

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
LEONARDO ANTUNES

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
UM ESTUDO DE CASO DO PIS E DA COFINS APURADOS PELA ALÍQUOTA
MONOFÁSICA

Florianópolis – SC

2010

LEONARDO ANTUNES

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
UM ESTUDO DE CASO DO PIS E DA COFINS APURADOS PELA ALÍQUOTA
MONOFÁSICA**

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Contábeis, do Centro Sócio Econômico da Universidade Federal de Santa Catarina, requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Alexandre Zoldan da Veiga, Msc.

Co-Orientador: Neri Müller, Msc.

FLORIANÓPOLIS

2010

LEONARDO ANTUNES

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
UM ESTUDO DE CASO DO PIS E DA COFINS APURADOS PELA ALÍQUOTA
MONOFÁSICA**

Esta monografia foi apresentada como TCC, no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, à banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 01 de dezembro de 2010.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.

Coordenadora de TCC do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Alexandre Zoldan da Veiga, Msc.

Orientador

Professor Neri Müller, Msc.

Co-orientador

Professor Leonardo Flach, Dr.

Membro

AGRADECIMENTOS

Primeiramente sou grato a **Deus**, fonte de ânimo e esperança, por ter guiado meu caminho quando já não sabia mais qual rumo tomar e por ter me renovado quando a vontade de desistir me abatia.

Aos meus pais, **Maria Cristina Mouta Felisberto Antunes** e **Luiz Carlos Antunes** não somente agradeço, como também dedico esta monografia e a conclusão desta etapa de minha vida; pois foram eles os principais responsáveis pelo meu empenho e comprometimento com os estudos, eles me deram a base para vida e o incentivo necessário para continuar sempre.

Aos professores do corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina por terem contribuído com meu crescimento acadêmico e pessoal. Em especial ao meu orientador Professor **Alexandre Zoldan da Veiga** por ter aceitado partilhar comigo o desafio deste trabalho de conclusão de curso.

Não posso deixar de agradecer ao meu co-orientar professor **Neri Müller** pelas sugestões e críticas, sem o seu apoio a realização deste trabalho não seria possível.

A todos os familiares que acreditaram na realização deste sonho. Especialmente a minha prima e colega de curso, **Vilma Maria Pereira**, que sustentou junto comigo a expectativa da vitória.

Aos meus amigos e colegas de curso pelos bons momentos compartilhados juntos,; com vocês tudo valeu à pena. De modo carinhoso a **Gabriela Duarte** e a **Sabrina Rosa da Silveira** que partilharam e deram força nas dificuldades e desalentos.

Àqueles que compreenderam as opções e renúncias feitas para finalização desta monografia, e que mesmo com a distância neste período, me incentivaram e tornaram mais brandos os meus dias.

A todos que de algum modo contribuíram para a conclusão desta etapa, os quais infelizmente tornam-se inviável mencionar os nomes.

Muito Obrigado a Todos!

*Um sonho que se sonha só
É só um sonho que se sonha só
Mas sonho que se sonha junto é realidade.*

Prelúdio - Raul Seixas

RESUMO

ANTUNES, Leonardo. **Planejamento Tributário**: um estudo de caso do PIS e da COFINS apurados pela alíquota monofásica. 73 fls. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

Perante os desafios enfrentados pelas empresas na economia atual, faz-se necessária a utilização de ferramentas adequadas de gestão. Como exemplo de ferramenta que traz um diferencial potencialmente eficaz no que diz respeito à competitividade, cita-se o Planejamento Tributário. Um dos casos de estudo da lei, que reduz o impacto tributário nas empresas, é a revenda de produtos com tributação de PIS e COFINS concentrada nas fabricantes ou importadores, tendo as alíquotas de incidência nas operações seguintes da cadeia produtiva reduzidas à zero. Esta tributação concentrada, conhecida como monofásica, a priori não representa um diferencial competitivo, visto que todas as empresas que comercializam tais produtos, não pagam PIS e COFINS na revenda dos mesmos. Porém, a tributação monofásica é por muitas vezes esquecida pelos profissionais, que se preocupam apenas em definir qual a modalidade de tributação é mais econômica (Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real), fazendo com que as empresas paguem indevidamente o PIS e a COFINS sobre o faturamento total. Por meio da metodologia de análise a partir de um estudo de caso, visou-se responder a seguinte questão: Como a cobrança monofásica do PIS e da COFINS pode impactar na redução da carga tributária de uma empresa comercial? Neste estudo foi analisado o caso de uma empresa que revende produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e higiene pessoal, e que por um período tributava o PIS e a COFINS sobre o total das receitas, sem considerar a alíquota zero para os produtos com cobrança monofásica. Após transferência de responsabilidade para outra empresa de serviços contábeis foi feito um estudo tributário com base no ano de 2009 e constatou-se que 41,45% (quarenta e um vírgula quarenta e cinco por cento) do faturamento da empresa é decorrente de produtos monofásicos, que não devem ser tributados pelo PIS e COFINS. Este mesmo percentual corresponde aos valores de PIS e COFINS monofásicos pagos indevidamente no período verificado.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. PIS e COFINS. Incidência Monofásica.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Comparativo das receitas tributáveis antes e após a elisão fiscal.....	55
Tabela 2: Comparativo das apurações do PIS	56
Tabela 3: Comparativo das apurações da COFINS	57

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Organograma Empresa Alfa	49
--	----

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Freio ao crescimento	21
Gráfico 2: Total das receitas - sem elisão fiscal e com elisão fiscal	55
Gráfico 3: Economia de PIS e COFINS	59

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Visão geral do profissional contábil no Brasil	20
Quadro 2: Caracterização de elisão e evasão fiscal	23
Quadro 3: Comparativo da incidência cumulativa e não-cumulativa para PIS e COFINS	40
Quadro 4: Produtos com alíquotas reduzidas de PIS e COFINS	46
Quadro 5: Faturamento da empresa Alfa no ano de 2009	51
Quadro 6: Cálculo do PIS e da COFINS sobre o faturamento total	52
Quadro 7: Faturamento tributável para o PIS e para a COFINS	53
Quadro 8: PIS e COFINS sobre receitas tributáveis	54
Quadro 9: Comparativo entre as contribuições pagas e o valor da economia que se deixou de fazer com os produtos monofásicos	58

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS:

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
EPP	Empresas de Pequeno Porte
IBOPE	Instituto Brasileiro de Opinião Pública e Estatística
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica
ISQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
LC	Lei Complementar
MAE	Mercado Atacadista de Energia Elétrica
ME	Microempresas
MERCOSUL	Mercado Comum do Sul
MP	Medida Provisória
NCM	Nomenclatura Comum do MERCOSUL
OCB	Organização das Cooperativas Brasileiras
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SRF	Secretaria da Receita Federal
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
ZFM	Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	TEMA E PROBLEMA	13
1.2	OBJETIVOS	14
1.2.1	<i>Objetivo Geral</i>	14
1.2.2	<i>Objetivos Específicos</i>	14
1.3	JUSTIFICATIVA	15
1.4	METODOLOGIA.....	15
1.5	DELIMITAÇÕES E LIMITAÇÕES.....	17
1.6	ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	17
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	19
2.1	ATRIBUIÇÕES DO PROFISSIONAL DA CONTABILIDADE.....	19
2.2	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	21
2.3	TRIBUTOS	23
2.3.1	<i>Impostos</i>	24
2.3.2	<i>Taxas</i>	24
2.3.2.1	Taxa de Serviço Público.....	25
2.3.2.2	Taxa de Poder Polícia.....	25
2.3.3	<i>Contribuições de Melhoria</i>	26
2.3.4	<i>Empréstimo Compulsório</i>	26
2.3.5	<i>Contribuições Sociais</i>	27
2.3.5.1	Contribuições Sociais Gerais.....	27
2.3.5.2	Contribuições Sociais para a Seguridade Social.....	27
2.4	ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DOS TRIBUTOS	28
2.4.1	<i>Fato gerador</i>	28
2.4.2	<i>Contribuinte e responsável</i>	28
2.4.3	<i>Base de cálculo</i>	29
2.4.4	<i>Alíquota</i>	29
2.5	MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO	30
2.5.1	<i>Simplex Nacional</i>	30
2.5.2	<i>Lucro Presumido</i>	32
2.5.3	<i>Lucro Real</i>	34
2.6	AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O PIS E PARA A COFINS	35
2.6.1	<i>PIS</i>	35
2.6.1.1	Fato gerador	36
2.6.1.2	Contribuinte e responsável	36
2.6.1.3	Base de cálculo.....	37
2.6.1.4	Alíquota.....	37
2.6.2	<i>COFINS</i>	38
2.6.2.1	Fato gerador	38

2.6.2.2	Contribuinte e responsável	38
2.6.2.3	Base de cálculo.....	39
2.6.2.4	Alíquota.....	39
2.7	REGIMES DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS	39
2.7.1	<i>Regime de incidência cumulativa</i>	39
2.7.2	<i>Regime de incidência não-cumulativa</i>	40
2.7.3	<i>Regimes especiais</i>	41
2.7.3.1	Base de cálculo e alíquotas diferenciadas.....	41
2.7.3.1.1	Entidades financeiras.....	41
2.7.3.1.2	Entidades sem fins lucrativos	42
2.7.3.1.3	Pessoas jurídicas de direito público interno.....	43
2.7.3.2	Base de cálculo diferenciada	44
2.7.3.3	Substituição Tributária	45
2.7.3.4	Alíquotas diferenciadas	45
2.7.3.4.1	Alíquotas reduzidas	46
2.7.3.4.2	Alíquotas concentradas.....	47
3	ESTUDO DE CASO	49
3.1	EMPRESA ALFA	49
3.2	FORMAÇÃO DO FATURAMENTO DA EMPRESA.....	50
3.3	CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PELO REGIME CUMULATIVO SEM ELISÃO FISCAL	51
3.4	LEVANTAMENTO DE RECEITAS TRIBUTADAS PELO REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA	52
3.5	COMPARATIVO DAS RECEITAS ANTES E DEPOIS DO LEVANTAMENTO DAS VENDAS DE PRODUTOS MONOFÁSICOS	54
3.6	COMPARATIVO DAS APURAÇÕES DO PIS	56
3.7	COMPARATIVO DAS APURAÇÕES DA COFINS	57
3.8	ANÁLISE DA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	57
4	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	61
4.1	CONCLUSÕES QUANTO AOS OBJETIVOS	61
4.2	CONCLUSÕES QUANTO AOS RESULTADOS	61
4.3	RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS	63
	REFERÊNCIAS	64
	APÊNDICE A: ENQUADRAMENTO DOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS PELA EMPRESA ALFA NO CAPÍTULO 30 DA TIPI (PRODUTOS FARMACEUTICOS).....	71
	APÊNDICE B: ENQUADRAMENTO DOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS PELA EMPRESA ALFA NO CAPÍTULO 33 DA TIPI (ÓLEOS ESSENCIAIS E RESINÓIDES; PRODUTOS DE PERFUMARIA OU DE TOUCADOR PREPARADOS.....	72
	APÊNDICE C: APLICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO PIS E DA COFINS EM TODA CADEIA PRODUTIVA NO REGIME CUMULATIVO E NA INCIDÊNCIA MONOFÁSICA PARA PRODUTOS	

FARMACÊUTICOS, CONSIDERANDO UMA MARGEM DE LUCRO DE 20% ENTRE AS OPERAÇÕES73

APÊNDICE D: APLICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO PIS E DA COFINS EM TODA CADEIA PRODUTIVA NO REGIME CUMULATIVO E NA INCIDÊNCIA MONOFÁSICA PARA PRODUTOS DE PERFUMARIA, TOUCADOR E DE HIGIENE PESSOAL, CONSIDERANDO UMA MARGEM DE LUCRO DE 20% ENTRE AS OPERAÇÕES..... 74

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é umas das ciências que auxiliam na continuidade das empresas. Segundo Oliveira (2003 p. 2), “sua contribuição é de tal relevância que provavelmente a economia moderna não existiria”. A ciência contábil evoluiu se adaptando às necessidades do mercado, e como toda ciência nunca está completa e cada vez que um estudo se conclui, um novo horizonte se abre aos pesquisadores.

Muitas são as atribuições da Contabilidade no papel de colaborar com as organizações no seu desenvolvimento. A máxima da ciência contábil é gerar informações necessárias para auxiliar os usuários internos e externos da entidade contábil na tomada de decisão. Como usuários internos estão funcionários, acionistas, gerentes de setores, presidente; e os usuários externos da Contabilidade são instituições financeiras, governo, entre outros. Dentre as atribuições destaca-se o processo de planejamento tributário, com a função de diminuir os encargos tributários.

A carga tributária tem sido uma preocupação constante da sociedade, uma vez que o custo tributário afeta diretamente o resultado das organizações. De acordo com a “Relação de Tributos no Brasil” do site www.portaltributario.com.br existem mais de 80 diferentes tipos de tributos, ou seja, o grau de tributação sobre as organizações é elevado, chegando ao nível de tornar inviáveis certos negócios, sendo uma das causas do fechamento de empresas já nos primeiros anos de existência.

Para reduzir a carga tributária pode-se elaborar um planejamento tributário através da elisão fiscal, que é um estudo na legislação. Porém alguns se utilizam de modo ilegal para redução da quantidade de tributos denominado evasão fiscal, seja por fraude ou sonegação.

Os tributos representam grande parte dos custos da empresa, reduzindo assim consideravelmente o valor do resultado da mesma. Com um custo menor com tributos aumentaria a margem de lucro sobre o faturamento. Isto constituiria uma geração de riqueza maior para a empresa, diminuindo o repasse desta riqueza ao Estado pelos tributos. Para auxiliar nesse processo um instrumento de gestão a ser utilizado é o planejamento tributário.

O planejamento tributário é uma peça fundamental na gestão das empresas, mesmo antes de sua constituição. Consiste em analisar as alternativas legais e escolher a mais vantajosa, com o objetivo de eliminar, diminuir ou adiar o correspondente tributo. Em resumo, o planejamento tributário busca a economia de tributos, sugerindo à empresa a opção menos onerosa, prevista legalmente.

Em resumo, o planejamento tributário é a maneira lícita e jurídica de diminuir os custos de uma empresa, sendo que os tributos representam parte destes custos, e que a racionalização dos custos é um diferencial competitivo no mercado. É certa a importância de um bom e preciso processo de planejamento tributário dentro das organizações.

A Contabilidade, com o registro de dados históricos permite o levantamento de informações para fornecer subsídios ao planejamento, exercendo assim a sua função de auxiliar na gestão das empresas.

É grande a quantidade de tributos no país, sendo estes classificados nas seguintes espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Uma das discussões mais frequentes, principalmente na área empresarial, é a elevada carga tributária no país. É um tema constante na mídia, sendo que a carga tributária é apontada como uma das principais causas de quebra das empresas nos anos iniciais de existência.

