistemática não cumulativa é atraente sim quando comparada com os débitos a pagar de PIS/COFINS da sistemática cumulativa.

É importante esclarecer que os custos elencados para uma apuração plena estão totalmente ligados à obtenção da receita e à atividade fim de cada entidade.

Conforme já abordado no presente trabalho, um custo para uma empresa pode não ser para outra e, na análise dessas duas empresas comerciais, é demonstrada nitidamente essa afirmação. Isto porque, para a empresa GHI, o gasto com telefone é um custo inerente à obtenção da receita, visto que a empresa efetua suas vendas através de *telemarketing*. Já o comércio JKL não faz uso dessa ferramenta, pois suas vendas são feitas diretamente ao público através de suas lojas.

Ora, conforme já relatado anteriormente é claro que o Governo não tem como identificar e elencar os custos de cada contribuinte, mas elaborar uma lei que

respeite essas diversidades e que principalmente leve em consideração os custos e despesas que atuem diretamente na obtenção da receita deve ser uma das diretrizes para que tenhamos uma justiça tributária.

Podem-se citar inúmeros exemplos de custos e despesas que são essenciais a determinadas atividades, mas que são veementemente negadas pelo fisco, por exemplo:

- Empresas de franquia, o custo com publicidade é obrigatório nos contratos entre franqueados e franqueadores, inclusive com percentuais estipulados sobre a receita. Assim, não é uma opção da empresa ter uma despesa com publicidade e sim um gasto obrigatório, logo essa despesa deve ser liberada para a tomada de crédito;
- Empresas de medicamentos, para este tipo de ramo existem muitas normas e regras impostas por órgãos fiscalizadores. Por exemplo, a tinta para pintar as paredes dos locais onde são manuseados os remédios é uma tinta especial para aquela finalidade evitando qualquer tipo de contaminação, logo esse custo também, por ser uma exigência, deveria ser reconhecido para abatimento do PIS/COFINS.

As quantidades de exemplos são inúmeras; diante de tal realidade é necessário um sistema que zele pela essência dos custos e não através de uma lista elaborada pelo fisco que não analisa a característica de cada contribuinte. E mais, essa lista só teria valor caso o universo de contribuintes fosse idêntico como ocorre com o IPI (industrial ou equiparado) e com o ICMS (circulação de mercadorias).

Barbosa, D. M. (2011, p. 32) lembra que: “um sistema tributário em que agentes econômicos são simultaneamente submetidos a regimes cumulativos e não cumulativos é de difícil estruturação e duvidosa utilidade”.

Em face ao exposto, para a empresa JKL a não cumulatividade plena resultaria no menor impacto financeiro dentre as três modalidades, porém, conforme já pontuado, essa postura pode acarretar penalidades à empresa. Por este motivo, adota-se de forma mais conservadora, tendo como melhor opção a forma **não cumulativa**.

Passa-se agora às duas últimas empresas analisadas do ramo de prestação de serviço.

4.5 EMPRESA MNO (PRESTAÇÃO DE SERVIÇO)

A empresa MNO é uma prestadora de serviço situada em diversos países. No Brasil, especificamente na cidade de São Paulo, suas atividades iniciaram-se no ano 2000. Essa prestadora de serviço tem como foco as mudanças de comportamento, através de treinamentos que demonstram princípios e metodologias que auxiliam as pessoas a se tornarem altamente eficazes, aprendendo a melhorar a dinâmica de tempo, sendo mais produtivas e alcançando grandes propósitos.

Sua principal receita deriva de cursos e eventos, assim, sua principal matéria-prima é o conhecimento e dedicação de seus facilitadores (professores), repassando o ensinamento e técnica para atingir os objetivos apresentados nos cursos.

Idêntico às demais empresas já analisadas, inicia-se a apresentação dos valores arrecadados em 2012 na forma não cumulativa:

TABELA 21 - APURAÇÃO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO - EMPRESA MNO		
Situação A – não cumulatividade		
Receita		7.198.931,04
PIS não cumulativo	1,65%	118.782,36
COFINS não cumulativo	7,60%	547.118,76
Total a pagar das contribuições não cumulativas PIS/COFINS		665.901,12
Parte 2- Apuração do Crédito		
Bens utilizados como insumos		211.405,69
Energia Elétrica		70.113,03
Aluguel de equipamentos		57.067,74
Base dos créditos - conforme determinado em Lei		338.586,46
PIS não cumulativo	1,65%	5.586,68
COFINS não cumulativo	7,60%	25.732,57
Total dos créditos não cumulativos a descontar		31.319,25
Parte 3 - Débito a recolher PIS/COFINS não cumulativo		
Débito de PIS não cumulativo		118.782,36
Crédito - conforme determinado em lei		(5.586,68)
Débito a recolher de PIS não cumulativo		113.195,69
Débito de COFINS não cumulativo		547.118,76
Crédito - conforme determinado em lei		(25.732,57)
Débito a recolher de COFINS não cumulativo		521.386,19
Total a recolher PIS/COFINS não cumulativo		634.581,87

Fonte: Da autora.

Em 2012, o recolhimento total da empresa MNO foi de R\$ 634.581,87, composto de R\$ 113.195,69 de PIS não cumulativo e R\$ 521.386,19 de COFINS não cumulativa.

A fim de analisar a não cumulatividade de forma plena, a partir dos cálculos de 2012 apresentados na tabela 21, incluem-se, na apuração, os seguintes custos/despesas: com salários, com eventos, com materiais usados para treinamento, custos com viagem do apresentador e entretenimento, resultando nos seguintes números:

TABELA 22 - APURAÇÃO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO PLENO - EMPRESA MNO

Situação B – não cumulatividade plena		
Receita		7.198.931,04
PIS não cumulativo	1,65%	118.782,36
COFINS não cumulativo	7,60%	547.118,76
Total a pagar das contribuições não cumulativas PIS/COFINS		665.901,12
Parte 2- Apuração do Crédito		
Créditos já utilizados anteriormente		338.586,46
Custos com salários		1.661.292,28
Custos com eventos		24.634,92
Material usado para treinamento		10.143,70
Custos com viagem do apresentador		197.340,41
Entretenimento		176.183,08
Base dos créditos - aplicando a não cumulatividade de forma plena		2.408.180,85
PIS não cumulativo	1,65%	39.734,98
COFINS não cumulativo	7,60%	183.021,74
Total dos créditos não cumulativos a descontar		222.756,73
Parte 3 - Débito a recolher PIS/COFINS não cumulativo		
Débito de PIS não cumulativo		118.782,36
Crédito de PIS não cumulativo		(39.734,98)
Débito a recolher de PIS não cumulativo		79.047,38
Débito de COFINS não cumulativo		547.118,76
Crédito de COFINS não cumulativo		(183.021,74)
Débito a recolher de COFINS não cumulativo		364.097,01
Total a recolher PIS/COFINS não cumulativo		443.144,39

Fonte: Da autora.

Verificou-se uma redução no valor a pagar de PIS/COFINS. Desse modo, caso a não cumulatividade fosse aplicada de forma plena, a empresa teria recolhido R\$ 79.047,38 de PIS não cumulativo pleno e R\$ 364.097,01 de COFINS não cumulativa plena.

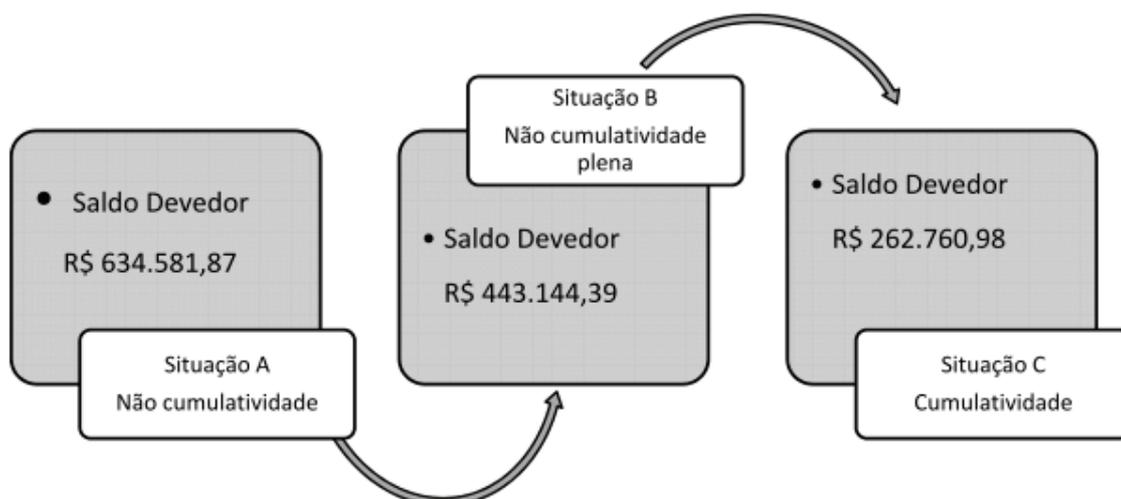
Passa-se, então, ao cálculo da sistemática cumulativa:

TABELA 23 - APURAÇÃO PIS/COFINS CUMULATIVO - EMPRESA MNO

Situação C – Apuração cumulativa		
Receita		7.198.931,04
PIS cumulativo	0,65%	46.793,05
COFINS cumulativo	3,00%	215.967,93
Total a recolher PIS/COFINS cumulativo		262.760,98

Fonte: Da autora.

