REFLEXOS DA MUDANÇA DO CÁLCULO DO PIS E DA COFINS COM A SUA UNIFICAÇÃO:

RISCO DE AUMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA PARA O SETOR DE SERVIÇOS

FENACON
SISTEMA SESCAP/SESCON

Coordenação: Gilberto Luiz do Amaral, João Eloi Olenike e Letícia Mary Fernandes do Amaral

Análise contábil, econômica, tributária e jurídica: Othon de Andrade Filho e Isabel Vieira

Pesquisadores: Mayara Cristina de Mello Lobo, Caio Negreiros Lima de Arruda e Evertom Kazuchi Arazawa

REALIZAÇÃO:

IBPT
DESDE 1992
INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO

Fenacon - Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas.
Setor Bancário Norte, Quadra 2, Bloco F, Lote 12, Salas 904/912, Edifício Via Capital
Brasília – DF
CEP 70040-020

Telefax: (61) 3429.8400 | E-mail: fenacon@fenacon.org.br

IBPT – INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO
Rua General Aristides Athayde Júnior, 350
Curitiba – PR
CEP 80730-370
41 3053-3219
www.ibpt.org.br
ibpt@ibpt.org.br

DIRETORIA
Presidente: Valdir Pietrobon
Vice-Presidente Institucional: Irineu Thomé
Vice-Presidente Região Sudeste: Guilherme Bottrel Pereira Tostes
Vice-Presidente Região Sul: Luiz Antonio Martello
Vice-Presidente Região Nordeste: Edson Oliveira da Silva
Vice-Presidente Região Centro-Oeste: Antonino Ferreira Neves
Vice-Presidente Região Norte: Ronaldo Marcelo Hella
Diretor-Administrativo: José Félix de Souza Júnior
Diretor-Financeiro: Paulo Bento
Diretora Social de Eventos: Aparecida Terezinha Falcão
Diretor de Tecnologia e Negócios: Carlos Roberto Victorino
Diretor de Assuntos Legislativos e do Trabalho: Ricardo Roberto Monello
Diretora de Relações Institucionais: Simone da Costa Fernandes
Diretor-Adjunto de Comunicação: Maurício Melo
Diretor-Adjunto de Educação e Cultura: Renato Francisco Toigo
Diretor-Adjunto de Gestão: Carlos José de Lima Castro
Diretor-Adjunto de Políticas Estratégicas: Mario Elmir Berti
Diretora-Adjunta de Políticas Intersindicais: Maria Heloísa de Mendonça Nunes

Suplentes:
Antônio Timóteo da Silva
Carlos Alberto do Rego Correa:
Celestino Oscar Loro
Dorywillians Botelho de Azevedo
José Raulino Castelo Branco Filho
José Cicinato Vieira Mello
Pedro Ernesto Fabri
Ruberlei Bulgarelli
Adriano Rodrigues Farias
Fabio Oliveira Filho

CONSELHO FISCAL

Efetivos
Dolores de Fátima Moraes Zamperlini
Leomir Antônio Minozzo
Adelvani Braz da Silva

Suplentes
Renato Carlos Pedroza
Eduardo Serbaro Tostes
Representação na CNC

Efetivos
Valdir Pietrobon
Renato Francisco Toigo

Suplentes
Carlos José de Lima Castro

DIRETORIA
Presidente do Conselho Superior e Coordenador de Estudos: Gilberto Luiz do Amaral
Presidente Executivo: João Eloi Olenike
Vice-Presidente Executiva: Letícia Mary Fernandes do Amaral
Diretor Jurídico: Cristiano Lisboa Yazbek
Diretor de Inovação, Inteligência Contábil e Tributária: Othon de Andrade Filho
Diretor de Tecnologia: Geraldo Magela Fraga do Nascimento
Diretor de Desenvolvimento: Glauter Moulin Coelho
Diretor de Mídias Digitais: Giulliano Alley Soares