No presente estudo, são analisadas duas contribuições sociais, o Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

A pesquisa envolve um estudo de caso em que estas contribuições devem ser recolhidas apenas pelos fabricantes ou importadores. Esse processo consiste na atribuição da responsabilidade tributária ao fabricante ou importador de alguns produtos (conhecidos como monofásicos) de recolher o PIS e a COFINS a uma alíquota diferenciada, de modo a contemplar a carga tributária de toda a cadeia produtiva. Por outro lado, a alíquota das operações seguintes é reduzida à zero na tributação do PIS e da COFINS sobre as receitas com a venda dos mesmos produtos.

Esta visão passa muitas das vezes despercebida pelos gestores ou profissionais responsáveis, e a empresa que não deveria pagar tais tributos sobre seu faturamento, acaba recolhendo os valores indevidamente.

O caso em questão neste estudo permeia essa situação, no qual uma empresa comercial tributa normalmente suas vendas pelo regime cumulativo, não levando em consideração que parte das mercadorias vendidas poderia ser tributada pelo regime especial

de alíquotas concentradas, ou seja, não deveria haver tributo (PIS e COFINS) sobre estas vendas.

Diante disso esta pesquisa se propõe a responder a seguinte pergunta: Como a cobrança monofásica do PIS e da COFINS pode impactar na redução da carga tributária de uma empresa comercial?

1.2 OBJETIVOS

Para um adequado delineamento desta pesquisa, definem-se neste tópico os objetivos geral e específicos que norteiam o trabalho.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral da pesquisa é demonstrar como a cobrança monofásica do PIS e da COFINS pode impactar na redução da carga tributária de uma empresa comercial.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral, são necessários os seguintes objetivos específicos:

- a. Descrever conceitos de tributos, em especial das contribuições sociais para o PIS e a COFINS;
- b. Apresentar a legislação acerca do regime de incidência monofásica do PIS e da COFINS;
- c. Efetuar o cálculo do PIS e da COFINS de uma empresa selecionada, com e sem a tributação monofásica das contribuições;
- d. Comparar os resultados do cálculo apresentado e verificar desembolsos desnecessários.

1.3 JUSTIFICATIVA

A reforma tributária é um assunto que vem sendo amplamente discutido, principalmente no mercado empresarial e não há dúvidas da necessidade desta reforma, pois a carga tributária brasileira está entre uma das causas apontadas pelos empresários que mais dificulta o desenvolvimento dos negócios no Brasil.

Porém há uma forma que as empresas podem utilizar para diminuir o impacto dos tributos no seu orçamento. Esta forma é conhecida como planejamento tributário.

O presente trabalho procura demonstrar a importância de se elaborar um planejamento tributário para uma organização, e tem como foco um caso prático de uma má gestão tributária, a fim de analisar, a partir do impacto financeiro do caso, quanto pode vir a afetar a falta de um estudo tributário

A legislação brasileira sofre constantes mudanças, e em decorrência disso surge a necessidade de constante atualização dos profissionais que estão envolvidos no processo de planejamento tributário.

A carência de estudos abordando a cobrança monofásica do PIS e da COFINS motivou a realização desta pesquisa, principalmente no que se refere à apresentação de um caso prático.

1.4 METODOLOGIA

O conhecimento produzido pela Ciência é diferente do conhecimento popular, pois o primeiro é estudado e analisado racionalmente, através de pesquisa, fundamentado em metodologia específica, que permita atingir os fins esperados.

De acordo com Fachin (2006, p. 15) o conhecimento científico se difere do conhecimento empírico (popular) “pela maneira como se processa e pelos instrumentos metodológicos que utiliza. Englobando as seqüências de sua etapa, o conhecimento científico configura um método”.

Lakatos e Marconi (2009, p. 80) definem o conhecimento científico como:

[...] real (factual) porque lida com ocorrência ou fatos [...] constitui um conhecimento contingente, pois as suas proposições ou hipóteses têm a sua veracidade ou falsidade conhecida através da experimentação e não apenas pela razão [...] é sistemático já que se trata de um saber ordenado logicamente, formando um sistema de idéias (teoria) e não conhecimentos dispersos e desconexos. Possui a característica da verificabilidade a tal ponto que as afirmações

(hipóteses) que não podem ser comprovadas não pertencem ao âmbito da ciência. Constitui-se em conhecimento falível em virtude de não ser definitivo, absoluto ou final, e por este motivo é aproximadamente exato: novas proposições e desenvolvimento de técnicas podem reformular o acervo de teoria existente.

O conhecimento científico é em primeiro lugar produto de um estudo. O presente estudo, originado pela necessidade de um trabalho de conclusão de curso, será realizado sob a forma de monografia que será elaborado em concordância com o tema e objetivos definidos.

A monografia é um trabalho técnico-científico que visa encontrar respostas a problemas inicialmente estabelecidos, expondo a reconstrução lógica de único tema.

Lakatos e Marconi (2009) conceituam a monografia como:

Um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia. Investiga determinado assunto não só em profundidade, mas também em todos os seus ângulos e aspectos, dependendo dos fins a que se destina.

Para que o conhecimento seja ampliado é necessária que seja realizada uma pesquisa, caracterizada no presente estudo pela busca de respostas ao problema proposto, utilizando-se de um método, que define os processos que necessários para atingir os objetivos.

Gil (1993, p. 19), define pesquisa como “[...] o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

A modalidade de pesquisa utilizada no presente estudo é de caráter exploratório, que de acordo com Domingues, Heubel e Abel (2003, p. 115) se realiza “a partir de dados secundários (já disponíveis), em conversas informais com pessoas especializadas no assunto de interesse e estudo de casos selecionados, em que se incluem também pesquisas já realizadas”.

Do ponto de vista da abordagem, a pesquisa empregada neste estudo se dá de forma quantitativa e qualitativa.

Quanto à abordagem quantitativa Sabino (1996 *apud* LAKATOS e MARCONI, 2007) define “como toda informação numérica resultante da investigação, que se apresentará como um conjunto de quadros, tabelas e medidas”.

Richardson (1999 *apud* BEUREN, 2003), faz referência que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Do ponto de vista dos procedimentos adotados, a pesquisa é realizada tendo por base um estudo de caso. Para Gil (2010, p. 37) o estudo de caso “consiste no estudo profundo e

exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

1.5 DELIMITAÇÕES E LIMITAÇÕES

O presente estudo tem por finalidade encontrar respostas à problemática proposta, por meio do alcance dos objetivos levantados. Para tanto, são estabelecidos critérios de pesquisa que facilitem a viabilidade do trabalho.

Ao definir o que realmente tem importância para se obtenção dos resultados esperados faz-se delimitações da pesquisa.

Para Lakatos e Marconi (1991, p. 162) “delimitar a pesquisa é estabelecer limites para a investigação”. Na visão das autoras (1991), delimitar a pesquisa nem sempre se faz necessário, pois o assunto e os objetivos por si só já podem estabelecer limites.

Esta monografia está limitada a analisar os dados de uma empresa, por esse motivo, não se pode alegar que os resultados a serem encontrados são em absoluto válidos em outros casos similares.

Limita-se também ao estudo das contribuições para o PIS e para a COFINS, no regime especial de tributação conhecido como monofásico.

Outro ponto relevante de limitação é a análise dos dados do período de um ano somente, no caso em questão o ano de 2009.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Para melhor distribuição do conteúdo deste estudo, o presente trabalho divide-se em quatro capítulos.

No primeiro é abordada a parte introdutória do estudo, contendo tema e problemática, objetivos gerais e específicos, justificativa, metodologia de pesquisa utilizada.

O segundo capítulo apresenta a fundamentação teórica, evidenciando conceitos importantes para a compreensão do trabalho.

Em seguida, no terceiro capítulo, é demonstrado o estudo de caso propriamente dito, onde são apresentados os cálculos e comparativos de onde se pretende buscar as conclusões do estudo.

Por último, no quarto capítulo, estão as conclusões e considerações finais, além de sugestões para futuros trabalhos nessa linha de pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A Contabilidade é uma ciência essencialmente utilitária, no sentido de que responde, por mecanismos próprios, a estímulos dos vários setores da economia. (IUDÍCIBUS, 2004, p. 48). Respondendo a esses mecanismos a Contabilidade chegou ao estágio em que se encontra buscando sempre satisfazer às necessidades da sociedade.

Afirma Oliveira (2003) que “a Contabilidade evoluiu historicamente acompanhando de perto as modificações sociais e econômicas da humanidade, adequando-se às evoluções e revoluções do ambiente de produção e negócios bem como dos conhecimentos e tecnologias disponíveis”.

Assim, temos hoje um cenário moderno da Contabilidade, onde não se volta para o dono, mas para a entidade (como figura central), entidades estas em rápido nível de crescimento tecnológico de mercado, de qualidade muito grande numa realidade de relativa instabilidade de preços e mercado. (MARION, 2003, p. 27).

De tal modo como a ciência, o profissional da contabilidade deve se adaptar ao cenário em que está incluído, se espera que o contador esteja em aprimoramento constante. O contador tem papel importante numa organização. De acordo com Marion (2003, p. 33), “o contador é o anjo-da-guarda de uma empresa, tornando-se seu profundo conhecedor, podendo dessa forma ajudar em sua continuidade e crescimento”.

2.1 ATRIBUIÇÕES DO PROFISSIONAL DA CONTABILIDADE.

Muitas são as atribuições do contador em uma empresa e na sociedade. Para isso, ele deve ter, além da capacidade técnica, um comportamento adequado ao exercício da profissão. De acordo com o art. 25 do Decreto-Lei 9.295/46, consideram-se atribuições do contador:

a) organização e execução de serviço de contabilidade em geral; b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações; c) perícias judiciais e extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão periódica ou permanente das escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.

Marion (2010, p. 2) sintetiza as atribuições do contador, que ele designa especializações. O quadro 1, abaixo apresenta a visão geral do profissional contábil no Brasil.

<p>NA EMPRESA</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Planejador Tributário; ▪ Analista Financeiro; ▪ Contador Geral; ▪ Auditor Interno; ▪ Contador de Custos; ▪ Contador Gerencial; ▪ Atuário; e ▪ Cargos Administrativos. 	<p>NO ENSINO</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Professor; ▪ Pesquisador ▪ Escritor; ▪ Parecerista; ▪ Conferencistas.
<p>AUTÔNOMO</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Auditor Independente; ▪ Consultor; ▪ Empresário Contábil; ▪ Perito Contábil ▪ Investigador de Fraude 	<p>ÓRGÃO PÚBLICO</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Contador Público; ▪ Agente Fiscal de Renda; ▪ Auditor do Tribunal de Contas; ▪ Auditor do Banco Central do Brasil; ▪ Oficial Contador

Quadro 1: Visão geral do profissional contábil no Brasil
Fonte: Marion (2010, p. 2)

Pelas definições de Marion, há uma variedade de possíveis atuações do profissional contábil, isso porque a Contabilidade está ligada às outras áreas e serviços. O contabilista pode atuar em diversos setores da economia, empresas em geral, em órgãos públicos, no ensino, ou como autônomo.

A situação atual está cada vez exigindo mais profissionalismo do contador. Inúmeras alterações de leis, carga tributária, globalização da economia, desvio de verba pública, entre outros aspectos, têm preocupado a população como um todo.

Não importa em qual ramo ou área o profissional de Contabilidade estiver inserido, a constante atualização e busca por conhecimento é de fato um diferencial no mercado de trabalho.

A atribuição de Planejador Tributário, por exemplo, sofre com a inconstância da legislação tributária e com a carga tributária. É uma das atribuições que deve estar em constante aprimoramento.

De acordo com dados divulgados por Fucs (2010, p. 57), na revista *Época*, “81% dos empresários e altos executivos acreditam que os impostos são, hoje, o fator que mais afeta negativamente os negócios no país”. Este percentual mostra a insatisfação com a carga tributária.

O gráfico 1, apresenta uma pesquisa divulgada pela Câmara Americana de Comércio, feita em parceria com o Instituto Brasileiro de Opinião Pública e Estatística – IBOPE, que representa a opinião de empresários de todo o país.

Como pode ser observado, na opinião dos empresários o aspecto que mais afeta negativamente os negócios no país é a carga tributária, seguido pela dificuldade de entendimento da legislação e os meios de arrecadação.

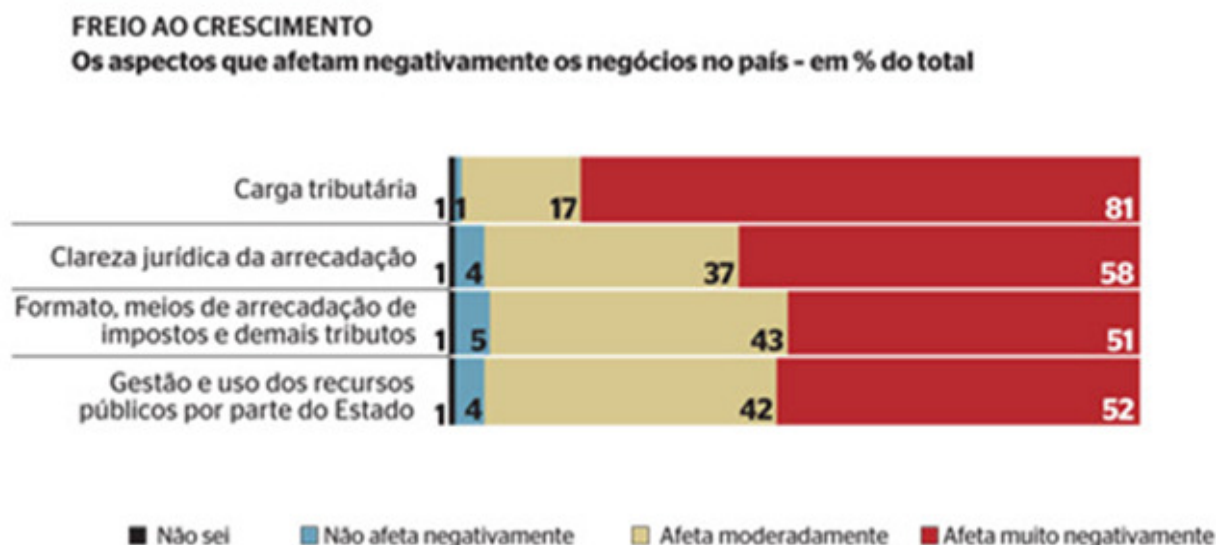


Gráfico 1: Freio ao crescimento
Fonte: FUCS (2010).

Historicamente a carga tributária tem, ao passar dos anos, se tornado mais alta. De acordo com Coronato (2010, p. 66) “em 1995, só o governo federal arrecadava em impostos o equivalente a 19% da riqueza produzida no país. Essa fatia chegou a 23% em 2002 e passa de 25% neste ano [2010]”.

O papel de Planejador Tributário, que consta no quadro 1, pode fazer a diferença, no mercado concorrido em que as empresas estão inseridas.