Nessa sistemática, o valor total a recolher seria de R\$ 262.760,98, ou seja, a soma de R\$ 46.793,05 de PIS cumulativo e R\$ 215.967,93 de COFINS cumulativa. A seguir, através da figura 13, analisa-se a maximização dos valores na sistemática não cumulativa, mesmo na forma plena, comparada à forma cumulativa.

FIGURA 13 - COMPARATIVO PIS/COFINS NAS TRÊS FORMAS DE APURAÇÃO DA EMPRESA MNO

Fonte: Da autora.

As diferenças e os percentuais identificados para a empresa MNO são apresentados a seguir:

TABELA 24 - ANÁLISE FINAL DA EMPRESA MNO

<u>Setor Prestação de Serviço</u>	<u>Empresa MNO</u>	<u>Diferença em R\$</u>	<u>%</u>
Situação A - não cumulativo	634.581,87		
Situação B - não cumulativo pleno	443.144,39	-191.437,48	-30,17%
Situação C - cumulativo	262.760,98	-371.820,89	-58,59%

Fonte: Da autora.

Os resultados da empresa MNO demonstram que a não cumulatividade é totalmente inviável a esse prestador de serviço. Perceba que, calculando seus tributos da forma não cumulativa, a empresa recolheu um total de R\$ 634.581,87 (situação A), entretanto, se recolhesse as contribuições sociais na forma cumulativa, teria uma redução de 58,59%, representando uma economia de R\$ 371.820,89, isto porque teria recolhido apenas R\$ 262.760,98 (situação C).

Mesmo considerando uma não cumulatividade plena, o valor recolhido seria um pouco menor que o efetivamente pago aos cofres públicos na sistemática não cumulativa. Na não cumulatividade plena, o valor a ser recolhido seria de R\$ 443.144,39 (situação B), uma redução de 30,17% em relação à forma não cumulativa, porém ainda muito alta em relação à cumulatividade que, conforme verificado, seria a melhor opção para esta empresa.

Ressalte-se ainda que, para adoção de uma não cumulatividade total, consideraram-se os seguintes custos:

- Mão de obra;
- Custos com eventos;
- Material usado em treinamento (caderno, caneta, etc.);
- Custos com viagens do apresentador (mão de obra); e
- Entretenimento (*coffee-break* e lanche servido no intervalo das apresentações).

Mesmo reconhecendo todos os custos que auxiliaram a obtenção da receita de treinamento, a não cumulatividade plena não é salutar para a empresa MNO, onerando demasiadamente suas contribuições sociais.

Para esta empresa pode-se afirmar que a não cumulatividade só lhe provocou desembolso financeiro maior. Assim, para esta empresa a melhor opção é a forma **cumulativa** de apuração das contribuições do PIS/COFINS.

Nesse sentido, Scaff (2008, p. 269) lembra que: “infelizmente, o que se imaginava ser alívio da carga fiscal, tornou-se elemento multiplicador da tributação”.

A seguir, a análise da última empresa prestadora de serviço.

4.6 EMPRESA PQR (PRESTAÇÃO DE SERVIÇO)

Sediada em São Paulo e atuante em todo o país, a PQR é uma prestadora de serviço com 13 anos de mercado. Seu foco é voltado à consultoria ambiental, desenvolvendo projetos e soluções eficazes em gerenciamento ambiental em áreas contaminadas e buscando a correção ou prevenção de acidentes.

Como a grande maioria de prestadoras de serviço, seu principal custo é mensurado através do conhecimento de seus colaboradores, custo este intangível e imensurável.

Para iniciar os estudos desta empresa, a seguir, na tabela 25, demonstra-se o valor apresentado ao fisco no DICON apurando o valor a pagar de PIS/COFINS não cumulativo do ano de 2012:

TABELA 25 - APURAÇÃO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO - EMPRESA PQR		
Situação A – não cumulatividade		
Receita		5.982.157,98
PIS não cumulativo	1,65%	98.705,61
COFINS não cumulativo	7,60%	454.644,01
Total a pagar das contribuições não cumulativas PIS/COFINS		553.349,61
Parte 2- Apuração do Crédito		
Bens utilizados como insumo		34.567,00
Serviços utilizados como insumo		329.061,92
Energia elétrica		8.148,01
Aluguel		101.930,77
Imobilizado		163.140,85
Outras operações com crédito		33.171,45
Base dos créditos - conforme determinado em Lei		670.020,00
PIS não cumulativo	1,65%	11.055,33
COFINS não cumulativo	7,60%	50.921,52
Total dos créditos não cumulativos a descontar		61.976,85
Parte 3 - Débito a recolher PIS/COFINS não cumulativo		
Débito de PIS não cumulativo		98.705,61
Crédito - conforme determinado em lei		(11.055,33)
Débito a recolher de PIS não cumulativo		87.650,28
Débito de COFINS não cumulativo		454.644,01
Crédito - conforme determinado em lei		(50.921,52)
Débito a recolher de COFINS não cumulativo		403.722,49
Total a recolher PIS/COFINS não cumulativo		491.372,76

Fonte: Da autora.

Em 2012, a empresa MNO recolheu R\$ 87.650,28 de PIS não cumulativo e R\$ 403.722,49 de COFINS não cumulativa, totalizando R\$ 491.372,76 de valores recolhidos a título dessas contribuições sociais.

Seguindo o mesmo estudo das empresas anteriores, promove-se o cálculo considerando a totalidade dos custos e despesas, assim, aplica-se uma não cumulatividade plena:

TABELA 26 - APURAÇÃO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO PLENO - EMPRESA PQR

Situação B – não cumulatividade plena		
Receita		5.982.157,98
PIS não cumulativo	1,65%	98.705,61
COFINS não cumulativo	7,60%	454.644,01
Total a pagar das contribuições não cumulativas PIS/COFINS		553.349,61
Parte 2- Apuração do Crédito		
Créditos já utilizados anteriormente		670.020,00
Custos com salários		490.863,00
Despesas com projetos		311.913,00
Análises Químicas e laboratoriais		152.620,01
Base dos créditos - aplicando a não cumulatividade de forma plena		1.625.416,01
PIS não cumulativo	1,65%	26.819,36
COFINS não cumulativo	7,60%	123.531,62
Total dos créditos não cumulativos a descontar		150.350,98
Parte 3 - Débito a recolher PIS/COFINS não cumulativo		
Débito de PIS não cumulativo		98.705,61
Crédito de PIS não cumulativo		(26.819,36)
Débito a recolher de PIS não cumulativo		71.886,24
Débito de COFINS não cumulativo		454.644,01
Crédito de COFINS não cumulativo		(123.531,62)
Débito a recolher de COFINS não cumulativo		331.112,39
Total a recolher PIS/COFINS não cumulativo		402.998,63

Fonte: Da autora.

Aplicando a não cumulatividade plena, os valores recolhidos sofrem uma redução, assim tem-se como total do PIS não cumulativo pleno R\$ 71.886,24 e de COFINS não cumulativa plena R\$ 331.112,39, totalizando R\$ 402.998,63. Para obter o resultado da não cumulatividade plena, considerou-se como custo: a mão de obra, as despesas com projetos e as análises químicas e laboratoriais para desenvolvimento dos trabalhos, atividade fim desta consultoria.