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO 3
1. O SETOR DE SERVIÇOS 4
2. A REPRESENTATIVIDADE DA FENACON 6
3 HISTÓRICO DO PIS E DA COFINS E SUA ARRECADAÇÃO 8
3.1 O PIS E A COFINS NA LINHA DO TEMPO 8
3.2 ANÁLISE DA ARRECADAÇÃO E DOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO 11
3.2.1 SAIBA QUEM UTILIZA OS REGIMES CUMULATIVO E O NÃO CUMULATIVO DOS TRIBUTOS 12
3.2.2 COMO SÃO CALCULADOS ESTES TRIBUTOS 18
3.2.2.1 EXEMPLO DE CÁLCULO NO REGIME CUMULATIVO 18
3.2.2.2 EXEMPLO DE CÁLCULO NO REGIME NÃO CUMULATIVO 19
3.3 O CRESCIMENTO DA ARRECADAÇÃO DO PIS E DA COFINS 30
3.3.1 A TAXA DE CRESCIMENTO NOMINAL 30
3.3.2 CRESCIMENTO DA ARRECADAÇÃO EM PROPORÇÃO DO PIB 32
4. IMPACTO DA UNIFICAÇÃO DO PIS E DA COFINS 33
4.1. AS PROPOSTAS DO GOVERNO FEDERAL 33
4.2. O IMPACTO NO SETOR DE SERVIÇOS 35
4.3. O MÉTODO UTILIZADO 36
4.4. RESULTADO COM A UNIFICAÇÃO DO PIS E DA COFINS 38
5. INFLAÇÃO DE PREÇOS DE SERVIÇOS – REFLEXOS DO AUMENTO DO PIS E DA COFINS 39
6. CONCLUSÃO 40
RELEASE 42

APRESENTAÇÃO

A harmonia social e o bem comum exige a atuação de instituições que assegurem a saúde, a ordem, a educação, a infraestrutura mínima e o bem estar. Mas, para tanto, há um preço a pagar: O TRIBUTO.

As contribuições sociais denominadas PIS – Programa de Integração Social e COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social são importantes tributos, que resultam em expressiva arrecadação de mais de R$ 220 bilhões/ano, correspondendo a mais de 5% do PIB – Produto Interno Bruto.

Anualmente, há crescimento da arrecadação destas contribuições e o governo federal acena com uma nova mudança no sistema de cálculo para as empresas prestadoras de serviços.

Neste contexto, houve a análise dos efeitos que as medidas anunciadas pelo governo acerca da unificação dos tributos PIS e COFINS teriam nas atividades de serviços para as empresas, sociedade e governo, inclusive com a proposição de solução que a viabilize. O estudo é uma demanda da Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas - FENACON, do ponto de vista econômico e operacional e considera tanto a unificação do tributo como a de seu cálculo.

1. O SETOR DE SERVIÇOS

O setor de serviços é responsável pelo maior número de empresas no Brasil, totalizando mais de 7,2 milhões de estabelecimentos ativos até 30/09/2013, ou 45,19% de todos os CNPJ's – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, conforme estudo "Empresômetro - Perfil Empresarial Brasileiro", elaborado pelo IBPT[1].

SETOR	30/09/2013	
	QUANTIDADE	%
SERVIÇOS	7.231.445	45,19%
COMÉRCIO	6.688.162	41,79%
INDÚSTRIA	1.147.882	7,17%
AGRONEGÓCIO	678.867	4,24%
FINANCEIRO	210.159	1,31%
SERVIÇOS PÚBLICOS	46.378	0,29%
TOTAL	16.002.893	100,00%

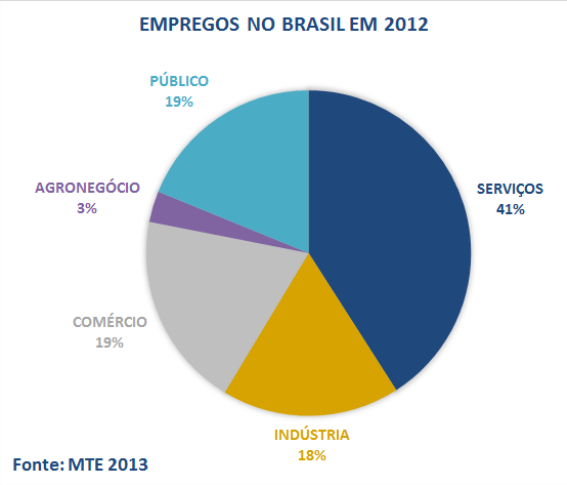
Além dos dados quantitativos, o estudo traz o impacto qualitativo na arrecadação do país e mostra que o setor de serviços gera R$ 1,4 trilhão de movimento na economia, sendo responsável por 19,23% do faturamento de todas as empresas brasileiras, encontrando-se na frente do agronegócio e do setor financeiro.