2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário ganha importância na gestão empresarial, como parte da tomada de decisão, visando objetivos comuns de muitas empresas, o lucro e a continuidade da organização. Latorraca (2000, p. 58) afirma que o planejamento tributário é:

Atividade empresarial que, desenvolve-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários

em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária.

A natureza ou essência do Planejamento Fiscal – ou Tributário – consiste em organizar os empreendimentos econômicos mercantis das empresas, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotado no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários. (BORGES, 2000, p. 55).

Chaves (2009, p. 5) sintetiza a idéia de planejamento tributário como “o processo de escolha, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos”.

O planejamento tributário é um estudo feito com bases legais, para diminuir o ônus tributário. Este estudo deve ser feito em conjunto com os gestores da empresa, para se ter conhecimento de todo processo comercial ou industrial.

Para elaboração do estudo é necessário, além do conhecimento técnico e jurídico, o conhecimento da realidade da empresa. Na tentativa sempre de evitar erros, e não cometer fraudes ou sonegação.

Dentro das perspectivas de Planejamento Tributário, há dois posicionamentos que diferenciam o processo legal de planejamento (elisão fiscal) do que é ilegal (evasão fiscal), com vistas a reduzir o valor dos tributos de maneira ilícita.

Por elisão fiscal admite-se o processo de planejamento tributário lícito, decorrente de determinação da própria legislação ou de brechas e lacunas existentes na lei.

A evasão fiscal, por sua vez, é o processo contrário à legislação, objetivando a economia tributária após a ocorrência do fato gerador. Para Oliveira (2005, p. 39) a evasão fiscal, “é utilizar de meios ilegais, como fraude, simulação, dissimulação etc., para deixar de recolher o tributo devido”.

Para Oliveira (2010, p. 443) indica que:

O planejamento da elisão fiscal traduz e manifesta o exercício do direito de proteção contra a subtração tributária, até onde for possível ao proprietário, seja a proteção total através da elisão de um fato gerador, seja proteção parcial através da redução do ônus decorrente de um fato gerador futuro que não seja evitado. Além disso, o planejamento de elisão fiscal deriva do direito de valorização do patrimônio através do seu emprego com a maior economia fiscal possível.

De acordo com Ludvig (2007, p. 23) evasão fiscal “consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei fiscal ou regulamento fiscal. É uma fraude flagrante, o contribuinte se opõe conscientemente à Lei, isto é, tem exatamente a consciência do que está fazendo”.

ELISÃO	EVASÃO
Legal	Ilegal
Não é passível de sanção	Passível de sanção
Medidas antes da ocorrência do fato gerador	Medidas após ocorrência do fato gerador
Deve ser estimulada	Deve ser combatida

Quadro 2: Caracterização de elisão e evasão fiscal
Fonte: Döerner (2010, p. 32)

No quadro 2, Döerner evidencia as características que diferenciam elisão e evasão fiscal. Primeiramente a legalidade da elisão fiscal e a ilegalidade da evasão.

Pelo fato de a elisão ser um processo lícito não é passível de sanção, pois constitui um direito do contribuinte. A evasão, por sua vez, pode acarretar sanções por se tratar de um meio ilegal de redução dos custos tributários, e por esses motivos deve ser combatida.

Neste sentido a elisão fiscal deve ser estimulada, pois configura um meio legal de o contribuinte reduzir seus custos tributários.

2.3 TRIBUTOS

Conforme descrito no artigo 3º do Código Tributário Nacional - CTN, tributo representa toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituído por lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Os tributos representam fonte de recursos para o Estado. Silva (2009, p. 25) afirma que, “para que o Estado possa cumprir seu papel primordial de prestar serviços que atendam às necessidades públicas é necessário obter recursos financeiros, provenientes, em sua maioria, dos tributos arrecadados”.

O tributo é resultado de exigência do Estado, e serve para financiar as despesas públicas. Essas despesas podem ser desde o bem-estar dos cidadãos, com segurança interna ou no caso de guerras.

Os tributos podem ser divididos em impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios. (LUNKES, 2004, p. 133).

Nos tópicos seguintes, estão apresentadas as definições de cada espécie tributária.

2.3.1 Impostos

Imposto, segundo o art.16 do CTN, “é o tributo cuja obrigação tem por fato uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Fabretti (2005, p. 51) organiza o conceito de impostos como sendo, dentro do grupo dos tributos, “os que, uma vez instituídos por lei, são devidos, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não estão vinculados a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo”. Fernandes e Silva (2005, p. 10) complementam que “por essa razão, os impostos são chamados de tributos não vinculados, uma vez que não estão atrelados a nenhuma ação estatal”.

Os impostos são tributos que independem da atividade do Estado, e tem a finalidade de financiar as atividades gerais do Estado, A arrecadação tem o intuito de financiar as atividades gerais do Estado, entretanto não tem uma destinação específica. Como exceção, diz o art. 167, inciso IV, da CF (1988, *apud* FERNANDES; SILVA, 2005, p.10) “pode haver vinculação da receita de impostos para saúde pública, para a manutenção e desenvolvimento do ensino, para a realização de atividades da administração tributária e para oferecer garantias de débitos para com a União”.

São exemplos de impostos: na esfera federal, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ; na esfera estadual, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; e na esfera municipal, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISQN.

2.3.2 Taxas

Fernandes e Silva (2005, p. 10) definem taxa como “uma prestação pecuniária exigida pelo Estado, em virtude de lei, pela realização de uma atividade que afeta diretamente

o obrigado”. Fabretti (2005, p. 52) ressalta que “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos ao imposto, nem pode ser calculada em função do capital das empresas”.

As taxas estão ligadas ao poder de polícia ou a utilização do serviço público prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição. As taxas somente serão devidas quando houver atividade estatal prestada ou colocada à disposição do contribuinte; por isso elas são consideradas tributos vinculados, pois são dependentes de ação estatal.

As taxas podem ser classificadas em duas categorias: taxas de serviço público e taxas de poder de polícia.

2.3.2.1 Taxa de Serviço Público

As taxas de serviço público têm como fato gerador a prestação de algum serviço público ao contribuinte ou mesmo posto a sua disposição.

De acordo com o Fernandes e Silva (2005, p. 11):

Um serviço público específico e divisível, efetivamente prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição, pode ser fato gerador de uma taxa, desde que sua utilização seja compulsória. Serviço público específico é aquele que pode ser destacado em unidade autônoma de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas. Divisível será serviço público que for suscetível de utilização, separadamente, por cada um de seus usuários.

Tem-se como exemplo de taxa de serviço público a taxa de coleta de lixo e a taxa de iluminação pública.

2.3.2.2 Taxa de Poder Polícia

Conforme Fernandes e Silva (2005, p. 12) “a taxa de poder de polícia tem como fato gerador o exercício do poder de polícia”.

O art. 78 do CTN define poder de polícia como:

Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Amaro (2004, *apud* FERNANDES; SILVA, 2005, p. 12) cita que “o valor cobrado pelo Município para emissão de licenças, autorizações e alvará são exemplos de taxa de poder de polícia”.

A taxa de poder de polícia é a tributação de uma atividade pública que tem por intuito limitar ou disciplinar direitos, interesses ou liberdades, e visa regular ou abster a prática de algum ato.

2.3.3 Contribuições de Melhoria

As contribuições de melhoria são instituídas para suprir os custos de obras públicas em que ocorra valorização imobiliária. De acordo com Fabretti e Fabretti (2005, p. 53) “esse tributo pode ser cobrado pelo ente federativo que realizar obra pública da qual decorra valorização imobiliária. Os contribuintes ou sujeitos passivos são os proprietários dos imóveis valorizados pela obra pública”. Para Fernandes e Silva (2005, p. 12):

Trata-se de tributo de competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, estando vinculado a uma ação estatal: execução de obra pública que valorize a propriedade do indivíduo. É importante frisar que o fato gerador não é a atuação pública estatal, mas sim a valorização imobiliária decorrente da obra pública.

A arrecadação das contribuições de melhoria deve ser destinada exclusivamente para o custeamento da obra pública.

2.3.4 Empréstimo Compulsório

Empréstimo compulsório poderá ser instituído pela União mediante lei complementar para atender despesas extraordinárias, de calamidade pública, guerra externa ou em caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Fabretti e Fabretti (2005, p. 56) ressaltam que “embora o empréstimo compulsório tenha natureza tributária, conforme entendimento específico da doutrina e da jurisprudência, ele deve ser devolvido”. Fernandes e Silva (2005, p. 14) acrescentam que “é a única espécie tributária que não configura receita definitiva, [...] sua arrecadação destina-se a custear o “motivo” de sua instituição [...]”. Para Melo (2003, p. 70):

O empréstimo compulsório é um autêntico tributo, de características especiais, porque o elemento “restituível” não pode ser, pura e simplesmente, desconsiderando na norma jurídica (tributária), que deve estabelecer, de modo específico e exaustivo, as condições de restituição do valor mutuado (ainda que coativamente), de modo a se recompor o patrimônio do contribuinte em sua situação original (anterior à ocorrência do empréstimo).

O empréstimo compulsório tem a finalidade de atender despesas extraordinárias nos casos legalmente previstos, e só pode ser instituído se presente umas das situações, e na instituição será definida a destinação e a previsão de retorno do valor tomada. Não atendendo essas disposições, estará descaracterizado como empréstimo compulsório.

2.3.5 Contribuições Sociais

Segundo o art. 149 da Constituição Federal – CF de 1988, “compete exclusivamente a União instituir contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas”. Ainda na CF, o Parágrafo 1º do art. 149, salienta que as contribuições sociais poderão ser instituídas para o custeio, em benefício dos servidores, de sistemas de Previdência e Assistência Social.

Para um melhor entendimento, as contribuições sociais podem ser classificadas em gerais e para seguridade social. Ambas são para financiar atividades ligadas à ordem social, porém nas contribuições sociais gerais não se classifica as ligadas à seguridade social.

2.3.5.1 Contribuições Sociais Gerais

Para Fernandes e Silva (2005, p. 15) as contribuições sociais gerais são “instituídas para financiar as atividades ligadas à ordem social, com exceção da seguridade social”.

Como exemplo de contribuição social geral tem-se a contribuição ao salário-educação.

2.3.5.2 Contribuições Sociais para a Seguridade Social

Consta no art. 194 da Constituição Federal (1988, *apud* Harada, 2010, p. 323) o conceito de seguridade social como “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e a

assistência social”. A seguridade social é financiada pelos recursos orçamentários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, recursos estes de arrecadação da sociedade, de forma indireta por meio de impostos em geral, e de forma direta pelas seguintes contribuições sociais:

- I – dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
- II – dos trabalhadores;
- III – sobre a receita de concursos de prognóstico;
- IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar [...]. (HARADA, 2010, p. 323)

O papel do Estado de assegurar o bem-estar da população tem em três pontos relação com o as contribuições sociais para seguridade social. Estes três pontos são os direitos dos cidadãos relativos à saúde, previdência e assistência social.

2.4 ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DOS TRIBUTOS

Os elementos considerados fundamentais dos tributos são fato gerador, contribuinte ou responsável, base de cálculo e alíquota.

2.4.1 Fato gerador

O Código Tributário Nacional – CTN, em seu artigo 114, define que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. O fato gerador é que faz surgir à obrigação tributária principal.

Fontanella (2001 *apud* ZANOTELLI, 2005, p. 45) afirma que “fato gerador é o acontecimento, previsto em lei, que, se ocorrido, faz surgir a obrigação de pagar tributo, ou de fazer ou deixar de fazer algo com o fim de permitir o controle da arrecadação e a fiscalização dos tributos”.

Com isso tem-se que o fato gerador é a circunstância prevista em lei, que condiciona a sua ocorrência com o surgimento da obrigação principal.

2.4.2 Contribuinte e responsável

As definições de contribuinte e responsável estão expressas no art. 121 do CTN:

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Para Silva (2009, p. 24) contribuinte ou responsável são “os que devem fazer o recolhimento do valor da obrigação principal e quando houver necessidade apresentar as obrigações acessórias”.

Nesse sentido, o contribuinte ou responsável é o sujeito que está obrigado ao recolhimento do tributo, quando tiver relação direta com o fato gerador diz-se contribuinte; quando esta obrigação estiver expressa em lei, mas sem a condição de contribuinte, diz-se responsável.

2.4.3 Base de cálculo

De acordo com o art. 44 do CTN, “a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado, ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

Zanotelli (2004, p. 46) alega que “a base de cálculo é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota para apurar o tributo e os critérios para determiná-la devem ser claros e objetivos; pois está diretamente ligada ao resultado da apuração do valor a ser pago ou recolhido”.

A base de cálculo representa o valor sobre o qual será aplicada a alíquota do tributo, para que se obtenha o valor a ser pago.

2.4.4 Alíquota

Alíquota é o percentual definido em lei aplicado sobre a base de cálculo para determinação do tributo.

2.5 MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO

Desde que respeitadas as limitações legais, as pessoas jurídicas podem optar pelo regime de tributação que desejam se enquadrar. As opções atuais no Brasil são Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

2.5.1 Simples Nacional

O Simples Nacional foi instituído pela Lei Complementar n. 123/2006. É um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido nos termos da lei, aplicável às Microempresas - ME e às Empresas de Pequeno Porte - EPP.

O Simples Nacional ou Supersimples, como é também conhecido, é regulamentado pelo Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN, vinculado ao Ministério da Fazenda, e é composto por membros da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Vale ressaltar que são consideradas Microempresas as pessoas jurídicas que auferirem em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais); e as Empresas de Pequeno Porte, são as pessoas jurídicas que auferirem em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

O Simples Nacional abrange, de acordo com o art. 13 da LC n. 123/2006, o recolhimento unificado dos seguintes tributos:

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

Como se pode observar, não estão abrangidos pelo Simples Nacional, por exemplo, o ICMS Substituição Tributária – ICMS ST e o ICMS calculado por diferencial de alíquota. Para esses casos os contribuintes do Simples Nacional estão sujeitos às mesmas regras dos demais contribuintes.

A mesma legislação que institui o Simples Nacional veda a opção a algumas pessoas jurídicas. A LC n. 123/2006 e suas alterações impedem a opção pelo Simples Nacional às ME e EPP que se enquadrem em uma das seguintes situações conforme o artigo 17:

- I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
- II - que tenha sócio domiciliado no exterior;
- III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal; [...]
- V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;
- VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
- VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
- IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;
- X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:
 - a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;
 - b) bebidas a seguir descritas:
 - 1 - alcoólicas;
 - 2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;
 - 3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;
 - 4 - cervejas sem álcool;
- XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;
- XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;
- XIII - que realize atividade de consultoria;
- XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.
- XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

As empresas optantes pelo Simples Nacional são alocadas em cinco diferentes tabelas, denominadas anexos, de acordo com a atividade. Estas tabelas servem para definir as alíquotas aplicáveis para se determinar o valor devido.

Para cada mês a empresa deve apurar o valor da receita bruta acumulada dos últimos doze meses, identificar em qual faixa o valor se encontra no anexo correspondente a sua

atividade, e assim encontrar a alíquota aplicável. A alíquota é aplicada sobre o valor das receitas brutas do mês resultando no valor devido da empresa optante pelo Simples Nacional.