Por fim, para promover a análise completa, apura-se o PIS/COFINS cumulativo:

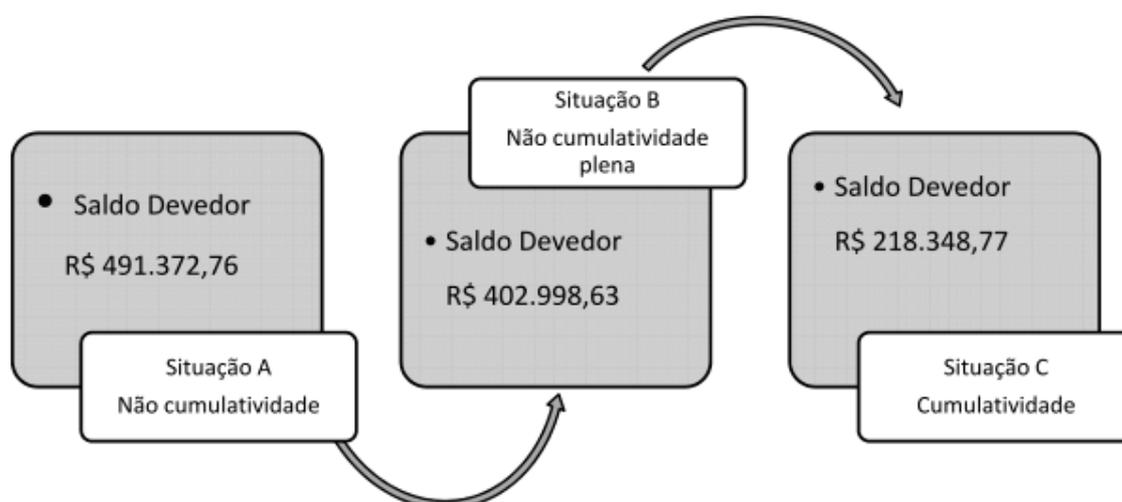
TABELA 27 - APURAÇÃO PIS/COFINS CUMULATIVO - EMPRESA PQR

Situação C – Apuração cumulativa		
Receita		5.982.157,98
PIS cumulativo	0,65%	38.884,03
COFINS cumulativo	3,00%	179.464,74
Total a recolher PIS/COFINS cumulativo		218.348,77

Fonte: Da autora.

Na situação cumulativa, a empresa teria recolhido R\$ 218.348,77 de contribuições sociais no ano de 2012, sendo R\$ 38.884,03 de PIS cumulativo e R\$ 179.464,74 de COFINS cumulativa.

A seguir, a figura 14 demonstra de forma consolidada os resultados em cada uma das sistemáticas calculadas:

FIGURA 14 - COMPARATIVO PIS/COFINS NAS TRÊS FORMAS DE APURAÇÃO DA EMPRESA PQR

Fonte: Da autora.

Igualmente, constata-se que a não cumulatividade para o prestador de serviço só onerou esse contribuinte, conforme se verifica através da análise da tabela a seguir:

TABELA 28 - ANÁLISE FINAL DA EMPRESA PQR

<u>Setor Prestação de Serviço</u>	<u>Empresa PQR</u>	<u>Diferença em R\$</u>	<u>%</u>
Situação A - não cumulativo	491.372,76		
Situação B - não cumulativo pleno	402.998,63	-88.374,13	-17,99%
Situação C - cumulativo	218.348,77	-273.023,99	-55,56%

Fonte: Da autora.

A majoração ocasionada pela adoção obrigatória da não cumulatividade representa também um alto desembolso financeiro para a prestadora de serviço PQR.

Na forma cumulativa, a empresa teria recolhido R\$ 218.348,77 (situação C), porém por apurar seu resultado pelo Lucro Real, apurou suas contribuições de forma não cumulativa e recolheu R\$ 491.372,76 (situação A). Os números demonstram que, na forma cumulativa, a empresa teria uma redução tributária no valor de R\$ 273.023,99, representando 55,56% de economia comparada com a forma não cumulativa.

Idêntico ao prestador de serviço MNO, mesmo reconhecendo a totalidade dos custos que auxiliam diretamente a obtenção da receita, aplicando assim uma não cumulatividade plena, a empresa PQR teria recolhido R\$ 402.998,63, um valor ainda alto confrontado com o valor apurado na forma cumulativa. Os cálculos resultam que na não cumulatividade plena o recolhimento seria de R\$ 402.998,63 (situação B) e na não cumulatividade R\$ 491.372,76, logo uma redução de R\$ 88.374,13, representando 17,99% a menos do valor recolhido aos cofres públicos no ano de 2012.

Os valores apurados desses prestadores de serviço demonstram que a não cumulatividade para esse setor não trouxe benefícios e sim uma carga tributária superior à concebida aos demais ramos de atividade.

A busca por um sistema mais justo deve ter como base a Teoria da Tributação Ótima, conforme já declinado anteriormente, desse modo constata-se que a melhor escolha para a não cumulatividade das contribuições em comento deve ser considerada com base no setor de atividade. Igualmente como ocorreu com o IPI e ICMS. Sabe-se que o IPI só incide para os industriais e equiparados,

dessa forma, ao elencar quais insumos são permitidos, o legislador consegue identificar quais custos/despesas são comuns ao setor, pois todas as empresas industriais ou equiparadas terão matéria-prima, produtos intermediários e demais custos semelhantes, conforme demonstrado na seção 2.4.1, acarretando uma analogia dos custos e despesas para fabricar um determinado produto.

O mesmo ocorre com os contribuintes de ICMS, pois todos eles circulam mercadorias e novamente acabam por ter em seu custo insumos semelhantes, o que facilita o julgamento quanto à indicação da permissão ou não do insumo.

Decorrem naturalmente essas afirmações, pois, quando a segregação é dada pelo setor, a indicação quanto à permissão ou negação dos créditos torna-se mais fácil porque se está tratando de contribuintes que possuem praticamente as mesmas características. Ora, não se vê a quantidade de questionamentos jurídicos ou administrativos perante o fisco para os tributos não cumulativos ICMS ou IPI como ocorre com as contribuições sociais, certamente sua concepção foi elaborada de forma mais clara e mais bem definida.

Fica claro que, quando se trata de PIS/COFINS não cumulativo, tem-se uma infinidade de atividades, o que altera, para cada entidade, o que pode ou não ser considerado como insumo.

Diante de tal realidade, percebe-se que a não cumulatividade para o setor de prestação de serviço somente onerou esses contribuintes e os fez ter um custo superior. E mais, são tratados de forma desigual mesmo estando em situação equivalente com os industriais e comerciais, no que se refere ao sistema de tributação do IRPJ e da CSLL.

Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 26) lembram ainda que os tributos:

[...] se bem administrados, podem contribuir fortemente para o crescimento e desenvolvimento de uma nação. Se mal administrados, podem sufocá-la, dificultando, limitando ou mesmo reduzindo o seu potencial de crescimento.

Resta nítido que para este prestador de serviço é isso que está acontecendo, eles estão sendo sufocados e seu potencial de crescimento está sendo aniquilado. Diante do contexto e dos números apurados, a melhor opção é a forma cumulativa.

De forma mais didática e buscando consolidar os resultados obtidos neste capítulo, apresentam-se os valores apurados consolidados por setor.

4.7 ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS DADOS POR SETOR

Neste tópico consolida-se o resultado das empresas por setor, efetuando uma análise global.

4.7.1 SETOR INDUSTRIAL

Consolidando os dados apurados individualmente, a seguir apresenta-se, na tabela 29, a soma dos resultados das empresas ABC e DEF, as duas indústrias analisadas.

O somatório é feito nas três situações estudadas: (a) não cumulatividade, (b) não cumulatividade plena e (c) sistemática cumulativa:

TABELA 29 - CONSOLIDAÇÃO - SETOR INDUSTRIAL - EMPRESAS ABC E DEF

<u>Setor Industrial</u>	<u>Empresa ABC+DEF</u>	<u>Diferença em R\$</u>	<u>%</u>
Situação A - não cumulativo	1.847.504,54		
Situação B - não cumulativo pleno	1.750.066,10	-97.438,44	-5,27%
Situação C - cumulativa	3.332.808,38	1.485.303,84	80,40%

Fonte: Da autora.

Consolidando o resultado das indústrias, tem-se, no ano de 2012, o total recolhido na forma não cumulativa que foi de R\$ 1.847.504,54. Ao defrontar esse valor arrecado com a sistemática cumulativa: R\$ 3.332.808,38, ratifica-se que a não cumulatividade para o setor atinge seus objetivos de eliminar o efeito “cascata”, conforme já assegurado anteriormente nas análises individualizadas para estas entidades.

Se as empresas recolhessem na sistemática cumulativa, teriam um aumento em seu custo tributário de 80,40%, ou seja, recolheriam a mais R\$ 1.485.303,84, quase o valor total recolhido em 2012.