SETOR	FATURAMENTO 2012 em R$	%
INDÚSTRIA	2.035.072.977.014,70	28,26%
COMÉRCIO	1.897.529.120.464,88	26,35%
SERVIÇOS	1.384.800.189.242,49	19,23%
FINANCEIRO	1.116.913.725.176,86	15,51%
AGRONEGÓCIO	515.609.430.836,17	7,16%
ENTIDADES PÚBLICAS E PRIVADAS	251.323.591.287,21	3,49%
TOTAL	7.201.249.034.022,31	100,00%

*Estimativa do IBPT com base na arrecadação de tributos federais, estaduais e municipais do ano de 2012

[1] Empresômetro – www.empresometro.com.br

Do ponto de vista da geração de empregos, o setor também é campeão. É de longe o maior gerador de emprego formal. **Juntos, Agronegócio, Indústria e Comércio geram menos emprego que o setor de serviços**, de acordo com o Ministério do Trabalho e Emprego. São 19,4 milhões de pessoas empregadas no setor de serviços enquanto os três setores juntos são responsáveis por 18,67 milhões de empregos.



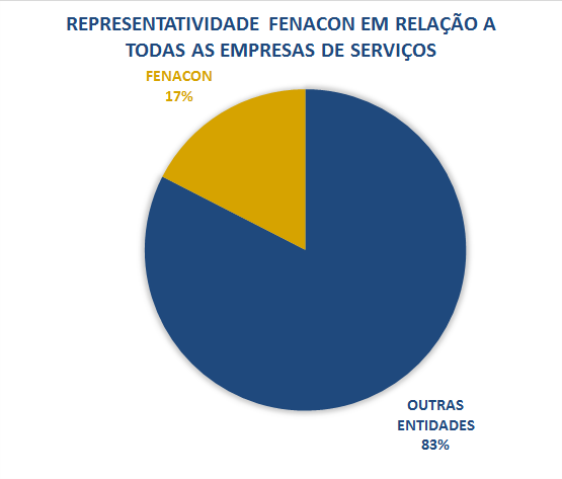
NÚMERO DE EMPREGOS FORMAIS

SETOR	2011	2012	2011%	2012%
SERVIÇOS	18.535.369	19.423.232	40,0%	40,9%
INDÚSTRIA	8.345.194	8.407.625	18,0%	17,7%
COMÉRCIO	8.842.677	9.226.155	19,1%	19,4%
AGRONEGÓCIO	1.483.790	1.464.257	3,2%	3,1%
PÚBLICO	9.103.601	8.937.443	19,7%	18,8%
	46.310.631	**47.458.712**		

Fonte: MTE 2013

2. A REPRESENTATIVIDADE DA FENACON

O Sistema FENACON teve início em 1991 e atualmente congrega 37 Sindicatos das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas. São grandes instituições sindicais presentes e atuantes em todos os Estados do Brasil e também no Distrito Federal.



Filiada à Confederação Nacional do Comércio, a FENACON se consolidou como legítima liderança na representação do setor de serviços, atuando diretamente no combate à alta carga tributária, na diminuição da burocracia, na geração de mais empregos, além de lutar por políticas públicas que garantam mais desenvolvimento às empresas brasileiras, sobretudo, às micro e pequenas empresas.

São 78 atividades de serviços representadas pela FENACON e seus sindicatos. A entidade responde por 17% de todas as empresas prestadoras de serviços e 24% de todos os empregos gerados do setor.

São mais de 1,5 milhões de empresas em todo o Brasil, 9,1 milhões de trabalhadores brasileiros, 4,6 milhões deles na condição de empregados[2] e 2,5 milhões na condição de empregadores[3].

[2] O número de empregados por atividade econômica tem como fonte o Empresômetro do IBPT e se baseia em dados do MTE.