2.5.2 Lucro Presumido

A modalidade de tributação pelo Lucro Presumido é baseada em estimativas, ou como o próprio nome diz, presunções do valor do lucro da empresa, de acordo com a atividade exercida pela mesma. É obtido através da aplicação de percentuais sobre o valor das receitas da empresa, que serve de base para o cálculo do IRPJ e da CSLL.

Pêgas (2004, p. 392) define o Lucro Presumido como “uma forma de tributação alternativa, que considera apenas as receitas obtidas pelas empresas, não importando, para fins de tributação, o resultado efetivamente apurado”.

Podem optar pelo Lucro Presumido as Pessoas Jurídicas cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses de atividade da empresa.

Estão impedidas de se enquadrar no Lucro Presumido as Pessoas Jurídicas enquadradas no artigo 14 da Lei n. 9.718/98. De acordo com este artigo não podem optar pelo Lucro Presumido:

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

A apuração do IRPJ e da CSLL é feita trimestralmente, por meio da aplicação de percentuais sobre o faturamento para obtenção das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Young (2009, pp. 13 e 14) explica que “a partir de 01.01.1997, o lucro presumido passou a ser

apurado trimestralmente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, ou na data da extinção da pessoa jurídica, ocorrida no curso do ano-calendário”. E complementa:

A lei fixa os percentuais que são considerados como margem de lucro pertinente a determinada atividade. Estes percentuais são aplicados sobre o faturamento trimestral para obtenção da base de cálculo. À base de cálculo acrescem-se as demais receitas operacionais e não-operacionais, e sobre este montante aplica-se a alíquota do imposto de renda. (YOUNG, 2009, p. 14)

A apuração da CSLL leva em consideração os mesmos procedimentos do IRPJ, exceto em relação aos percentuais de presunção.

Não são computadas na receita bruta, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, as devoluções de vendas e as saídas que não decorram de vendas. Por descontos incondicionais entende-se [...] parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem na nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. (YOUNG, 2009, p. 33)

A base de cálculo para o IRPJ nas empresas optantes pelo Lucro Presumido é, em cada trimestre, definida mediante a aplicação de percentuais de acordo com a atividade da empresa, definidos no art. 25 da Lei 9.430/1996:

- I – 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- II – 8% na venda de mercadorias e produtos;
- III – 8% na prestação de serviços de transporte e carga;
- IV – 8% na prestação de serviços hospitalares;
- V – 8% na venda de imóveis das empresas com esse objeto social [...]
- VI – 8% nas indústrias gráficas;
- VII – 8% na construção civil por empreitada com emprego de materiais;
- VIII – 16% na prestação de serviços de transportes, exceto de cargas;
- IX – 16% na prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000 [...];
- X – 32% na prestação de demais serviços não incluídos nos incisos anteriores.

Os rendimentos de aplicações financeiras e os ganhos de capital, que não sejam decorrentes de atividade operacional da empresa, são somados à base de cálculo do IRPJ, sem presunção de lucro. Isto significa que o valor da receita ou ganho já é a própria base de cálculo do imposto.

A alíquota do IRPJ é de 15% (quinze por cento), aplicada sobre a base de cálculo. Além disso, o valor que exceder R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) de base de cálculo trimestral se sujeita à incidência de um adicional a alíquota de 10% (dez por cento). A soma

dos resultados das aplicações de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo e de 10% (dez por cento) sobre o excesso é o valor do IRPJ devido pela pessoa jurídica.

A CSLL tem sua base de cálculo formada pela aplicação dos percentuais sobre a receita bruta trimestral. Os percentuais são em regra geral, de 12% (doze por cento) para as atividades comerciais e industriais e de 32% (trinta e dois por cento) para as prestadoras de serviços. Assim como o IRPJ, os rendimentos de aplicações financeiras e ganhos de capital devem ser acrescidos à base de cálculo, sem aplicação de percentuais de presunção.

Sobre a base de cálculo encontrada para cálculo da CSLL, deve ser aplicada a alíquota de 9% (nove por cento). Na CSLL ao contrário do IRPJ, não há adicional sobre valores excedentes da base de cálculo.

2.5.3 Lucro Real

A tributação pelo lucro real é obrigatória para as pessoas jurídicas que se enquadrarem em qualquer dos incisos do art. 14 da Lei 9.718/98, e opcional para as demais pessoas jurídicas.

Para Chaves (2009, p. 10) “o lucro real é o resultado contábil (receitas menos os custos e despesas), ajustado pelas adições e exclusões”.

Conforme o art. 247 do Decreto n. 3000 de 1999, conhecido como Regulamento do Imposto de Renda – RIR, lucro real é o lucro líquido do período ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela lei.

O lucro real é o lucro contábil ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas na legislação. Esses ajustes devem ser demonstrados no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

Fabretti (2000, *apud* Florindo 2008, p. 28) define um conceito para as adições, exclusões e compensações:

Adições: referem-se às despesas contabilizadas pela PJ, mas que são limitadas ou não admitidas pela lei. Exemplo: multas por infrações fiscais.

Exclusões: são valores que a lei permite subtrair do lucro líquido (IR) para efeito fiscal. Exemplo: depreciação acelerada por incentivos fiscais, dividendos obtidos de investimentos em ações de outras empresas avaliadas pelo custo de aquisição etc.

Compensações: podem ser compensados os prejuízos fiscais dos períodos bases anteriores.

Para a apuração do lucro real da empresa, deve-se efetuar o seguinte cálculo:

- (+/-) Lucro ou Prejuízo Contábil
- (+) Adições exigidas por lei
- (-) Exclusões admitidas em lei
- (=) Lucro Fiscal antes das compensações
- (-) Compensações de Prejuízos Fiscais
- (=) Lucro Real

Após a obtenção do valor do lucro real, é aplicada para o a apuração do IRPJ a alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real e de 10% (dez por cento) sobre o valor que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicados pelo número de meses do período de apuração.

Para apuração da CSLL, é aplicada a alíquota de 9% (nove por cento) sobre o lucro real obtido, sem a incidência de adicional.

2.6 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O PIS E PARA A COFINS

O PIS e a COFINS são contribuições calculadas mensalmente e os recursos arrecadados são utilizados no desenvolvimento social, na melhoria da vida do trabalhador, e ao financiamento da seguridade social, a qual compreende a saúde, a previdência e a assistência social. (ZANOTELLI, 2005, p. 51)

Fabretti (2008, p. 263) diz que “apesar de serem duas contribuições criadas em momentos diferentes da nossa história política e econômica, ambas incidem sobre o faturamento e as Leis nºs 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04 praticamente unificaram as normas desses tributos”.

2.6.1 PIS

A contribuição para o Programa de Integração Social – PIS foi instituída pela LC 07/1970.

De acordo com o art. 239 da CF de 1988 a arrecadação decorrente das contribuições para o PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP passa, a partir da promulgação da mesma, a financiar o programa do seguro-desemprego e o abono salarial.

O PIS consiste num programa que transfere renda permitindo melhor distribuição da renda nacional, isso se faz por meio do abono salarial.

2.6.1.1 Fato gerador

A Instrução Normativa - IN da Secretaria da Receita Federal – SRF n. 247/2002 e suas alterações definem no inciso I do art. 2º que os fatos geradores das contribuições para o PIS e PASEP são as receitas auferidas para as pessoas jurídicas de direito privado, e a folha de salários para as entidades sem fins lucrativos.

De modo geral, o fato gerador para o PIS é segundo Fabretti (2008, p. 265) “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Para Zanotelli (2005) o fato gerador da contribuição para o PIS, é no caso das empresas com fins lucrativos as receitas auferidas, e no caso de empresas sem fins lucrativos, a folha salarial dessas entidades.

Assim, dentro dos aspectos levantados, o fato gerador para o PIS é nas empresas em geral, o faturamento mensal e nas entidades sem fins lucrativos a sua folha de pagamentos mensal.

2.6.1.2 Contribuinte e responsável

Ferreira (2008, p. 1) afirma que

São contribuintes do PIS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime [...] do Simples Nacional.

Os contribuintes para o PIS podem ser divididos em duas categorias, os contribuintes sobre o faturamento de modo geral e os que contribuem sobre a folha de salários.

De acordo com Pinto (2009, p. 236) são contribuintes do PIS/PASEP incidentes sobre o faturamento “as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda”. Ressalta ainda que conforme a Lei n. 9.715/98 “a incidência

sobre o faturamento alcança inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias”.

São contribuintes na modalidade de incidência sobre a folha de pagamento as entidades enquadradas no art. 13 da Medida Provisória – MP 2.158-35/2001. Maiores esclarecimentos sobre esta modalidade, verificar a seção 2.7.3.1.22.7.3.1.2.

2.6.1.3 Base de cálculo

A base de cálculo para o PIS das pessoas jurídicas de modo geral corresponde ao faturamento mensal das empresas, que é composto pelo total das receitas auferidas, exceto as exclusões legalmente expressas.

Na modalidade de incidência sobre o faturamento, para Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010, p. 925) excluem-se para determinação da base de cálculo do PIS:

- I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o [...] ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- II – as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, e o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- III – os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo (revogado pelo art. 53 da MP nº 2,037);
- IV – receita decorrente de bens do ativo permanente.

Para as entidades que recolhem o PIS sobre a folha de salários, a base de cálculo será o total da folha de pagamento mensal, composto pelo total dos rendimentos do trabalho assalariado.

2.6.1.4 Alíquota

A alíquota do PIS dependerá da modalidade de cálculo da empresa, do regime de tributação, do tipo de receita e do tipo de produtos comercializados ou industrializados ou dos serviços prestados.

Como regra geral, a contribuição para o PIS é calculada pela aplicação das seguintes alíquotas: 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) sobre o faturamento e 1% (um por cento) sobre a folha de pagamento.

2.6.2 COFINS

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi instituída pela LC n. 70 de 1991.

Como o próprio nome já descreve, a COFINS tem por finalidade custear a seguridade social, que consiste no conjunto de políticas cuja finalidade compreende a saúde, a previdência e a assistência social.

2.6.2.1 Fato gerador

O fato gerador da COFINS, assim como do PIS, é o faturamento mensal das empresas, que equivale às receitas auferidas pela pessoa jurídica.

2.6.2.2 Contribuinte e responsável

De acordo com Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010, p. 829) são contribuintes da COFINS “as pessoas jurídicas em geral e a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda”. Complementam que “nem toda pessoa jurídica está sujeita ao pagamento da COFINS porque há imunidade constitucional do art. 95, § 7º, da CF para as entidades beneficentes de assistência social [...], e isenções subjetivas e objetivas concedidas em leis”.

Como regra geral são contribuintes da COFINS todas as pessoas jurídicas, excluindo-se as exceções legalmente previstas.

2.6.2.3 Base de cálculo

A base de cálculo da COFINS é equivalente à base de cálculo do PIS das entidades que tem faturamento como base de cálculo, eliminando-se a hipótese de incidência da COFINS sobre a folha de pagamento.

É aplicável para a COFINS o mesmo conceito de faturamento do PIS, com as mesmas exclusões mencionadas na seção 2.6.1.3.

2.6.2.4 Alíquota

A alíquota para COFINS, assim como a do PIS, dependerá da modalidade de cálculo da empresa, do regime de tributação, do tipo de receita e do tipo de produtos comercializados ou industrializados ou dos serviços prestados.

Como regra geral, a contribuição para o COFINS é calculada pela alíquota de 3% (três por cento) sobre o faturamento.

2.7 REGIMES DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS

Nas seções seguintes são tratados os regimes de incidência para o PIS e para a COFINS, que além das regras gerais da incidência cumulativa e da não-cumulativa, possuem regimes especiais dispostos na legislação.

2.7.1 Regime de incidência cumulativa

As pessoas jurídicas de direito privado e as equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apurem o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado estão sujeitas a incidência cumulativa para tributação do PIS e da COFINS.

A base de cálculo corresponde ao faturamento mensal, que representa a totalidade das receitas auferidas pela empresa, sem deduções de despesas, custos e encargos.

Nesse regime as alíquotas aplicáveis são de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) para o PIS e de 3% (três por cento) para a COFINS.

2.7.2 Regime de incidência não-cumulativa

O regime de incidência não-cumulativa para o PIS foi instituído pela Lei 10.637/02 e para o COFINS pela Lei 10.833/03. Este regime representaria um benefício com a utilização de alguns créditos como dos insumos, porém como exposto comparativamente no quadro 3, houve aumento das alíquotas para o PIS e para a COFINS.

Incidência Cumulativa	Incidência Não-Cumulativa
Alíquota de 0,65% para o PIS e de 3% ou 4% para o COFINS	Alíquota de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS
Não se pode utilizar créditos	Permitida a utilização de créditos
Aplica-se a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado e não se aplica a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, exceto nos casos específicos em Lei	Não se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, arbitrado e optantes pelo SIMPLES

Quadro 3: Comparativo da incidência cumulativa e não-cumulativa para PIS e COFINS

Fonte: Pinto (2009, p. 242)

Conforme demonstrado no quadro 3, houve elevação considerável nas alíquotas para as contribuições. Fabretti (2009, p. 298) opina sobre o assunto que, “os efeitos benéficos esperados da não-cumulatividade desses tributos foram anulados pela elevação da alíquota de 0,65% para 1,65% do PIS (aumento de 153,84%) e de 3% para 7,6% da Cofins (aumento de 153,33%)”.

Ou seja, os benefícios que a não-cumulativa traria com a permissão da utilização de créditos como expõe o quadro, são invalidados pelo aumento de mais de 100% (cem por cento) nas alíquotas.

Sobre a alíquota de 4% (quatro por cento) demonstrada no quadro, nos campos da incidência cumulativa, será tratada em seções seguintes.

Na sistemática da não-cumulatividade para o PIS e para a COFINS, o débito é determinado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (faturamento deduzido dos valores que não integram a base), e os créditos devem ser apurados sobre os valores autorizados em lei. Do confronto dos débitos com os créditos obtêm-se o valor das contribuições devidas a pagar.

Dentre os créditos autorizados em lei pode-se citar os bens e serviços utilizados como insumos, os bens adquiridos para revenda, a energia elétrica, aluguéis pagos à pessoas jurídicas, entre outros; os custos e despesas que geram direito a créditos estão dispostos no art. 3º da Lei 10.833 de 2003.

2.7.3 Regimes especiais

A apuração do PIS e da COFINS além das regras gerais de incidência, cumulativa e não-cumulativa, possui diversos regimes especiais para apuração.

Algumas pessoas jurídicas apresentam alguma diferenciação na tributação do PIS e da COFINS em relação a base de cálculo e/ou alíquota. Esses regimes especiais estão ligados a um tipo de receita e não a pessoas jurídicas.

A legislação dispõe sobre os regimes especiais, basicamente subdivididos em: base de cálculo e alíquotas diferenciadas, base de cálculo diferenciada, substituição tributária, e alíquotas diferenciadas.