Resta nítido que na forma não cumulativa plena ter-se-ia uma redução também em relação à forma usual (não cumulativa), representando uma economia de R\$ 97.438,44, ou seja, 5,27% a menos do valor recolhido na não cumulatividade. Em que pese tal economia, é necessário avaliar os riscos referentes aos questionamentos e autuações que serão formulados pelos órgãos fiscalizadores, conforme já relatado anteriormente.

Nesse sentido, é evidente que as indústrias devem buscar por uma pacificação de entendimento quanto aos custos e despesas que realmente auxiliam a geração da receita. Contudo, mesmo considerando de forma pontual a indicação dos créditos permitidos para abatimento, a não cumulatividade se mostra em conformidade com seus objetivos, pois apresenta, para essas indústrias, uma redução com a aplicação deste método.

4.7.2 SETOR COMERCIAL

Idêntica composição será realizada para as duas empresas comerciais, desse modo, na tabela 30, apresentam-se esses valores consolidados:

TABELA 30 - CONSOLIDAÇÃO - SETOR COMERCIAL - EMPRESA GHI E JKL

<u>Setor Comercial</u>	<u>Empresa GHI + JKL</u>	<u>Diferença em R\$</u>	<u>%</u>
Situação A - não cumulativo	1.200.286,94		
Situação B - não cumulativo pleno	616.125,02	-584.161,92	-48,67%
Situação C - cumulativo	2.531.353,16	1.331.066,22	110,90%

Fonte: Da autora.

Analisando as duas empresas comerciais de forma consolidada, depreende-se também que a não cumulatividade atingiu sua finalidade, pois acarretou na desoneração da cadeia para as empresas comerciais analisadas.

O total recolhido dessas duas empresas soma a quantia de R\$ 1.200.286,94 na forma não cumulativa. Quando confrontamos esse resultado com o valor da cumulatividade: R\$ 2.531.353,16, percebe-se um aumento de R\$ 1.331.066,22, ou seja, 110,90% além do valor arrecadado.

Não sendo diferente, a não cumulatividade plena é mais atraente, reduzindo o valor de recolhimento para R\$ 616.125,02, uma economia de 48,67% em relação ao valor apurado no não cumulativo.

Deveras que essa redução é bem considerável, por isso é necessário mensurar quanto às autuações que a adoção por um sistema pleno pode acarretar. Todavia, o que se pretende apresentar e afirmar é que tais custos reconhecidos na forma plena são totalmente inerentes à atividade fim, logo deveriam ser reconhecidos para não ocorrer uma “meia não cumulatividade”, pois é isso que o atual sistema produz.

Disso resulta que a não cumulatividade para o setor comercial foi benéfica em relação à forma cumulativa, resultando na desoneração da cadeia. Tal conclusão pode ser atribuída ao fato de o comércio ter como principal custo suas mercadorias revendidas, logo suas aquisições são utilizadas como crédito e o débito de PIS/COFINS recai sobre o lucro da venda.

Por fim, passa-se à análise dos prestadores de serviço.

4.7.3 SETOR DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

Apresentam-se, na tabela 31 a seguir, os valores consolidados das empresas prestadoras de serviço.

**TABELA 31 - CONSOLIDAÇÃO - SETOR DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO –
EMPRESA MNO E PQR**

<u>Setor Prestação de Serviço</u>	<u>Empresa MNO+PQR</u>	<u>Diferença em R\$</u>	<u>%</u>
Situação A - não cumulativo	1.125.954,63		
Situação B - não cumulativo pleno	846.143,02	-279.811,61	-24,85%
Situação C - cumulativo	481.109,75	-644.844,88	-57,27%

Fonte: Da autora.

Em 2012, esses prestadores de serviço recolheram a título de PIS/COFINS não cumulativo o montante de R\$ 1.125.954,63, aplicando uma não cumulatividade plena, esse valor reduziria para R\$ 846.143,02, uma redução de R\$ 279.811,61, representando 24,85%. Mas quando se comparam esses valores à forma cumulativa, percebe-se que a economia seria maior.

Ao comparar a forma não cumulativa, que recolheu aos cofres públicos o total de R\$ 1.125.954,63 no ano de 2012, com a forma cumulativa, constata-se que as empresas teriam uma redução de 57,27%, ou seja, na forma cumulativa teriam recolhido R\$ 481.109,75, uma redução de R\$ 644.844,88.

Análogo às demais empresas analisadas, a não cumulatividade plena se mostra mais atraente comparada a não cumulatividade, mas especificamente para as prestadoras de serviço, esse benefício não se compara ainda à sistemática cumulativa. Veja, na forma não cumulativa a empresa recolheu R\$ 1.125.954,63; já na forma plena, considerando todos os custos, esse valor ainda seria de R\$ 846.143,02, representando uma redução de R\$ 279.811,61, ou seja, 24,85% a menos comparado a não cumulatividade.

A sistemática não cumulativa mitigada ou plena, para os prestadores de serviço, não trouxe nenhum benefício, ao contrário apenas resultou em gastos tributários superiores à forma cumulativa. Os cálculos efetuados na situação B (não cumulatividade plena) reduziram os valores a recolher, mas mesmo assim apresentam-se superiores aos valores recolhidos via sistemática cumulativa. Gosson (2005, p. 463) ressalta que:

[...] se realizarmos uma comparação entre as vantagens e as desvantagens advindas da adoção da não cumulatividade para a COFINS, podemos proclamar, sem qualquer hesitação, que, na prestação de serviços, a não cumulatividade apresenta saldo negativo, uma vez que discrimina os salários e possui alíquota bem mais alta que a COFINS cumulativa. O

aumento da alíquota incidente uma única vez não compensou a eliminação da cumulatividade.

Perceba que, mesmo considerando os gastos com salário e outros custos não considerados na legislação, a sistemática não cumulativa para os prestadores de serviço continua apresentando resultado negativo.

A consolidação demonstra que a cumulatividade é a melhor opção para os prestadores de serviço, porém ao apurarem seus resultados pelo Lucro Real são obrigados a calcular suas contribuições sociais de forma não cumulativa. Vale ressaltar que a escolha pelo Lucro Real (não cumulativo) ou Lucro Presumido (cumulativo) abrange outros estudos além das contribuições do PIS/COFINS. Isto porque o Lucro Real, por ser uma sistemática mais complexa, permite um planejamento tributário mais eficiente para o IRPJ e CSLL. Todavia, conforme pode ser verificado, as contribuições em comento devem ser levadas em consideração devido a suas oscilações entre cumulativo e não cumulativo.

A forma como a lei foi elaborada restringe a opção pelo Lucro Real aos prestadores de serviço, pois o seu custo tributário em relação às contribuições sociais pode ser mais oneroso.

Em que pese à necessidade de uma adequação quanto à permissão ou não dos créditos que estão ligados à atividade das empresas resultando em uma não cumulatividade plena, analisando essas duas entidades prestadoras de serviço depreende-se que a não cumulatividade não atinge seu escopo. Nesse contexto, para os prestadores de serviço, a criação das Leis n. 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 foi contrária aos objetivos propostos, onerando demasiadamente esses contribuintes.

Consolidando as informações dos três setores estudados, confirma-se que a não cumulatividade para os setores industriais e comerciais é benéfica, pois realmente diminuiu a carga tributária em comparação à tributação em “cascata”, ou seja, a forma cumulativa. Já no caso das empresas prestadoras de serviço tal situação se inverte e a não cumulatividade se mostra inviável, conforme se pode analisar, na tabela 32, a seguir apresentada:

TABELA 32 - RESUMO CONSOLIDADO DOS TRÊS SETORES

<u>Sistemática</u>	<u>Setor Industrial</u>	<u>%</u>	<u>Setor Comercial</u>	<u>%</u>	<u>Setor Prestação de Serviço</u>	<u>%</u>
Situação A - não cumulativo	1.847.504,54		1.200.286,94		1.125.954,63	
Situação B - não cumulativo pleno	1.750.066,10	-5,27%	616.125,02	-48,67%	846.143,02	-24,85%
Situação C - cumulativo	3.332.808,38	80,40%	2.531.353,16	110,90%	481.109,75	-57,27%

Fonte: Da autora.

Conclui-se, da leitura da tabela 32, que a sistemática não cumulativa plena é benéfica em qualquer setor, isto porque, ao utilizarmos a totalidade dos custos, o valor a recolher em comparação à sistemática não cumulativa é reduzido, pois os custos e despesas utilizados para abatimento do valor a pagar de PIS/COFINS são maiores.

Quando analisamos a não cumulatividade defendida pela RFB, com a forma cumulativa, percebe-se que, para os setores industriais e comerciais, a legislação não cumulativa do PIS/COFINS atingiu seus objetivos, pois reduziu a carga tributária. Se as indústrias estudadas recolhessem na forma cumulativa, ou seja, se aplicassem o efeito “cascata” nas contribuições sociais, teriam recolhido a mais 80,40% aos cofres públicos. O mesmo acontece para as empresas comerciais, essas teriam um aumento na forma cumulativa de 110,90%.

Por outro lado, quando analisamos os prestadores de serviço, constata-se que a forma cumulativa é mais benéfica reduzindo seu custo tributário no tocante às contribuições sociais em 57,27% em relação à forma não cumulativa. Todavia, por apurarem seu resultado na sistemática do Lucro Real, se veem obrigadas a manter a apuração do PIS/COFINS na forma não cumulativa, recolhendo valores superiores aos cofres públicos.

Terminada a análise dos dados, resume-se a seguir o resultado por setor empresarial:

QUADRO 16 - CONCLUSÃO DA MELHOR SISTEMÁTICA POR SETOR

<u>Setor</u>	<u>Melhor sistemática para apuração do PIS/COFINS</u>
Industrial	Não Cumulativa
Comercial	Não Cumulativa
Prestador de Serviço	Cumulativa

Fonte: Da autora.

É importante esclarecer que, tanto para o setor industrial quanto comercial, a sistemática da não cumulatividade, mesmo de forma determinista e restritiva, ainda se apresenta benéfica e claro que a forma plena seria muito mais atraente.

Pereira et al. (2004), em sua pesquisa, identificaram que as empresas beneficiárias da não cumulatividade foram aquelas que possuíam diversas etapas produtivas, logo a quantidade de crédito para reconhecimento aumenta o montante a ser descontado. Entretanto, empresas que possuem pouca etapa produtiva, que não fazem aquisições de matéria-prima ou ainda que possuem grande quantidade de mão de obra tiveram um desembolso maior; tal pesquisa foi realizada em 2004 e percebe-se que tal situação não se alterou até os dias atuais.

Lopes (2011, p. 18) afirma também que: “uma empresa, dependendo da forma de tributação que adotar, desembolsa em média 40% de suas receitas com tributos”. Por este motivo, a busca por um sistema justo e uma gestão tributária eficiente é uma das soluções desejadas pelas empresas. É visível que um dos maiores impactos na alteração da sistemática cumulativa para a não cumulativa é no item financeiro, pois com o aumento efetivo das alíquotas e a não aplicação da neutralidade tributária, o fluxo financeiro dessas empresas deve ser recalculado já prevendo um gasto superior à forma cumulativa (SANTOS, 2011). Scaff (2008) chega a falar em confisco, principalmente para as empresas prestadoras de serviço, devido à obrigatoriedade de adotar a não cumulatividade.

Pace (2008, p.4) também conclui que

[...] quando se analisa e se quantifica os efeitos do novo regime é que, em vez de diminuir a carga tributária, o sistema das leis comentadas majorou sobremaneira o ônus para alguns contribuintes. Isto porque os aumentos produzidos nas alíquotas do PIS e da COFINS, nesse novo formato de incidência (9,25%, ou seja, quase 10% de toda a receita auferida pela pessoa jurídica), foram tão elevados que o sistema de desconto de valores oferecidos pela sistemática instituída para o cálculo das contribuições mensais não teve o condão de atenuar os efeitos dessas mudanças.

Finalizadas as análises dos dados, passa-se ao último tópico deste trabalho: a seguir elencam-se as considerações finais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A questão de pesquisa deste trabalho foi analisar quais consequências a indefinição do conceito de insumo das contribuições não cumulativas trouxe aos diversos setores da economia, compreendidos em setor industrial, comercial e de prestação de serviço.

Pode-se concluir, com base nos cálculos promovidos, que das empresas analisadas, o setor de prestação de serviço foi o mais prejudicado com a obrigatoriedade da não cumulatividade, já os demais setores estudados, na representação de 4 empresas, foram beneficiados, pois atingiram os objetivos propostos na elaboração das leis do PIS/COFINS.

Todavia esse benefício não é aplicado em sua plenitude, pois a indefinição quanto ao conceito de insumo gera dúvidas e interpretações diversas, inclusive no próprio órgão fiscalizador ocorreram essas inconsistências de entendimento, conforme demonstrado anteriormente nas respostas das Soluções de Consulta, uma vez que um mesmo insumo ora era liberado ora era negado.

Assim, a partir de uma revisão bibliográfica e documental, conclui-se que um dos principais problemas no tocante a Lei n. 10.637 de 2002 que versa sobre o PIS não cumulativo, e a Lei n. 10.833 de 2003 que elenca as diretrizes da COFINS não cumulativa, está relacionado a essa imprecisão quanto ao conceito de insumo, bem como a lista pontual e taxativa dos créditos passíveis de compensação.

Outro ponto que pode ser destacado como um equívoco na elaboração das leis da não cumulatividade diz respeito à forma como foram segregados os contribuintes cumulativos dos não cumulativos. Essa divisão é atrelada à forma de apuração do Imposto de Renda, assim empresas que apuram seu resultado pelo Lucro Real são não cumulativas e as que apuram pelo Lucro Presumido ou Arbitrado são cumulativas, com algumas exceções.

Essa divisão não considerou as características ou os insumos utilizados por esses contribuintes, talvez por este motivo o PIS/COFINS sejam alguns dos tributos que mais geram questionamentos. Vale ressaltar que em nosso Sistema Tributário há outros tributos não cumulativos, dentre eles temos o IPI e o ICMS. Porém, a divisão para definir quais seriam os contribuintes desses impostos foi feita com base

na produção para o IPI e na circulação de mercadorias para o ICMS. Desse modo, determinar quais créditos são permitidos, se torna tarefa mais fácil, visto que o universo de contribuintes é mais homogêneo. Muito diferente do que acontece com os contribuintes do PIS/COFINS não cumulativo.

Conforme abordado no início deste estudo, o trabalho utilizou-se muito dos fundamentos do Direito; nesse sentido, as considerações finais atingem conclusões tanto na área jurídica, quanto na área contábil.

Ao analisar o trabalho sob o foco da Contabilidade, fica nítido o que é insumo para cada setor estudado, sendo assim, a apropriação de créditos para abatimento do PIS/COFINS não causaria dúvidas, pois estes teriam como característica a essencialidade do custo/despesa em relação à atividade fim de cada contribuinte, entretanto não é esse o entendimento do Fisco, pois a utilização de qualquer crédito que não esteja elencado na lei sofrerá glosas.

Por outro lado, analisando sob o foco na área do Direito é perceptível a afronta a diversos Princípios Tributários na elaboração das leis que versam sobre o PIS/COFINS não cumulativo, conforme apontado a seguir:

- a) Princípio da Não cumulatividade: a essência desse princípio é a busca pela neutralidade tributária, evitando o efeito “cascata” dos tributos, ou seja, é nítido seu objetivo de desonerar o contribuinte evitando que os tributos sejam pagos em todas as etapas produtivas. Todavia, o que se verifica no PIS/COFINS é uma não cumulatividade mitigada, pois elenca pontualmente quais créditos são permitidos para abatimento.
- b) Princípio da Isonomia: a CF/88 proíbe o tratamento desigual a contribuintes que estão em situação idêntica. Assim, ao desmembrar cumulativo e não cumulativo através da apuração do IRPJ e da CSLL, a legislação iguala esses contribuintes pela situação do Lucro Real, todavia o legislador faz tratamento desigual ao liberar a tomada de crédito para alguns contribuintes em detrimento de outros.
- c) Princípio da Capacidade Contributiva: ao majorar as alíquotas em mais de 150% para os contribuintes do Lucro Real que apuram suas contribuições pelo não cumulativo, o legislador abusa desse princípio, pois, conforme já mencionado, alguns contribuintes não conseguem compensar este aumento

tão significativo, com os créditos permitidos em lei, exigindo assim um tributo acima do suportável.

- d) Princípio do Confisco: o aumento identificado com a obrigatoriedade da não cumulatividade pode ser considerado um confisco, tal afirmação é feita, pois o motivo original da majoração da alíquota não foi solucionado com a liberação dos créditos, ao contrário o que se apura é um desequilíbrio entre o valor a pagar majorado e os créditos apurados.