2.7.3.1 Base de cálculo e alíquotas diferenciadas

Nesta forma de incidência para a tributação para o PIS e a COFINS possui diferenciação na base de cálculo e na aplicação das alíquotas. Esta categoria relaciona atividades que possuam essas duas diferenciações concomitantemente.

2.7.3.1.1 Entidades financeiras

As entidades financeiras estão excluídas da incidência não-cumulativa, estando assim obrigadas a cobrança cumulativa do PIS e da COFINS.

As entidades financeiras têm direito a deduções específicas quanto ao levantamento das receitas auferidas, para apuração da base de cálculo. Essa computação diferenciada das receitas e também das despesas está prevista no art. 110 da Lei 11.196/05.

Com base no Parágrafo 5º, art. 3º, da Lei 9.718 de 1998, as pessoas jurídicas referidas no Parágrafo 1º do art. 22 da Lei 8.212 de 1991, são admitidas exclusões e deduções para fins de determinação da base de cálculo para o PIS e para a COFINS.

Enquadram-se no conceito de entidade financeira, as pessoas jurídicas de acordo com o Parágrafo 1º do art. 22 da Lei 8.212 de 1991, que exerçam atividades de

[...] bancos comerciais, bancos de investimentos, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas [...].

Observa-se que as atividades se equivalem ao item II do art. 14 da Lei 9.718 de 1998, artigo que define as empresas obrigadas à apuração pelo Lucro Presumido, e como consequência a incidência cumulativa de PIS e COFINS.

Conforme disposto no art. 18 da Lei 10.684 de 2003 a alíquota para a COFINS foi definida em 4% (quatro por cento) nessas instituições.

2.7.3.1.2 *Entidades sem fins lucrativos*

As entidades sem fins lucrativos apuram o PIS com base na folha de pagamento a uma alíquota de 1% (um por cento).

Dispõe o art. 13 da Medida Provisória – MP n. 2.158-35 de 2001 que o PIS será calculado à alíquota de 1% (um por cento) pelas seguintes entidades:

- a) Templos de qualquer culto;
- b) Partidos políticos;
- c) Entidades de educação e de assistência social;
- d) Instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científicos e associações;
- e) Sindicatos, federações e confederações;
- f) Serviços sociais autônomos;
- g) Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
- h) Fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Públicos;
- i) Condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

j) A Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas.

Ainda na MP n. 2.158-35, estão listadas as receitas isentas da contribuição para a COFINS. Conforme disposto no inciso X do art. 14 estão isentas da COFINS as receitas “relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13”.

No Parágrafo 2º do art. 47 da IN 247/2002 está definido o entendimento de atividades própria: considera-se as receitas decorrentes de “contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”.

As receitas de cunho contraprestacional como taxas de inscrição em palestras, bem como receitas de vendas de mercadorias, prestação de serviços e receitas financeiras, estão sujeitas a alíquota de 3% (três por cento) para a COFINS. (art. 8º da lei 9.718/98)

Outros ingressos decorrentes de atividades que não são próprias da entidade, ou seja, que estejam fora do objeto social, aplica-se a alíquota de 3% (três por cento) do regime cumulativo se entidade imune do Imposto de Renda, e de 7,60% (sete vírgula sessenta por cento) do regime não-cumulativo para entidades isentas do Imposto de Renda.

2.7.3.1.3 Pessoas jurídicas de direito público interno

As pessoas jurídicas de direito público interno apuram a contribuição para o PIS e PASEP com base nas receitas correntes arrecadadas e nas transferências correntes e de capital recebidas.

Pessoas jurídicas de direito público interno são a União, os Estados e o Distrito Federal, e os Municípios, e as autarquias de ambas as esferas de governo.

De acordo com Pinto (2009, p. 241) “nas receitas correntes serão incluídas quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas no todo ou em parte por outras entidades da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas”.

A alíquota para o PIS/PASEP é de 1% (um por cento), e não estão sujeitas a COFINS.

2.7.3.2 Base de cálculo diferenciada

Enquadram-se nessa forma de tributação de PIS e da COFINS as empresas de fomento mercantil, as operadoras de câmbio, as revendedoras de veículos usados e as operadoras de compra e venda de energia elétrica.

a) Empresas de Fomento Mercantil (*factoring*): estão obrigadas ao Lucro Real e por consequência, ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS. Quando adquirirem direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviço que gerem deságio, será considerada receita bruta o valor da diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do direito creditório adquirido. Esta regra está disposta no § 3º do art. 10 da IN SRF n. 247/02.

b) Operadoras de Câmbio: para as operações de câmbio o conceito de receita bruta é a diferença positiva entre o preço de venda e o de compra da moeda estrangeira. Estas operadoras são autorizadas pelo Banco Central do Brasil – BACEN e as suas operações estão sujeitas ao regime cumulativo, a uma alíquota de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) de PIS e de 4% (quatro por cento) para COFINS. O conceito de receita bruta está expresso no § 4º do art. 3º da lei n. 9.718/98.

c) Revendedoras de Veículos Usados: que tenham declarado em seu objeto social a atividade de compra e venda de veículos automotores, ficam sujeitas à incidência cumulativa. A base de cálculo do PIS e da COFINS para estas empresas é a diferença entre o preço da venda e o preço da compra.

d) Operações de compra e venda de energia elétrica: sujeitam-se à incidência cumulativa as empresas que trata o art. 47 da lei 10.637/02 nas operações de compra e venda de energia elétrica no domínio do Mercado Atacadista de Energia Elétrica – MAE. São considerados como receita bruta nessas operações os resultados positivos calculados mensalmente.

2.7.3.3 Substituição Tributária

A substituição tributária para as contribuições do PIS e da COFINS se dá na comercialização de cigarros, alguns veículos, e álcool para fins carburantes.

Nas vendas por fabricantes e importadores de cigarros, efetuadas para comerciantes atacadistas e varejistas, os fabricantes e equiparados estão sujeitos ao recolhimento do PIS e da COFINS na condição de contribuintes substitutos.

Os fabricantes e os importadores de alguns veículos autopropulsados estão sujeitos ao recolhimento do PIS e da COFINS na condição de contribuintes substitutos nas vendas efetuadas a comerciantes varejistas. Para se enquadrar nessa condição os veículos comercializados devem estar classificados nos códigos 8432.30 e 87.11 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, que se referem a semeadores, plantadores, transplantadores na primeira classificação e a motocicletas, outros ciclos equipados com motor auxiliar e carros laterais na segunda classificação.

E por último, as distribuidoras estabelecidas fora da Zona Franca de Manaus - ZFM, nas vendas de álcool para fins carburantes para empresas estabelecidas na ZFM.

A Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI foi aprovada pelo Decreto n. 6006 de 28 de dezembro de 2006, tem por base a codificação dos produtos para importação e exportação entre os países do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL chamada de Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM. Tem como funcionalidade a classificação fiscal de mercadorias para determinação dos tributos envolvidos nas operações.

2.7.3.4 Alíquotas diferenciadas

Nesse tópico encontram-se as receitas cuja tributação das contribuições para o PIS e para a COFINS sofrem diferenciação nas alíquotas a serem aplicadas sobre a base de cálculo. As alíquotas reduzidas possuem algum benefício de redução das alíquotas aplicáveis previstos na legislação. Já as alíquotas concentradas têm esse nome por terem sua tributação centralizada nos fabricantes ou equiparados.

2.7.3.4.1 Alíquotas reduzidas

Para fins de benefícios fiscais por motivos diversos, como por exemplo, o incentivo à educação e à cultura, a legislação prevê em alguns casos a redução das alíquotas aplicáveis para cálculo do PIS e da COFINS.

O quadro abaixo representa alguns produtos que tem redução das alíquotas para fins de incidência do PIS e da COFINS. Nele está contido os produtos, as alíquotas reduzidas para o PIS e para a COFINS e a legislação aplicada.

Produtos	Alíquota Reduzida		Legislação Aplicada
	PIS	COFINS	
Nafta Petroquímica	1%	4,60%	Lei n. 11.196/05
Papel Imune de IRPJ, destinado à Impressão de Periódicos	0,80%	3,20%	Lei n. 10.637/02, art. 2º, §2º
Papel destinado à Impressão de Jornais	0,00	0,00	Lei n. 10.865/04, art. 28, I
Papel destinado à Impressão de Periódicos	0,00	0,00	Lei n. 10.865/04, art. 28, II
Produtos Hortícolas e Frutas	0,00	0,00	Lei n. 10.865/04, art. 28, III
Aeronaves, Parte, Peças e Outros Itens destinados à Manutenção, Reparo, Revisão, Conservação Modernização, Conversão e Montagem de Aeronaves	0,00	0,00	Lei n. 10.865/04, art. 28, IV
Sêmens e Embriões	0,00	0,00	Lei n. 10.865/04, art. 28, V
Mercadorias Destinadas à Consumo ou Industrialização na ZFM	0,00	0,00	Lei n. 10.637/02, art 5º A
Matérias-Primas, Produtos Intermediários e Materiais de Embalagem Produzidos na ZFM para Estabelecimentos Industriais ali Instalados	0,00	0,00	Lei n. 10.996/04 e Lei n. 11.196/05
Concessionária de Veículos	0,00	0,00	Lei n. 10.485/02, art. 2º, § 2º, II
Fertilizantes, Defensivos Agrícolas e Outros	0,00	0,00	Lei n. 10.925/04, art. 1º
Gás Natural Canalizado	0,00	0,00	Lei n. 10.312/01, art. 1º
Carvão Mineral	0,00	0,00	Lei n. 10.312/01, art. 2º
Produtos Químicos e Farmacêuticos para Usos Específicos	0,00	0,00	Lei n. 10.865/04, art. 2º
Livros	0,00	0,00	Lei n. 10.865/04, art. 28, VI
Receitas Financeiras	0,00	0,00	Lei n. 10.865/04, art. 27, §2º
Programa de Inclusão Digital (Venda a Varejo de alguns Equipamentos de Informática)	0,00	0,00	Lei n. 11.196/05, arts. 28 a 30

Quadro 4: Produtos com alíquotas reduzidas de PIS e COFINS

Fonte: Elaborado pelo Autor

No quadro 4 estão expostos alguns produtos que são tributados por alíquotas reduzidas das contribuições de PIS e da COFINS. Um exemplo de redução das alíquotas para PIS e COFINS é a redução a zero das alíquotas dos livros e do papel destinado a impressão de jornais, visando desenvolver a educação e cultura.

2.7.3.4.2 Alíquotas concentradas

Essa forma de tributação também é conhecida como incidência monofásica.

Para Chaves (2009, p. 166) a cobrança monofásica “é aquela em que o produto é tributado uma única vez na cadeia, o que é normalmente pelo contribuinte na condição de indústria ou importador”.

Como o nome mesmo remete, alguns produtos têm sua tributação concentrada nos produtores ou importadores. Esta tributação concentrada se dá por meio de alíquotas diferenciadas, e para o restante da cadeia produtiva as alíquotas ficam reduzidas a zero.

Dentre os produtos que tem sua tributação pela incidência monofásica podem-se listar: combustíveis como a gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo e álcool para fins carburantes, querosene de aviação, biodiesel; produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal; veículos e pneus novos de borracha, e alguns tipos de bebidas.

No caso do biodiesel, por exemplo, as alíquotas concentradas para o PIS e a COFINS são de 6,15% (seis vírgula quinze por cento) e 28,32% (vinte e oito vírgula trinta e dois por cento), respectivamente.

Para dar ênfase ao estudo desta monografia, somente são aprofundados os casos de incidência monofásica das contribuições para PIS e COFINS dos produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal.

a) Medicamentos, Perfumes, Produtos de Beleza e Higiene

Com base na Lei n. 10.147 de 2000 e suas alterações, o PIS e a COFINS das pessoas jurídicas que industrializem ou importem produtos a seguir classificados nas posições da TIPI, constantes nas alíneas a e b, do inciso I, do art. 1º da mesma lei, terão alíquotas diferenciadas:

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições [da TIPI] 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento); (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições [da TIPI] 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Como regra geral, os produtos farmacêuticos identificados na alínea “a” têm incidência das alíquotas de 2,10% (dois vírgula dez por cento) para o PIS e 9,90% (nove vírgula noventa por cento) para a COFINS, nas receitas decorrentes da comercialização destes produtos na condição de fabricante ou importador.

Para os produtos de perfumaria, de toucador e higiene pessoal têm-se a aplicação das alíquotas de 2,20% (dois vírgula vinte por cento) para o PIS e de 10,30% (dez vírgula trinta por cento) para a COFINS, também para as pessoas jurídicas na condição de produtores e importadores.

Pinto (2009, p. 494) afirma que

São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma acima [tributação monofásica], pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de indústria ou de importador.

Nas operações seguintes da cadeia produtiva são reduzidas a zero as alíquotas das contribuições para o PIS e a COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda desses produtos tributados com a alíquota concentrada nos fabricantes ou importadores.

3 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo há o delineamento do estudo de caso na empresa selecionada.

3.1 EMPRESA ALFA

Não foi autorizada a divulgação de informações da empresa, sendo assim, nome e outras informações criterizadas a cargo do autor, que possam vir a identificá-la serão mantidas em sigilo.

A Empresa Alfa foi constituída há 20 anos e está localizada no município de Florianópolis, Santa Catarina. É uma sociedade empresária, composta por dois sócios apenas e o capital é igualmente distribuído no percentual de 50% (cinquenta por cento) para cada.

O ramo de atividade da empresa é a comercialização de produtos destinados principalmente a farmácias e clínicas. Na lista de produtos comercializados estão medicamentos, artigos de higiene pessoal e cosméticos. Atende toda a Região Sul do Brasil, fornecendo seus produtos principalmente para redes farmacêuticas.

Possui um quadro funcional de 41 colaboradores, alocados e distribuídos de acordo com a figura 1 demonstra o organograma da empresa.