Os legisladores, ao elaborarem as leis, devem utilizar os Princípios Tributários como norteadores para a criação de um sistema tributário que promova eficiência e equidade. Além disso, devem utilizar as teorias que auxiliam a composição de um sistema tributário mais justo e ideal. Nesse sentido, a Teoria da Tributação Ótima considera a capacidade de seus contribuintes, por este motivo o ideal seria aplicar uma não cumulatividade segregada por ramo de atividade ou, ainda, de forma optativa e não obrigatória.

Assim, as empresas teriam a livre iniciativa de serem ou não tributadas em suas contribuições de forma cumulativa ou não cumulativa, utilizando-se de uma verdadeira gestão tributária.

Interessante colocar em foco também que, mesmo a escolha sendo livre, a não cumulatividade deve ser aplicada de forma plena de modo que a essência desse princípio seja realmente exaltada. Assim, deve-se analisar a essencialidade do insumo (custo ou despesa), ou seja, aquele gasto necessário à consecução das finalidades empresariais.

Terminado o delineamento, conclui-se que a melhor opção para ser ou não cumulativo deve ser dada de forma optativa ou segregada por ramo de atividade. Logo, se a definição fosse por ramo de atividade, o legislador teria como elencar insumos de forma mais homogênea e levando em consideração as características dos contribuintes que pertencerão a um mesmo universo, tal qual foi feito com o IPI e o ICMS.

Por outro lado, se o contribuinte tivesse a alternativa de optar por apurar suas contribuições sociais de forma cumulativa ou não cumulativa, idêntico à escolha em calcular seus tributos pelo Lucro Real ou Presumido, estaríamos assim praticando uma gestão tributária eficiente e eficaz com as características de cada

entidade, encontrando um equilíbrio entre os valores a recolher e os custos e despesas de cada empresa. Dessa forma, a ciência contábil estaria sendo aplicada em sua plenitude, pois o contabilista deve oferecer meios lícitos de redução tributária com objetivo de aprimorar e perpetuar as atividades das empresas.

Este estudo analisou seis empresas, sendo estas subdivididas em setor industrial, comercial e de prestação de serviço. Desse modo, indicam-se novos cálculos com mais empresas comparando a não cumulatividade, de forma “básica” e de forma plena, com a forma cumulativa, de modo que as conclusões formalizadas sejam mais abrangentes, surgindo assim novas pesquisas na área contábil tributária. Lembrando, ainda, que as conclusões indicadas não devem ser generalizadas e representam as impressões com base nos dados das empresas estudadas.

Além disso, outras pesquisas podem ser formuladas sob a ótica do PIS/COFINS, tais como a bitributação que ocorre com a base de cálculo dessas contribuições, isto porque, as alíquotas incidentes tanto na sistemática cumulativa quanto na não cumulatividade recaem sobre uma base de cálculo sem a exclusão do valor do ICMS. Outro foco que pode ser abordado é o custo de conformidade que a sistemática não cumulativa exige de seus contribuintes, tendo em vista a complexidade dessa forma de apuração, desse modo, finaliza-se este trabalho com algumas sugestões de pesquisa para que o entendimento das contribuições sociais seja melhor compreendido.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Érika Amorim. Economia do setor público no Brasil. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Coord.). **Contribuições sociais, mas antieconômicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 270-289.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2010.

ANDRADE, Maria Aparecida de Oliveira Grossi. Fundamentos principiológicos do direito e o devido processo legal tributário. **Revista Direito e Liberdade**, Natal, RN, v. 4, n. 3, p. 287-324, 2010. Disponível em: <http://www.esmarn.tjrn.jus.br/revistas/index.php/revista_direito_e_liberdade/article/view/189/201>. Acesso em: 11 maio 2013.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. PIS e COFINS: do conceito de insumo para fins de escrituração dos créditos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP, 2011. p. 99-113.

ARAÚJO, Érika Amorim. **Análise das contribuições sociais no Brasil**. Brasília: CEPAL, 2005.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL (ANFIP). **Contribuições sociais – PIS/PASEP, COFINS e CSLL**. Brasília: 2011. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/133245867/77287062-Cartilha-Pis-Cofins-b>>. Acesso em: 31 out. 2012

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. **Justiça tributária, justiça distributiva e solidariedade social**: aplicação do princípio da capacidade contributiva. 2007. 139 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro Universitário de Marília, Fundação Eurípedes Soares da Rocha, Marília, 2007.

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. **Imposto ótimo sobre o consumo**: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, IPEA, 2001. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/td_2001/td0811.pdf>. Acesso em: 31 out. 2012.

BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não-cumulatividade da COFINS e do PIS**. 2011. 115 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

BARBOSA. Fernando de Holanda; BARBOSA. Ana Luiza Neves de Holanda. Economia do setor público no Brasil. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Coord.). **O sistema tributário no Brasil: reformas e mudanças**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 290-317.

BASTOS, José Humberto Braccini. **A anatomia da patologia da não cumulatividade das contribuições sociais (PIS/COFINS)**. Fiscosoft, 2008. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/4ayt/a-anatomia-da-patologia-da-nao-cumulatividade-das-contribuicoes-sociais-piscofins-jose-umberto-braccini-bastos>>. Acesso em: 25 jan. 2013.

BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O conceito de insumos aplicável ao cálculo de créditos de PIS e COFINS segundo entendimento do CARF. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP, 2011. p. 15-40.

BERTOLUCCI, Aldo V.; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo-SP, v. 13, n. 29, p. 55-67, maio/ago. 2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772002000200004&script=sci_arttext>. Acesso em: 10 jan. de 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 19 jan. 2013.

_____. **Decreto n. 7.212**, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 28 abr. 2013.

_____. **Decreto-Lei n. 1.598**, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em: 25 jan. 2013.

_____. **Decreto Lei n. 1.940**, de 25 de maio de 1982. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1940.htm>. Acesso em: 25 jan. 2013.

_____. **Emenda Constitucional n. 42**, de 19 de dezembro de 2003b. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 25 jan. 2013.

_____. **Lei n. 5.712**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 26 jan.2013.

_____. **Lei n. 9.715**, de 25 de novembro de 1998a. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9715.htm>. Acesso em: 11 fev.2013.

_____. **Lei n. 9.718**, de 27 de novembro de 1998b. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 11 fev.2013.

_____. **Lei n. 10.637**, de 30 de dezembro de 2002a. 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). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 20 out. 2012.

_____. **Lei n. 10.833**, de 29 de dezembro de 2003a. Altera a Legislação Tributária Federal e dá Outras Providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 20 out. 2012.

_____. **Lei n. 10.865**, de 30 de abril de 2004a. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm>. Acesso em: 20 out. 2012.

_____. **Lei n. 11.898**, de 08 de janeiro de 2009a. Institui o Regime de Tributação Unificada - RTU na importação, por via terrestre, de mercadorias procedentes do Paraguai; e altera as Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L11898.htm>. Acesso em: 20 out. 2012.

_____. **Lei n. 11.941**, de 27 de maio de 2009b. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei n.º 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei n.º 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis n.º 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos n.º 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 11 fev. 2013.

_____. **Lei Complementar n. 7**, de 7 de setembro de 1970a. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm>. Acesso em: 11 fev. 2013.

_____. **Lei Complementar n. 8**, de 3 de dezembro de 1970b. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp08.htm>. Acesso em: 11 fev.2013.

_____. **Lei Complementar n. 26**, de 11 de setembro de 1975. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp26.htm>. Acesso em: 11 fev.2013.

_____. **Lei Complementar n. 70**, de 30 de dezembro de 1991a. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em: 11 fev. 2013.

_____. **Lei Complementar n. 87**, de 13 de setembro de 1991b. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 01 maio 2013.

_____. **Medida Provisória n. 66**, de 29 de agosto de 2002b. 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). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 25 jan. 2013.

_____. **Medida Provisória n. 135**, de 10 de outubro de 2003c. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 25 jan. 2013.

_____. **Exposição de Motivos Medida Provisória n. 135**, de 30 de outubro de 2003d. Brasília – DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm>. Acesso em: 25 jan. 2013.

_____. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Setores da Economia. Indústria**. Brasília, [2013a]. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/sobre/economia/setores-da-economia/industria>>. Acesso em: 22 jun. 2013.

_____. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Setores da Economia. Comércio e Serviço**. Brasília, [2013b]. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/sobre/economia/setores-da-economia/comercio-e-servicos>>. Acesso em: 22 jun. 2013.

_____. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria da Receita Federal. Coordenação Geral de Estudos Econômico-Tributário, Previsão e Análise da Arrecadação. Estatísticas Tributárias. **Consolida DIPJ 2006**. Consolidação da Declaração de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Ano calendário 2005. Brasília: fev. 2013c. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/ConsolidaDIPJ2006.pdf>>. Acesso em: 22 jun. 2013.

_____. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretária da Receita Federal. Coordenação Geral de Estudos Econômico-Tributário, Previsão e Análise da Arrecadação. Estatísticas Tributárias. **Análise da arrecadação das receitas federais – dezembro 2012**. Brasília. Fevereiro, 2013d. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2012/Analisemensaldez12.pdf>> Acesso em: 26 dez. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Solução de Consulta n. 02**, de 07 de janeiro de 2011. Regime não cumulativo. Créditos. Importação. Gastos com Desembaraço Aduaneiro. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+%20110107+%3C+%20110107&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=2&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Soci al+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+%20110107+%3C+%20110107&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=2&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Soci al+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 17 fev. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Solução de Consulta n. 04**, de 04 de janeiro de 2012a. Regime não cumulativo. Créditos. Importação. Gastos com Desembaraço Aduaneiro. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+%20120104+%3C+%20120104&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=4&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Soci al+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+%20120104+%3C+%20120104&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=4&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Soci al+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 17 fev. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Solução de Consulta n. 29**, de 17 de junho de 2008a. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+%20080617+%3C+%20080617&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=29&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Soci al+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+%20080617+%3C+%20080617&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=29&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Soci al+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 17 fev. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Solução de Consulta n. 145**, de 21 de setembro de 2012b. Incidência não-cumulativa. Geração de créditos. Despesas com avaliação da conformidade de produtos industrializados. Inmetro. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+%20120921+%3C+%20120921&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=145&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Soci al+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+%20120921+%3C+%20120921&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=145&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Soci al+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 17 fev. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Solução de Consulta n. 340**, de 05 de outubro de 2009c. Cofins não-cumulativa. Direito de crédito. Consultoria. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=20091005+%3C+=20091005&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=340&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Social+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=20091005+%3C+=20091005&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=340&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Social+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 17 fev. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Solução de Consulta n. 14**, de 31 de janeiro de 2013e. Propaganda e publicidade. Veículo de divulgação. Comissão de agenciador. Crédito. Impossibilidade. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=20130131+%3C+=20130131&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=14&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Social+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=20130131+%3C+=20130131&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=14&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Social+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 17 fev. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil**. De 2001 a 2012. De fevereiro de 2013f. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/EstTributarios/Estatisticas/default.htm>> Acesso em 20 jan. 2014.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa n. 404**, de 12 de março de 2004b. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei n.º 10.833, de 2003, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in4042004.htm>>. Acesso em: 17 fev. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Solução de Divergência n. 12**, de 24 de outubro de 2007. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=20071024+%3C+=20071024&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=12&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Social+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=20071024+%3C+=20071024&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=12&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Social+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 17 fev. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal **Solução de Divergência n. 15**, de 30 de maio de 2008b. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=20080530+%3C+=20080530&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=COSIT&s3=15&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Social+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=20080530+%3C+=20080530&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=COSIT&s3=15&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Social+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 17 fev. 2013.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Solução de Divergência n. 35**, de 29 de setembro de 2008c. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E++20080929+%3C++20080929&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=COSIT&s3=35&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Segurida+de+Social+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E++20080929+%3C++20080929&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=COSIT&s3=35&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Segurida+de+Social+-+Cofins&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 17 fev. 2013.

BROTAS, Diogenis Bertolino. Temas relevantes de direito tributário e de contabilidade. In: ZOUAIN, Renato Sorroce (Coord.). **Decadência no direito tributário**. São Paulo: Ônixjur, 2011. p. 53-85.

BUENO, Silveira. **Minidicionário da língua portuguesa**. 2. ed. São Paulo: FDT, 2007.

CARARETO, Edson Soares; et. al. Gestão estratégica de custos: custos na tomada de decisão. **Revista de Economia da UEG**, Anápolis, GO, v. 2, n. 2, p. 1-24, jul./dez. 2006. Disponível em: <<http://www.nee.ueg.br/seer/index.php/economia/article/viewFile/125/122l>>. Acesso em: 11 maio 2013.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COELHO, Yuri Carneiro. Sistema e princípios constitucionais tributários. **Jus Navigandi**, ano 4, n. 36, nov. 1999. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/1282/sistema-e-principios-constitucionais-tributarios/1>>. Acesso em: 19 jan. 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC-16 (R1): estoques**. Brasília, jun. 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_16_R1.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC n.1.055**, de 7 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC), e dá outras providências. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1055.htm>. Acesso em: 02 jun. 2013.

COSTA, Danielle Martins Duarte et. al. Os efeitos das mudanças de políticas tributárias do PIS e da COFINS sobre a arrecadação do governo federal e sobre as empresas de capital aberto no Brasil. In: ENCONTRO MINEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, ECONOMIA SOLIDÁRIA E GESTÃO SOCIAL, 2., 2010, Viçosa. **Anais eletrônicos...** Minas Gerais: EMAPEGS, Universidade Federal de Viçosa, 2010. Disponível em: <<http://www.emapegs.ufv.br/docs/Artigo77.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Princípios constitucionais tributários. **Revista Atualidades Jurídicas**, Revista Eletrônica do Conselho Federal da OAB, Brasília, v. 15, p. 383-387, maio/jun./jul. 2009. Disponível em: <http://www.oab.org.br/editora/revista/Revista_06/mainnovo.html>. Acesso em: 03 set. 2012.

ERCOLE, Leila. **Simplificação do sistema tributário e alterações nos rumos das políticas fiscais**: uma análise através de um modelo aplicado de equilíbrio geral para o Brasil. 2011. 183 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Econômico) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS**. Implicações contábil, societária e fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FERNANDES, Fernando Alberto Dutra; TEIXEIRA, Arilton; BAPTISTA, Ézio C. S. COFINS: um estudo empírico dos efeitos da alteração de incidência sobre o lucro das empresas com ações negociadas na Bovespa e seu impacto na arrecadação tributária federal. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios – RBGN**, São Paulo – SP, v. 2, n. 35, p. 171-190, abr./jun. 2010. Disponível em: <<http://200.169.97.104/seer/index.php/RBGN/article/view/540/621>>. Acesso em: 15 nov. 2012.

FERREIRA, Elaine Garcia. A normatividade dos princípios constitucionais tributários. **Revista Direito e Liberdade**. Natal – RN, v. 1, n. 1, p. 94-102, 2010. Disponível em: <http://www.esmarn.tjrn.jus.br/revistas/index.php/revista_direito_e_liberdade/article/view/219>. Acesso em: 25 jan. 2013.

GOSSON, Grace Chisthine de Oliveira. PIS-COFINS questões atuais e polêmicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Cofins na prestação de serviços**: violação do princípio constitucional da isonomia. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. p. 448-470.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos**: uma abordagem gerencial. 11. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2004.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Sala de Imprensa**. Produção industrial fica estável (0,0%) em dezembro e fecha 2012 em queda (-2,7%). Rio de Janeiro: 2013. Disponível em: <<http://saladeimprensa.ibge.gov.br/noticias?view=noticia&id=1&busca=1&idnoticia=2315>>. Acesso em: 22 jun. 2013.

KLEIN, Fabrício. Princípios constitucionais tributários. **FTEC Faculdades Revista Eletrônica**, Caxias do Sul – RS, 2009. Disponível em: <<http://www.ftec.com.br/empresajr/revista/index.php?eng=fabricio>>. Acesso em: 25 jan. 2013.

KOLB, Daniela Angonese. **A não-cumulatividade da COFINS e a violação a princípios constitucionais e a postulados normativos**. 2010. 36 f. Monografia (Especialista em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, IBET, Porto Alegre, 2010.

LEGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. **Revista Eletrônica FEE**, Ensaio FEE, Porto Alegre, Fundação de Economia e Estatística, v. 25, n. 2, p. 403-326, out. 2004. Disponível em: <<http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/viewFile/2064/2446>> Acesso em: 03 set. 2012.

LIMA, Edilberto C. Pontes. Reforma tributária no Brasil: entre o ideal e o possível. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança – CGG**, Brasília – DF, v. 1, n. 2, p. 38-61, 1998. Disponível em: <http://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/101/pdf_8>. Acesso em: 03 set. 2012.

LOPES, Andréia Lemos. Temas relevantes de direito tributário e de contabilidade. In: ZOUAIN, Renato Sorroce (Coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Ônixjur, 2011. p. 18-52.