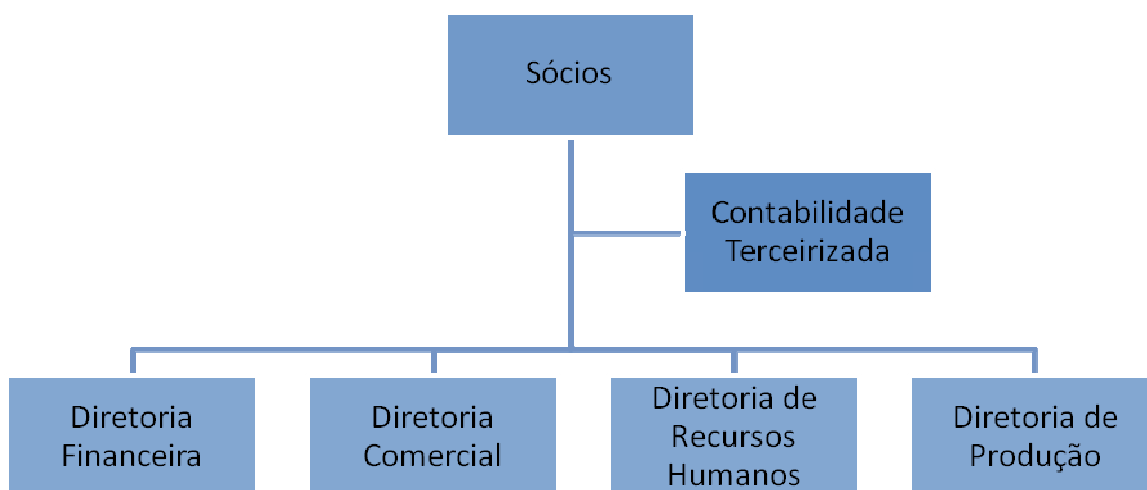


Figura 1: Organograma Empresa Alfa
Fonte: Elaborada pelo Autor

Observa-se na figura 1 que os serviços de contabilidade da Empresa Alfa são terceirizados; os serviços são feitos por um escritório contábil que é responsável pelo

processamento da documentação, bem como o cálculo dos tributos, entrega das obrigações acessórias aos entes públicos, e outros serviços contábeis e de apoio administrativo.

O estudo que está sendo apresentado como objeto desta monografia, se desenvolveu no seguinte cenário. Devido à perda de confiança no escritório de serviços contábeis da empresa, motivada pelos constantes erros nos processos e nas informações transmitidas aos gestores a administração da Empresa Alfa decide no final do ano de 2009 trocar o escritório de serviços contábeis para o ano seguinte.

Na mudança, o novo escritório de serviços contábeis realizou, entre outros procedimentos como a verificação da regularidade junto aos órgãos fiscalizadores, o processo de Planejamento Tributário.

No planejamento tributário realizado foi apurado que a modalidade de tributação mais econômica para a Empresa Alfa é o Lucro Presumido como já estava enquadrada no ano anterior. Todavia, uma análise mais detalhada dos produtos comercializados e a legislação vigente, foi verificado que parte dos produtos da Empresa Alfa, se enquadram no regime especial de tributação para o PIS e a COFINS, conhecido como tributação ou incidência monofásica.

Uma equipe foi formada para fazer um levantamento das vendas dos últimos cinco anos, e computar o valor que a Empresa Alfa deixou de economizar, pelo fato de pagar indevidamente todas as suas vendas como tributação normal de incidência cumulativa de PIS e COFINS.

O autor do presente estudo fez parte desta equipe de trabalho. Nos tópicos seguintes deste trabalho, estão apresentados os levantamentos feitos e a análise dos dados obtidos. Para fins deste estudo somente será observado o ano de 2009.

3.2 FORMAÇÃO DO FATURAMENTO DA EMPRESA

O quadro 5 apresenta o faturamento total da empresa estudada, no ano de 2009.

A base de cálculo da Empresa Alfa é obtida pela expressão: Faturamento = Receita de Vendas – Devolução de Vendas.

O total no ano de 2009 para o faturamento, que equivale a base cálculo para o PIS e para a COFINS, da Empresa Alfa é de R\$ 8.285.912,24 (oito milhões duzentos e oitenta e cinco mil novecentos e doze reais e vinte e quatro centavos), obtido de R\$ 8.658.874,03 (oito milhões seiscentos e cinquenta e oito mil oitocentos e setenta e quatro reais e três centavos) de

receita de vendas menos R\$ 372.961,79 (trezentos e setenta e dois mil novecentos e sessenta e um reais e setenta e nove centavos) de devolução de vendas.

Ano 2009	Vendas	(-) Devolução de Vendas	Base de Cálculo
Janeiro	712.945,98	43.092,56	669.853,42
Fevereiro	698.734,96	12.988,73	685.746,23
Março	735.003,67	8.178,02	726.825,65
Abril	604.912,15	27.090,78	577.821,37
Maiο	639.901,05	15.122,78	624.778,27
Junho	598.075,80	6.470,21	591.605,59
Julho	780.021,35	32.879,01	747.142,34
Agosto	784.285,72	72.056,17	712.229,55
Setembro	802.736,80	54.658,26	748.078,54
Outubro	839.400,23	27.938,55	811.461,68
Novembro	773.411,02	45.737,08	727.673,94
Dezembro	689.445,30	26.749,64	662.695,66
TOTAL	8.658.874,03	372.961,79	8.285.912,24

Quadro 5: Faturamento da empresa Alfa no ano de 2009

Fonte: Elaborado pelo autor

Por optar pela modalidade de tributação do Lucro Presumido, e por consequência, se enquadrar no regime cumulativo para PIS e para a COFINS, o faturamento obtido é equivalente a base de cálculo para o PIS e para a COFINS.

3.3 CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PELO REGIME CUMULATIVO SEM ELISÃO FISCAL

A Empresa Alfa é optante pelo Lucro Presumido e por isso se sujeita a tributação pelo regime cumulativo de PIS e da COFINS. Nesse regime a base de cálculo é equivalente ao faturamento mensal da empresa.

O quadro 6 demonstra a apuração do PIS e da COFINS pelo regime de incidência cumulativa.

O cálculo do PIS, como pode ser observado no quadro 6, é feito pela aplicação da alíquota de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) sobre a base de cálculo. O total no ano de 2009 da contribuição para o PIS é de R\$ 53.858,43 (cinquenta e três mil oitocentos e cinquenta e oito reais e quarenta e três centavos).

Ano 2009	Base de Cálculo	PIS (0,65%)	COFINS (3,00%)
Janeiro	669.853,42	4.354,05	20.095,60
Fevereiro	685.746,23	4.457,35	20.572,39
Março	726.825,65	4.724,37	21.804,77
Abril	577.821,37	3.755,84	17.334,64
Mai	624.778,27	4.061,06	18.743,35
Junho	591.605,59	3.845,44	17.748,17
Julho	747.142,34	4.856,43	22.414,27
Agosto	712.229,55	4.629,49	21.366,89
Setembro	748.078,54	4.862,51	22.442,36
Outubro	811.461,68	5.274,50	24.343,85
Novembro	727.673,94	4.729,88	21.830,22
Dezembro	662.695,66	4.307,52	19.880,87
TOTAL	8.285.912,24	53.858,43	248.577,37

Quadro 6: Cálculo do PIS e da COFINS sobre o faturamento total

Fonte: Elaborado pelo autor

O cálculo do valor da COFINS devida se dá pela aplicação da alíquota de 3% (três por cento) sobre a base de cálculo. Observa-se que o total do ano de 2009 da COFINS devida pela Empresa Alfa é de R\$ 248.577,37 (duzentos e quarenta e oito mil quinhentos e setenta e sete reais e trinta e sete centavos).

3.4 LEVANTAMENTO DE RECEITAS TRIBUTADAS PELO REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA

Após a análise feita pela nova contabilidade, da legislação vigente, em conjunto com os diretores e colaboradores da empresa, verificou-se que parte das vendas, tem tributação diferenciada nos produtos. Essa operação significaria para a Empresa Alfa, uma redução no pagamento do PIS e da COFINS, pois estas receitas não compõem a base de cálculo a ser tributada.

Parte das mercadorias comercializadas pela Empresa Alfa se encontram classificadas nas posições da TIPI dispostas no Art. 1º da Lei 10.147/2000. Estas posições nas quais as mercadorias se enquadram estão listadas nos Anexo A e B deste trabalho, e por força desta mesma lei estão sujeitas ao regime especial de apuração para o PIS e a COFINS conhecido como tributação monofásica ou de alíquotas concentradas.

No estudo feito, foram identificadas as receitas de vendas e devolução de vendas de produtos monofásicos no ano de 2009. Com base no levantamento feito, elaborou-se um novo

quadro, conforme demonstrado no quadro 7, subtraindo do valor do faturamento total as receitas de vendas de produtos monofásicos e somando o valor das devoluções dos mesmos produtos.

Ano 2009	Vendas	(-) Devolução de Vendas	Total Faturado	Venda de Monofásicos	(+) Devolução de Monofásicos	Receitas Tributáveis
Jan	712.945,98	43.092,56	669.853,42	291.878,39	12.373,17	390.348,20
Fev	698.734,96	12.988,73	685.746,23	283.829,92	4.935,78	406.852,09
Mar	735.003,67	8.178,02	726.825,65	302.759,47	3.118,65	427.184,83
Abr	604.912,15	27.090,78	577.821,37	267.603,42	8.298,51	318.516,46
Mai	639.901,05	15.122,78	624.778,27	235.984,33	3.265,99	392.059,93
Jun	598.075,80	6.470,21	591.605,59	318.764,82	2.199,68	275.040,45
Jul	780.021,35	32.879,01	747.142,34	374.329,54	13.820,02	386.632,82
Ago	784.285,72	72.056,17	712.229,55	315.972,38	2.397,34	398.654,51
Set	802.736,80	54.658,26	748.078,54	301.830,73	17.639,14	463.886,95
Out	839.400,23	27.938,55	811.461,68	331.760,09	9.916,65	489.618,24
Nov	773.411,02	45.737,08	727.673,94	300.365,41	14.164,86	441.473,39
Dez	689.445,30	26.749,64	662.695,66	278.621,12	77.164,86	461.239,40
TOTAL	8.658.874,03	372.961,79	8.285.912,24	3.603.699,62	169.294,65	4.851.507,27

Quadro 7: Faturamento tributável para o PIS e para a COFINS

Fonte: Elaborado pelo autor

Devido às receitas decorrentes da revenda de produtos monofásicos não serem tributáveis, pois já foram tributadas a uma alíquota concentrada no produtor, de acordo com o art. 1º da Lei 10.147/2000, há necessidade de subtraí-las da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Conforme exposto no quadro 7, o total das receitas de venda de produtos monofásicos no ano de 2009 é de R\$ 3.603.699,62 (três milhões seiscentos e três mil seiscentos e noventa e nove reais e sessenta e dois centavos), enquanto que as devoluções dos mesmo produtos geraram um total de R\$ 169.294,65 (cento e sessenta e nove mil duzentos e noventa e quatro reais e sessenta e cinco centavos).

Com base na expressão $\text{Total Tributável} = \text{Total Faturado} - \text{Venda de Monofásicos} + \text{Devolução de Venda de Monofásicos}$, tem-se que o total tributável para o PIS e para a COFINS, no ano de 2009, após levantamento feito é de R\$ 4.851.507,27 (quatro milhões oitocentos e cinquenta e um mil quinhentos e sete reais e vinte e sete centavos).

No quadro 8, está demonstrado o cálculo do PIS e da COFINS sobre as Receitas Tributáveis encontradas após levantamento. Como a Empresa Alfa é optante pelo Lucro

Presumido, o valor das receitas tributáveis é equivalente a base de cálculo para as contribuições para o PIS e para a COFINS.

Ano 2009	Base de Cálculo	PIS (0,65%)	COFINS (3,00%)
Janeiro	390.348,20	2.537,26	11.710,45
Fevereiro	406.852,09	2.644,54	12.205,56
Março	427.184,83	2.776,70	12.815,54
Abril	318.516,46	2.070,36	9.555,49
Maió	392.059,93	2.548,39	11.761,80
Junho	275.040,45	1.787,76	8.251,21
Julho	386.632,82	2.513,11	11.598,98
Agosto	398.654,51	2.591,25	11.959,64
Setembro	463.886,95	3.015,27	13.916,61
Outubro	489.618,24	3.182,52	14.688,55
Novembro	441.473,39	2.869,58	13.244,20
Dezembro	461.239,40	2.998,06	13.837,18
TOTAL	4.851.507,27	31.534,80	145.545,22

Quadro 8: PIS e COFINS sobre receitas tributáveis

Fonte: Elaborado pelo autor

Observa-se no quadro 8, a aplicação da alíquota de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) sobre a base de cálculo, que corresponde ao montante das receitas tributáveis da Empresa Alfa, para determinação do PIS devido. O total devido a título de PIS no ano de 2009 é de R\$ 31.534,89 (trinta e um mil quinhentos e trinta e quatro reais e oitenta centavos).

Para cálculo da COFINS foi aplicada a alíquota de 3% (três por cento) sobre a base de cálculo, que também é correspondente ao montante das receitas tributáveis. O valor total da COFINS devida no ano de 2009 é de R\$ 145.545,22 (cento e quarenta e cinco mil quinhentos e quarenta e cinco reais e vinte e dois centavos).

3.5 COMPARATIVO DAS RECEITAS ANTES E DEPOIS DO LEVANTAMENTO DAS VENDAS DE PRODUTOS MONOFÁSICOS

A partir do gráfico 2, a seguir, pode-se observar o valor total das receitas da Empresa Alfa antes e depois do levantamento das receitas de produtos monofásicos. O total das receitas é de R\$ 8.285.912,24 (oito milhões duzentos e oitenta e cinco mil novecentos e doze reais e vinte e quatro centavos), enquanto que o total das receitas tributáveis, excluindo-se neste caso

as receitas da venda de produtos monofásicos, é de R\$ 4.851.507,27 (quatro milhões oitocentos e cinquenta e um mil quinhentos e sete reais e vinte e sete centavos).

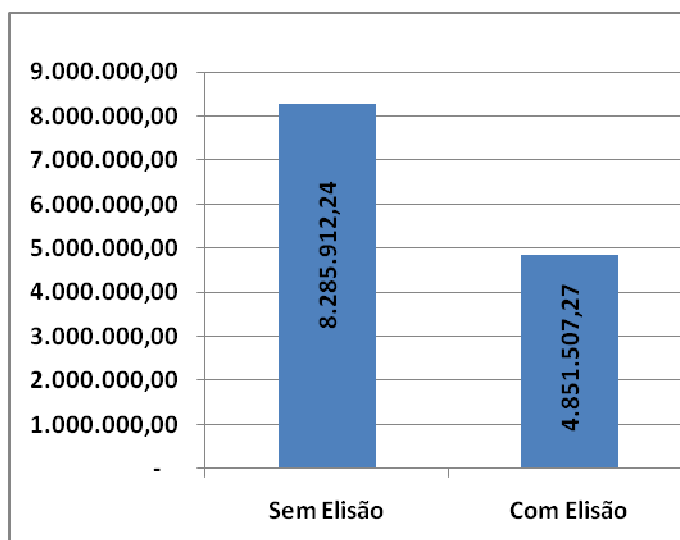


Gráfico 2: Total das receitas - sem elisão fiscal e com elisão fiscal
Fonte: Elaborado pelo autor

Na tabela 1 abaixo, está exposto um comparativo de valores das receitas totais da Empresa Alfa com as receitas tributáveis após o levantamento dos produtos monofásicos. Demonstra também a diferença entre as duas, em valores absolutos e percentuais.