MACIEL, Renato de Jesus; CARVALHO, Carlos Eduardo. Análise dos principais impostos que compõem a estrutura tributária brasileira. **Ágora: Revista de Divulgação Científica**, Mafra – SC, v. 16, n. 2 (A), 2009. Número Especial, I Seminário Integrado de Pesquisa e Extensão Universitária. Disponível em: <<http://www.periodicos.unc.br/index.php/agora/article/view/125>>. Acesso em: 20 jan. 2013.

MADEIRA, Patrícia H. B. Gonçalves. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. 2009. 165 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARQUARDT, Mário Eduardo. **Aspectos da sistemática não-cumulativa da Cofins**. 2009. 161 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais e aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Natanael. PIS-COFINS questões atuais e polêmicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **O conceito de insumo na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. p. 199-209.

MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. Regras vs. Princípios? **Jus Navigandi**, Teresinha, ano 14, n. 2286, out. 2009. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/13529>>. Acesso em: 20 jan. 2013.

MORAIS, Roberto Rodrigues de. Sistema PIS/COFINS se tornou uma loucura. **Consultor Jurídico**. 30 set. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-set-30/roberto-morais-sistema-piscofins-tornou-loucura>>. Acesso em: 20 jan. 2013.

NICOLINI, Andrea Teixeira et al. **Guia do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB, 2011.

NOGUEIRA, Angela Takla de Biase. **Reforma da COFINS**: um estudo comparativo da arrecadação projetada pela tributação cumulativa e o impacto da não cumulatividade sobre as empresas de transportes de carga. 2006. 43 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças, Vitória, 2006.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **PIS/PASEP E COFINS**: o desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumo e seu efeito sobre o resultado contábil das empresas brasileiras. 2011. 121 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, FECAP, São Paulo, 2011.

_____. **PIS e COFINS. Há créditos sobre insumos na atividade comercial?**

Fiscosoft, 2012. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5shm/pis-e-cofins-ha-creditos-sobre-insumos-na-atividade-comercial-fabio-rodrigues-de-oliveira>>. Acesso em: 10 maio 2013.

_____; GALLO, Mauro Fernando. Efeito da não cumulatividade para o PIS/PASEP e da COFINS em relação às empresas prestadoras de serviço. In: CONGRESSO TRANSATLÂNTICO CONTABILIDAD, AUDITORÍA, CONTROL Y GESTION DE COSTOS, 2., 2010, Lyon, França. **Anais...** Lyon, França: 2010. Disponível em: <<http://fabioroliveira.blogspot.com.br/2011/01/efeito-da-nao-cumulatividade-da.html>>. Acesso em: 03 set. 2012.

PACE, Evany Aparecida Leitão de Oliveira. **Aspectos jurídicos da não cumulatividade do PIS e da COFINS**. 2008. 172 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de São Paulo, PUC, São Paulo, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Curso básico gerencial de custos**. 2. ed. São Paulo: Thomson, 2006.

PAZ, Sue-Ellen Nonato. **Análise da tributação do consumo do Brasil**. 2008. 101 f. Dissertação (Mestrado em Finanças e Economia de Empresarial) – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Pós-graduação em Economia, Rio de Janeiro, 2008.

PEREIRA, Carlos Alberto et al. Um estudo sobre os impactos da tributação da COFINS: quem ganha e quem perde com a não cumulatividade ? In: CONGRESSO USP - INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 1., 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FEA-USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos12004/428.pdf>>. Acesso em: 03 set. 2012.

_____; OLIVEIRA, Fabio Rodrigues; GALLO, Mauro Fernando. **Tributação ótima, isso existe?** Fiscosoft, 2012. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5wwz/tributacao-otima-isso-existe-fabio-rodrigues-de-oliveira-carlos-alberto-pereira-mauro-fernando-gallo>>. Acesso em: 24 fev. 2013.

PEREIRA, Gilcimar Martins; CONSELVAN, Victor Almeida. A evolução da carga tributária brasileira. **Revista Jus Societas**, Ji-Paraná/RO, v. 5, n. 2, p. 50-62, 2011. Disponível em: <<http://revista.ulbrajp.edu.br/ojs/index.php/jussocietas/article/view/1641>>. Acesso em: 29 mar. 2013.

PRATA, Alaor Teodoro et al. **Princípios constitucionais do direito tributário**. 2010. 57 f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2010.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA; Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade tributária**: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Rodrigo Koehler. O princípio da não cumulatividade no direito tributário brasileiro. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, [Rio Grande do Sul], edição 18, 2007. Disponível em:
<http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm>. Acesso em: 19 jan. 2013.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2005.

SALVADOR, Evilásio. A distribuição da carga tributária: quem paga a conta? In: SICSÚ, João (Org.). **Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?)**. São Paulo: Boitempo, 2007. p. 79-93.

SANTOS, Claudia Agostinha. Temas relevantes de direito tributário e de contabilidade. In: ZOUAIN, Renato Sorroce (Coord.). **PIS e COFINS**. Não Cumulatividade. São Paulo: Ônixjur, 2011. p. 141-209.

SÃO PAULO (Estado). **Decreto n.º 45.490**, de 30 de novembro de 2000. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS Disponível em:
<<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto%20n.45.490,%20de%2030.11.2000.html>>. Acesso em: 01 maio 2013.

SASTRE, Hernán Ignacio Del. **Tributação sobre o consumo no Brasil**: a implantação do imposto sobre valor adicionado. 2010. 63 f. Monografia (Bacharelado em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. PIS, COFINS, não cumulatividade e direitos fundamentais. **Revista Mestrado em Direito**, Osasco, ano 8, n. 1, p. 267-282, jan. 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo; VIANA, Matheus Cherulli Alcantara. O termo “insumos” na legislação das contribuições sociais ao PIS/PASEP e a COFINS: a discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP, 2011. p. 405-425.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, J. Miguel. **Os créditos do PIS-COFINS e as controvérsias jurídicas atuais e relevantes**. In: _____ (Coord.). *Prática tributária nas empresas: análise de questões tributárias e contábeis atuais e relevantes* São Paulo: Atlas, 2012. p. 43-93.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza de Holanda. Teoria da tributação ótima. In: BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (Org.). **Economia do setor público no Brasil**. São Paulo: Elsevier, 2005. p. 175-189.

SOUZA, Heloisa Guarita; OLIVEIRA, Flávio Zanetti. PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS/COFINS e o princípio da não cumulatividade**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. p. 589-608.

SOUZA, Marcos Antonio; SILVA, Élio Justo; PILZ, Nestor. Práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira. **Revista de Contabilidade e Organizações – RCO**, FEA-RP/USP, Ribeirão Preto – SP, v.4, n. 9, p. 145-167, maio/ago. 2010. Disponível em: <<http://www.rco.usp.br/index.php/rco/article/view/129>>. Acesso em: 10 maio 2013.

SOUZA, Sharon Cristine Ferreira de. Responsabilidade social analisa à luz da hermenêutica constitucional e do estado democrático de direito. **Revista de Direito Público**, Londrina/PR, v.5, n. 1, p. 262-278, abr. 2010. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/7579>>. Acesso em: 18 maio 2013.

TAVARES, Noel. As contribuições especiais no direito tributário brasileiro. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, [Rio Grande do Sul], edição 4, 2004. Disponível em: <<http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/>>. Acesso em: 11 fev. 2013.

THE LAFFER CENTER [2013] Disponível em: <<http://www.laffercenter.com/>>. Acesso em 11 de fev. 2013.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Definição do conceito de “insumo” para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: 2011. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/PIS%20COFINS%20Insumo.pdf>>. Acesso em: 05 maio 2013.

TRINDADE, Cleoni Maria Esmério. **Uma análise da inobservância do princípio constitucional da não cumulatividade dos tributos pela legislação infraconstitucional**. 2005. 130 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Thomson Pioneira, 2003.

VELLOSO, Renato Ribeiro. Sistema constitucional tributário. **Boletim Jurídico**, Uberaba, MG, ano 2, n. 84, 2004. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=314>>. Acesso em: 19 jan. 2013.

VICECONTI, Paulo Eduardo V.; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos**. 7. ed. São Paulo: Frases, 2003.

ZANLORENZI, Rafael Otávio Ragugnetti. A hermenêutica constitucional contemporânea em perspectiva. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, [Rio Grande do Sul], edição 4, 2004. Disponível em: <<http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/>>. Acesso em: 12 maio 2013.

ZOUAIN, Renato Sorroce. **Direito constitucional tributário aplicado**. 2. ed. São Paulo: Ônixjur, 2011.