Tabela 1: Comparativo das receitas tributáveis antes e após a elisão fiscal

Ano 2009	Receitas Tributáveis	Receitas Tributáveis	Diferença	Diferença (%)
	Sem Elisão Fiscal	Com Elisão Fiscal		
Jan	669.853,42	390.348,20	279.505,22	41,73%
Fev	685.746,23	406.852,09	278.894,14	40,67%
Mar	726.825,65	427.184,83	299.640,82	41,23%
Abr	577.821,37	318.516,46	259.304,91	44,88%
Mai	624.778,27	392.059,93	232.718,34	37,25%
Jun	591.605,59	275.040,45	316.565,14	53,51%
Jul	747.142,34	386.632,82	360.509,52	48,25%
Ago	712.229,55	398.654,51	313.575,04	44,03%
Set	748.078,54	463.886,95	284.191,59	37,99%
Out	811.461,68	489.618,24	321.843,44	39,66%
Nov	727.673,94	441.473,39	286.200,55	39,33%
Dez	662.695,66	461.239,40	201.456,26	30,40%
TOTAL	8.285.912,24	4.851.507,27	3.434.404,97	41,45%

Fonte: Elaborada pelo autor

A diferença entre o total do faturamento da empresa e as receitas tributáveis após o levantamento das receitas monofásicas é de R\$ 3.434.404,97 (três milhões quatrocentos e trinta e quatro mil quatrocentos e quatro reais e noventa e sete centavos). Isto significa em percentuais o equivalente a 41,45% (quarenta e um vírgula quarenta e cinco por cento), conforme evidenciado na tabela 1.

3.6 COMPARATIVO DAS APURAÇÕES DO PIS

Este tópico demonstra o total da apuração do PIS. A tabela 2 apresenta os totais de PIS apurados mensalmente, e comparativamente sobre os totais das receitas e sobre as receitas tributáveis.

Tabela 2: Comparativo das apurações do PIS

Ano 2009	PIS Sobre Receitas Totais	PIS Sobre Receitas Tributáveis	Diferença	Diferença (%)
Janeiro	4.354,05	2.537,26	1.816,78	41,73%
Fevereiro	4.457,35	2.644,54	1.812,81	40,67%
Março	4.724,37	2.776,70	1.947,67	41,23%
Abril	3.755,84	2.070,36	1.685,48	44,88%
Maiο	4.061,06	2.548,39	1.512,67	37,25%
Junho	3.845,44	1.787,76	2.057,67	53,51%
Julho	4.856,43	2.513,11	2.343,31	48,25%
Agosto	4.629,49	2.591,25	2.038,24	44,03%
Setembro	4.862,51	3.015,27	1.847,25	37,99%
Outubro	5.274,50	3.182,52	2.091,98	39,66%
Novembro	4.729,88	2.869,58	1.860,30	39,33%
Dezembro	4.307,52	2.998,06	1.309,47	30,40%
TOTAL	53.858,43	31.534,80	22.323,63	41,45%

Fonte: Elaborada pelo autor

A tabela 2 demonstra que a diferença total do PIS para o ano de 2009 nas duas situações apresentadas é de R\$ 22.323,63 (vinte e dois mil trezentos e vinte e três reais e sessenta e três centavos) que representa uma economia de 41,45% (quarenta e um vírgula quarenta e cinco por cento) do PIS pago pela Empresa Alfa.

3.7 COMPARATIVO DAS APURAÇÕES DA COFINS

Este tópico se destina a comparação da COFINS apurada sobre as receitas totais e sobre as receitas tributáveis, neste caso subtraindo-se do faturamento total as receitas de venda de produtos monofásicos levantados.

Para fins de análise, os dados estão dispostos na tabela 3, que expõe também as diferenças encontradas entre as duas situações em valores absolutos e percentuais.

Tabela 3: Comparativo das apurações da COFINS

Ano 2009	COFINS Sobre Receitas Totais	COFINS Sobre Receitas Tributáveis	Diferença	Diferença (%)
Janeiro	20.095,60	11.710,45	8.385,16	41,73%
Fevereiro	20.572,39	12.205,56	8.366,82	40,67%
Março	21.804,77	12.815,54	8.989,22	41,23%
Abril	17.334,64	9.555,49	7.779,15	44,88%
Maiο	18.743,35	11.761,80	6.981,55	37,25%
Junho	17.748,17	8.251,21	9.496,95	53,51%
Julho	22.414,27	11.598,98	10.815,29	48,25%
Agosto	21.366,89	11.959,64	9.407,25	44,03%
Setembro	22.442,36	13.916,61	8.525,75	37,99%
Outubro	24.343,85	14.688,55	9.655,30	39,66%
Novembro	21.830,22	13.244,20	8.586,02	39,33%
Dezembro	19.880,87	13.837,18	6.043,69	30,40%
TOTAL	248.577,37	145.545,22	103.032,15	41,45%

Fonte: Elaborada pelo autor

A economia total da COFINS no ano de 2009, conforme exposto na tabela 3, é de R\$ 103.032,15 (cento e três mil e trinta e dois reais e quinze centavos). Destaca-se como maior diferença percentual o valor de 53,51% (cinquenta e três vírgula cinquenta e um por cento) no mês de junho. Porém, em termos absolutos a maior diferença verificada é no mês de julho, totalizando R\$ 10.815,29 (dez mil oitocentos e quinze reais e vinte e nove centavos).

3.8 ANÁLISE DA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

No quadro 9, apresentado neste tópico, estão divulgados os valores do PIS e da COFINS pagos pela Empresa Alfa, calculados indevidamente sobre o faturamento total no ano de 2009.

Demonstra ainda o valor da economia que a empresa teria, considerando a venda de produtos monofásicos. Esta economia é calculada com base nos levantamentos feitos pela equipe do novo escritório de serviços contábeis, da qual o autor deste trabalho fez parte.

Ano 2009	PIS - sobre Faturamento Total	Economia PIS	COFINS - sobre Faturamento Total	Economia COFINS	Total das Contribuições Pago	Economia Total
Janeiro	4.354,05	1.816,78	20.095,60	8.385,16	24.449,65	10.201,94
Fevereiro	4.457,35	1.812,81	20.572,39	8.366,82	25.029,74	10.179,64
Março	4.724,37	1.947,67	21.804,77	8.989,22	26.529,14	10.936,89
Abril	3.755,84	1.685,48	17.334,64	7.779,15	21.090,48	9.464,63
Mai	4.061,06	1.512,67	18.743,35	6.981,55	22.804,41	8.494,22
Junho	3.845,44	2.057,67	17.748,17	9.496,95	21.593,60	11.554,63
Julho	4.856,43	2.343,31	22.414,27	10.815,29	27.270,70	13.158,60
Agosto	4.629,49	2.038,24	21.366,89	9.407,25	25.996,38	11.445,49
Setembro	4.862,51	1.847,25	22.442,36	8.525,75	27.304,87	10.372,99
Outubro	5.274,50	2.091,98	24.343,85	9.655,30	29.618,35	11.747,29
Novembro	4.729,88	1.860,30	21.830,22	8.586,02	26.560,10	10.446,32
Dezembro	4.307,52	1.309,47	19.880,87	6.043,69	24.188,39	7.353,15
TOTAL	53.858,43	22.323,63	248.577,37	103.032,15	302.435,80	125.355,78

Quadro 9: Comparativo entre as contribuições pagas e o valor da economia que se deixou de fazer com os produtos monofásicos

Fonte: Elaborado pelo autor

Nas últimas colunas do quadro, são expostos o total das contribuições pagas no ano de 2009 e o total da economia das contribuições.

O total pago a título de PIS e COFINS é de R\$ 302.435,80 (trezentos e dois mil quatrocentos e trinta e cinco reais e oitenta centavos). Ressalta-se que este valor é o total das contribuições para o PIS e a COFINS no ano de 2009 calculadas indevidamente sobre o faturamento total.

A economia que a Empresa Alfa deixou de fazer, pela falta de planejamento tributário, é de R\$ 125.355,78 (cento e vinte e cinco mil trezentos e cinquenta e cinco reais e setenta e oito centavos).

Para uma análise gráfica da economia em relação ao total pago pela Empresa Alfa no ano de 2009, elaborou-se o gráfico 3.

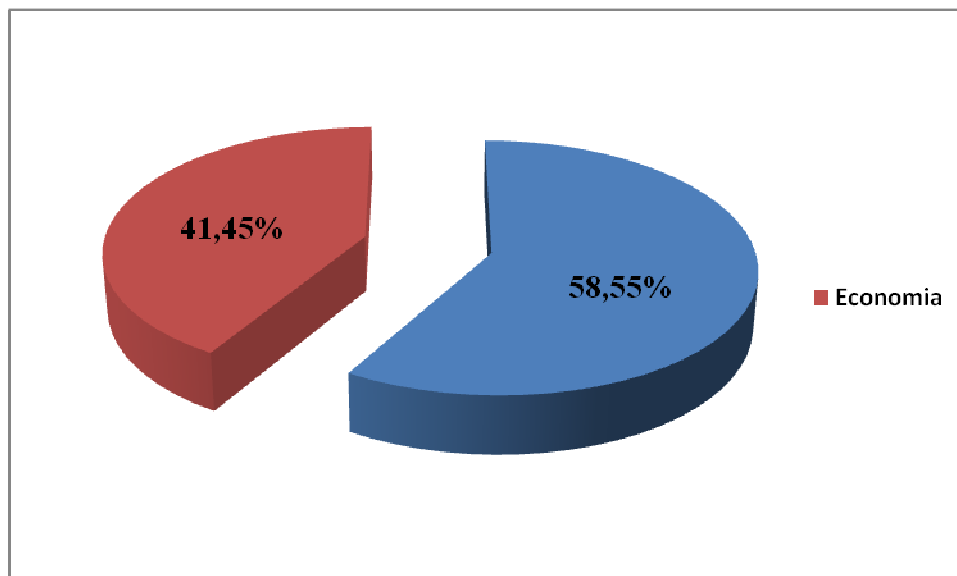


Gráfico 3: Economia de PIS e COFINS
Fonte: Elaborado pelo autor

O gráfico 3 representa que do total das contribuições calculadas sobre o faturamento global da Empresa Alfa, o valor que realmente deveria ter sido pago representa 58,55% (cinquenta e oito vírgula cinquenta e cinco por cento) e a economia que se deixou de fazer com o levantamento dos produtos monofásicos comercializados pela empresa representa 41,45% (quarenta e um vírgula quarenta e cinco por cento) do total pago.

Diante do exposto afirma-se que, na empresa estudada a falta de um adequado Planejamento Tributário impactou no pagamento indevido das contribuições para o PIS e a COFINS, e assim numa elevação da carga tributária.

Pressupondo-se que os fornecedores (fabricantes ou importadores) da empresa, acrescem ao custo dos produtos os valores do PIS e da COFINS tributados pela alíquota majorada do regime de incidência monofásico, pode-se concluir ainda que o valor recolhido indevidamente pela Empresa Alfa, também é considerado em duplicidade, haja vista que este valor já está embutido no preço de compra dos produtos.

Analisando-se por fim o impacto da incidência monofásica na empresa estudada nesta pesquisa no percentual da carga tributária do PIS e da COFINS, tem-se, uma redução de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) para 0,38% (zero vírgula trinta e oito por cento) em relação ao PIS, resultado da divisão do valor de R\$ 31.534,80 (trinta e um mil quinhentos e trinta e quatro reais e oitenta centavos) do PIS sobre as receitas tributáveis, pelo valor de R\$ 8.285.912,24 (oito milhões duzentos e oitenta e cinco mil novecentos e doze reais e vinte e quatro centavos) que corresponde ao faturamento total da empresa. Isso representa

uma redução da carga tributária de 41,45% (quarenta e um vírgula quarenta e cinco por cento).

Com relação à COFINS, a redução é de 3% (três por cento) para 1,76% (um vírgula setenta e seis por cento) resultado da divisão do valor de R\$ 145.545,22 (cento e quarenta e cinco mil quinhentos e quarenta e cinco reais e vinte e dois centavos) da COFINS sobre as receitas tributáveis, pelo valor de R\$ 8.285.912,24 (oito milhões duzentos e oitenta e cinco mil novecentos e doze reais e vinte e quatro centavos) que corresponde ao faturamento total da empresa. O impacto é uma redução da carga tributária de 41,45% (quarenta e um vírgula quarenta e cinco por cento).

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A presente seção tem por objetivo apresentar as conclusões acerca do referencial teórico exposto no capítulo 2 desta monografia e dos resultados relativos ao estudo de caso, bem como as recomendações para trabalhos futuros decorrentes desse estudo.

4.1 CONCLUSÕES QUANTO AOS OBJETIVOS

Em relação ao objetivo geral da pesquisa, o qual é “demonstrar como a cobrança monofásica do PIS e da COFINS pode impactar na redução da carga tributária de uma empresa comercial” foi alcançado por meio da análise do estudo de caso, em que após elaboração do planejamento tributário, chegou-se a uma economia para a empresa examinada.

Os objetivos específicos **A** (descrever conceitos de tributos, em especial das contribuições sociais para o PIS e a COFINS) e **B** (apresentar a legislação acerca do regime de incidência monofásica do PIS e da COFINS) foram atingidos. Referem-se ao referencial teórico tido como base de fundamentação ao atendimento do objetivo geral, que está apresentado no capítulo 2 desta monografia, mais profundamente nas seções 2.3, 2.6 e 2.7.

Os objetivos específicos **C** (efetuar o cálculo do PIS e da COFINS de uma empresa selecionada, com e sem a tributação monofásica das contribuições) e **D** (comparar os resultados do cálculo apresentado e verificar desembolsos desnecessários) também foram atingidos por meio do estudo de caso da empresa selecionada e estão dispostos no capítulo 3 deste trabalho.

4.2 CONCLUSÕES QUANTO AOS RESULTADOS

O estudo desenvolvido nesta monografia possibilitou a análise dos efeitos do planejamento tributário do PIS e da COFINS tributados com alíquotas concentradas.

Com o objetivo de examinar o impacto da cobrança monofásica na carga tributária de uma empresa comercial, realizou-se um estudo de caso em uma empresa comercial atacadista dos ramos farmacêutico, cosmético e de higiene pessoal. O estudo de caso visou demonstrar em quanto a empresa selecionada deixou de reduzir sua carga tributária.

O resultado do planejamento tributário no estudo exposto no capítulo 3 é esclarecedor no que diz respeito ao valor pago indevidamente pela empresa estudada, que representaria uma economia de R\$ 125.355,78 (cento e vinte e cinco mil trezentos e cinquenta e cinco reais e setenta e oito centavos) para o ano de 2009. Em termos percentuais esse valor representa 41,45% (quarenta e um vírgula quarenta e cinco por cento) do valor total pago antes da elisão fiscal.

Este resultado ratifica a importância do planejamento tributário na gestão da empresa, e remete ao conceito da sua função que na visão de Borges (2000) busca excluir, diminuir ou adiar os encargos tributários.

Na empresa estudada não há exclusão total do encargo tributário, mas apenas uma redução no valor das contribuições para o PIS e para a COFINS a pagar, devido a incidência monofásica destas contribuições.

Conclui-se assim, que o planejamento tributário como peça de auxílio na gestão das empresas, para as contribuições e a forma de incidência a que esse estudo se destinou a analisar, tem a sua função de reduzir os encargos tributários cumprida.

Observando-se os resultados do estudo de caso, afirma-se por fim, que a cobrança monofásica das contribuições para o PIS e para a COFINS pode, caso não for efetuado um adequado processo de planejamento tributário, impactar na carga tributária da empresa, elevando a mesma, pois a empresa estaria recolhendo tributos além do exigido pela legislação.

No apêndice C deste trabalho estão dispostas as alíquotas do PIS e da COFINS durante toda a cadeia produtiva no regime cumulativo e na incidência monofásica para produtos farmacêuticos. Apresenta também os cálculos considerando uma margem de lucro hipotética de 20% (vinte por cento) no preço de venda sobre o preço de aquisição, em toda a cadeia. A partir dos cálculos apurou-se pelo regime cumulativo o total das contribuições para o PIS e para a COFINS durante toda a cadeia produtiva no valor de R\$ 13,29 (treze reais e vinte e nove centavos), enquanto pela incidência monofásica o total das contribuições recolhidas pelo produtor é de R\$ 12,00 (doze reais).

No apêndice D estão dispostas as alíquotas do PIS e da COFINS durante toda a cadeia produtiva no regime cumulativo e na incidência monofásica para produtos de perfumaria, toucador e de higiene pessoal e cálculos considerando uma margem de lucro hipotética de 20% (vinte por cento) no preço de venda sobre o preço de aquisição, em toda a cadeia. A partir dos cálculos apurou-se pelo regime cumulativo o total das contribuições para o PIS e para a COFINS durante toda a cadeia produtiva no valor de R\$ 13,29 (treze reais e

vinte e nove centavos), enquanto pela incidência monofásica o total das contribuições recolhidas pelo produtor é de R\$ 12,50 (doze reais e cinquenta centavos).

Diante do exposto percebe-se que, comparativamente do total arrecadado em toda cadeia produtiva a incidência monofásica do PIS e da COFINS é menos onerosa que o regime cumulativo das mesmas contribuições. Em ambos os cálculos apresentados nos apêndices C e D, foi considerada uma margem de lucro hipotética de 20% (vinte por cento). Ressalta-se que quanto maiores as margens de lucro nas operações maior será a diferença encontrada entre as duas formas de incidência, sendo que a cobrança monofásica apresentará uma carga tributária menor.

4.3 RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Com a finalidade de aprimorar estudos na área desta monografia, tomando como base os estudos e resultados decorrentes desta pesquisa, são sugeridas algumas recomendações para a realização de novas investigações:

a) Elaborar a mesma pesquisa em empresas que comercializem outros produtos com incidência monofásica de PIS e COFINS, com a finalidade de investigar a economia tributária;

b) Efetuar a mesma pesquisa em empresas do mesmo ramo de atividade da empresa estudada no caso, para verificar se os resultados encontrados estão dentro de um provável padrão do setor;

c) Realizar uma pesquisa que identifique quais os procedimentos a serem tomados que possibilitem recuperar o valor pago indevidamente pelos cálculos incorretos;

d) Simular diversas formas de aplicação do valor pago indevidamente no estudo de caso e verificar assim o custo de oportunidade da empresa.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, Andre Andrade. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência dos impostos: IPI, ICMS e ISS**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL. **Regulamento do Imposto de Renda/RIR, Decreto n. 3000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 de março de 1999.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Organização do texto: editoria jurídica da Editora Manole. São Paulo: Manole, 2004. 1924 p. (Série Edições Jurídicas).

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). **Código Tributário Nacional**: promulgado em 25 de outubro de 1966. Organização do texto: editoria jurídica da Editora Manole. São Paulo: Manole, 2004. 1924 p. (Série Edições Jurídicas).

BRASIL. **Decreto n. 6.006**, de 28 de dezembro de 2006. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 de dezembro de 2006.

BRASIL. **Lei Complementar n. 123**, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional de Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis n. 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 de dezembro de 2006.

BRASIL. **Lei n. 10.147**, de 21 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a incidência da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nas operações de venda dos produtos que especifica. **Diário Oficial da União**, Brasília, 21 de dezembro de 2000.

BRASIL. **Lei n. 10.684**, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 de maio de 2003.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF n. 247**, de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PI/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 de novembro de 2002.

BRASIL. **Lei do Ajuste Tributário n. 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de dezembro de 1996.

BRASIL. **Lei n. 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 de novembro de 1998.

BRASIL. **Lei Orgânica da Seguridade Social. Lei n. 8.212**, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, em 24 de julho de 1991.

BRASIL. **Lei n. 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 de dezembro de 2003.

BRASIL. **Lei n. 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de dezembro de 2002.

BRASIL. **Lei Complementar n. 7**, de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 08 de setembro de 1970.

BRASIL. **Lei n. 10.865**, de 30 de abril de 2004. 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de abril de 2004.

BRASIL. **Lei n. 9.715**, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Congresso Nacional, 25 de novembro de 1998.

BRASIL. **Lei Complementar n. 70**, de 30 de dezembro de 1991. Institui a contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de dezembro de 1991.

BRASIL. **Lei n. 11.196**, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis nos 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei nº 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis nos 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 de novembro de 2005.

BRASIL. **Medida Provisória n. 2.158-35**, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de agosto de 2001.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 9295**, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-Livros e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 28 de maio de 1946.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada**. São Paulo: Atlas, 2009.

CORONATO, Marcos. Como o Estado deve atuar na economia? **Época**, [s. L.], n. 643, p.66-69, 13 set. 2010. Semanal.

DÖERNER, Caroline Rodrigues. **Benefícios Fiscais como Ferramenta de Planejamento Tributário: Um enfoque ao Programa Pró-Emprego concedido pelo Estado de Santa Catarina aos Contribuintes do ICMS**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina) Florianópolis, 2010.

DOMINGUES, Muricy; HEUBEL, Maricê Thereza Corrêa Domingues; ABEL, Ivan José. **Bases metodológicas para o trabalho científico: para alunos iniciantes**. Bauru: EDUSC, 2003.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FERNANDES, Marcos Antonio Oliveira; SILVA, Mauro José. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Barros, Fischer & Associados, 2005. (Para Aprender Direito).

FERREIRA, Luiz Felipe. **PIS e COFINS – Aspectos Gerais**. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2008. 44 f. Notas de Aula. Impresso.

FLORINDO, Giseli. **Planejamento Tributário: Uma ferramenta para agregar valor aos serviços contábeis**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis, Faculdades Barddal) Florianópolis, 2008.

FUCS, José. A trava dos impostos. **Época**, [s.l.], n. 632, p.57, 28 jun. 2010. Semanal.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de monografia**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de monografia**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática**: Atualizado até 10-01-2010. 35. ed. São Paulo: IR Publicações, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: Imposto de renda das empresas**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUDVIG, Alexandre. **Planejamento Tributário Empresarial: um estudo de caso nas empresas de prestação de serviços de vigilância**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Itajaí) Biguaçu, 2007.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Contabilidade Hoteleira**. São Paulo: Atlas, 2004.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, José Carlos. **A profissão Contábil no Brasil**. Disponível em: <http://www.fesppr.br/~teoguenes/artigos/profissao_contabil_no_brasil.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

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

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

OLIVERA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário, Elisão e Evasão Fiscal, Norma Antielisão e Norma Antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 439-524.

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

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda, Contribuições Administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. 17. ed. [s. l.]: SCAN Editoração & Produção Gráfica, 2009.

RELAÇÃO de Tributos no Brasil: relação atualizada em 15/09/2010. Disponível em: <www.portaltributario.com.br>. Acesso em: 28 out. 2010

SILVA, Ramon Ramos. **Planejamento Tributário: lucro presumido x simples nacional, para micros e pequenas empresas dos ramos: comércio, indústria e prestação de serviços**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina), Florianópolis, 2009.

SILVA, Rosângela de Araujo e. **Viabilidade do Super Simples: um estudo de caso em oficina mecânica**. (Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Itajaí) Biguaçu, 2007

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

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Lucro Presumido**. 9. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

APÊNDICES

**APÊNDICE A: ENQUADRAMENTO DOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS PELA
EMPRESA ALFA NO CAPÍTULO 30 DA TIPI (PRODUTOS FARMACEUTICOS)**

30.04	Medicamentos (exceto os produtos das posições 30.02, 30.05 ou 30.06) constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses (incluídos os destinados a serem administrados por via percutânea) ou acondicionados para venda a retalho.
3004.10	Contendo penicilinas ou seus derivados, com estrutura de ácido penicilânico, ou estreptomicinas ou seus derivados.
3004.10.1	Contendo penicilinas ou seus derivados, com estrutura de ácido penicilânico.
3004.10.11	Ampicilina ou seus sais.
3004.10.12	Amoxilina ou seus sais.
3004.10.13	Penicilina G benzatínica.
3004.10.14	Penicilina G potássica.
3004.10.15	Penicilina G procaínica.
3004.20	Contendo outros antibióticos.
3004.20.1	Contendo anfenicóis ou seus sais.
3004.20.11	Clorafenicol, seu palmitato, seu succinato ou hemissuccinato.
3004.20.2	Contendo macrolídios ou seus derivados.
3004.20.21	Eritromicina ou seus sais
3004.20.3	Contendo ansamicinas ou seus derivados.
3004.20.32	Rifampicina.
3004.20.5	Contendo cefalosporinas, cefamicinas ou derivados destes produtos.
3004.20.51	Cefalotina sódica.
3004.20.52	Cefaclor ou cefalexina monoidratados.
3004.20.6	Contendo aminoglicosídios ou seus derivados.
3004.20.61	Sulfato de gentamicina.
3004.20.7	Contendo polipeptídeos ou seus derivados.
3004.20.71	Vancomicina.
3004.20.73	Ciclosporina A
3004.40	Contendo alcalóides ou seus derivados, mas não contendo hormônios nem outros produtos da posição 29.37, nem antibióticos.
3004.40.50	Granisetron; tropisetrona ou seu cloridrato.
3004.50	Outros medicamentos contendo vitaminas ou outros produtos da posição 29.36.
3004.50.10	Folinato de cálcio (leucovorina).
3004.50.60	Ácido retinóico (tretinoína).
3004.90	Outros.
3004.90.4	Contendo produtos das posições 29.24 a 29.26, mas não contendo produtos dos itens 3004.90.1 a 3004.90.3.
3004.90.42	Atenolol; prilocaína ou seu cloridrato; talidomida.
3004.90.43	Lidocaína ou seu cloridrato; flutamida.
3004.90.44	Femproporex.
3004.90.45	Paracetamol; bromoprida.
30.05	Pastas ("ouates"), gazes, ataduras e artigos análogos (por exemplo, pensos, esparadrapos, sinapismos), impregnados ou recobertos de substâncias farmacêuticas ou acondicionados para venda a retalho para usos medicinais, cirúrgicos, dentários ou veterinários.
3005.10	Pensos adesivos e outros artigos com uma camada adesiva.
3005.10.10	Impregnados ou recobertos de substâncias farmacêuticas.

APÊNDICE B: ENQUADRAMENTO DOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS PELA EMPRESA ALFA NO CAPÍTULO 33 DA TIPI (ÓLEOS ESSENCIAIS E RESINÓIDES; PRODUTOS DE PERFUMARIA OU DE TOUCADOR PREPARADOS E PREPARAÇÕES COSMÉTICAS)

3303.00	Perfumes e águas-de-colônia
3303.00.10	Perfume (extratos).
3303.00.20	Águas-de-colônia.
33.07	Preparações para barbear (antes, durante ou após), desodorantes corporais, preparações para banhos, depilatórios; outros produtos de perfumaria ou de toucador preparados e outras preparações cosméticas, não especificados nem compreendidos em outras posições; desodorantes de ambiente, preparados, mesmo não perfumados, com ou sem propriedades desinfetantes.
3307.10.00	Preparações para barbear (antes, durante ou após).
3307.20	Desodorantes corporais e antiperspirantes.
3307.20.10	Líquidos.
3307.30.00	Sais perfumados e outras preparações para banhos.

APÊNDICE C: APLICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO PIS E DA COFINS EM TODA CADEIA PRODUTIVA NO REGIME CUMULATIVO E NA INCIDÊNCIA MONOFÁSICA PARA PRODUTOS FARMACÊUTICOS, CONSIDERANDO UMA MARGEM DE LUCRO DE 20% ENTRE AS OPERAÇÕES

Alíquotas COFINS - Produtos Farmacêuticos

	Produtor	Atacadista	Varejista	Consumidor Final
Regime Cumulativo	3,00%	3,00%	3,00%	0,00%
Incidência Monofásica	9,90%	0,00%	0,00%	0,00%

Alíquotas PIS - Produtos Farmacêuticos

	Produtor	Atacadista	Varejista	Consumidor Final
Regime Cumulativo	0,65%	0,65%	0,65%	0,00%
Incidência Monofásica	2,10%	0,00%	0,00%	0,00%

	Produtor		Atacadista		Varejista		Total
	Preço de Venda	PIS e COFINS	Preço de Venda	PIS e COFINS	Preço de Venda	PIS e COFINS	
RC	R\$ 100,00	R\$ 3,65	R\$ 120,00	R\$ 4,38	R\$ 144,00	R\$ 5,26	R\$ 13,29
IM	R\$ 100,00	R\$ 12,00	R\$ 120,00	R\$ -	R\$ 144,00	R\$ -	R\$ 12,00

APÊNDICE D: APLICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO PIS E DA COFINS EM TODA CADEIA PRODUTIVA NO REGIME CUMULATIVO E NA INCIDÊNCIA MONOFÁSICA PARA PRODUTOS DE PERFUMARIA, TOUCADOR E DE HIGIENE PESSOAL, CONSIDERANDO UMA MARGEM DE LUCRO DE 20% ENTRE AS OPERAÇÕES

Alíquotas COFINS – Produtos de Perfumaria, Toucador e de Higiene Pessoal

	Produtor	Atacadista	Varejista	Consumidor Final
Regime Cumulativo	3,00%	3,00%	3,00%	0,00%
Incidência Monofásica	10,30%	0,00%	0,00%	0,00%

Alíquotas PIS - Produtos de Perfumaria, Toucador e de Higiene Pessoal

	Produtor	Atacadista	Varejista	Consumidor Final
Regime Cumulativo	0,65%	0,65%	0,65%	0,00%
Incidência Monofásica	2,20%	0,00%	0,00%	0,00%

	Produtor		Atacadista		Varejista		Total
	Preço de Venda	PIS e COFINS	Preço de Venda	PIS e COFINS	Preço de Venda	PIS e COFINS	
RC	R\$ 100,00	R\$ 3,65	R\$ 120,00	R\$ 4,38	R\$ 144,00	R\$ 5,26	R\$ 13,29
IM	R\$ 100,00	R\$ 12,50	R\$ 120,00	R\$ -	R\$ 144,00	R\$ -	R\$ 12,50