[3] O número de sócios gerentes por atividade econômica tem como fonte o Empresômetro do IBPT

3 HISTÓRICO DO PIS E DA COFINS E SUA ARRECADAÇÃO

3.1 O PIS E A COFINS NA LINHA DO TEMPO

Em razão do foco do estudo, optou-se por evidenciar aqui o histórico resumido destas contribuições sociais para subsidiar a busca de qualquer fundamentação legal por parte do leitor, caso você opte por aprofundar sua análise deste tema.

Set 1970	• Criação do Programa de Integração Social - PIS
	• Contribuição em duas parcelas:
	  • Deduzida do IR
	  ○ 2% em 1971
	  ○ 3% em 1972
	  ○ 5% em 1973 e subsequentes
	  • Sobre o faturamento da pessoa jurídica
	  ○ 0,15% em 1971
	  ○ 0,25% em 1972
	  ○ 0,40% em 1973
	  ○ 0,50% em 1974 e subsequentes

Dez 1973	• Instituído adicional de alíquota do PIS:
	  ○ 0,125% em 1975
	  ○ 0,25% nos anos subsequentes

Ago 1983	• Regulamentação dos processos de fiscalização, cobrança e administração da contribuição ao PIS • Prazo prescricional = 10 anos
Dez 1987	• Instituição do FINSOCIAL • Exclusões da base de cálculo (vendas canceladas, devolvidas e descontos incondicionais)
Out 1988	• CONSTITUIÇÃO FEDERAL • Possibilidade de instituição de contribuições sociais incidentes sobre o faturamento

Dez 1988	• Alíquota do PIS em 0,35%
Abr 1990	• Regulamentação do Fundo de Amparo ao Trabalhador
Jul 1991	• Regulamentação Contribuições Previdenciárias e Seguridade Social
Dez 1991	• Instituição da COFINS _ alíquota 2%
Nov 1995	• Alíquota do PIS em 0,65%
Dez 1995	• Disposição: Omissão de receita poderá gerar multa de 300% sobre o valor devido (dispositivo revogado em Dez/ 1996)
Nov 1998	• Alíquota da COFINS em 3%
Ago 2002	• Instituição do Regime Não-Cumulativo
Dez 2002	• PIS não-cumulativo _ alíquota 1,65%
Dez 2003	• COFINS não – cumulativa _ alíquota 7,6%

Jan 2004	• Contribuições sujeitas ao Regime Não-Cumulativo deverão ser pagas por meio de DACON
Dez 2006	• Instituição do Simples Nacional • Inclusão da PIS e COFINS no regime de tributação única

3.2 ANÁLISE DA ARRECADAÇÃO E DOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO

Por pragmatismo, a arrecadação será analisada em relação ao período compreendido entre 2002 e 2012, em razão do período em que foi introduzido o regime não cumulativo para algumas atividades. Entretanto, para o correto entendimento do impacto deste regime na arrecadação, necessário se faz compreender a diferença do cálculo do tributo nas duas formas de apuração do tributo.

Para tanto, mostraremos a seguir como se procede o cálculo o PIS e da COFINS nas duas formas.

3.2.1 SAIBA QUEM UTILIZA OS REGIMES CUMULATIVO E O NÃO CUMULATIVO DOS TRIBUTOS

Atualmente, existem dois regimes de apuração do PIS e da COFINS. O regime cumulativo, e não cumulativo. Veja a seguir quem pode optar.

REGIME CUMULATIVO	REGIME NÃO CUMULATIVO
Regra geral: **Empresas que apuram o imposto de renda pelo lucro presumido.** **O lucro presumido é uma das três formas de apuração do imposto de renda[4], é uma opção para as empresas que faturam até R$ 48 milhões ao ano (a partir de 2014, o limite passará para R$ 78 milhões).** **Não se aplica ao MEI nem às empresas que estão no SIMPLES nacional.**	**Regra geral:** Empresas que apuram o imposto de renda pelo lucro real por opção ou obrigatoriedade. O lucro real é uma das três formas de apuração do imposto de renda, é obrigatório para as empresas que faturam mais de R$ 48 milhões ao ano (a partir de 2014, o limite passará para R$ 78 milhões). Não se aplica ao MEI nem às empresas que estão no SIMPLES nacional.
Proibição:	**Proibição:** Ainda que estiverem no lucro real, estão proibidas de adotar o regime não cumulativo as seguintes atividades: a) de prestação de serviços de telecomunicações; b) de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; c) de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros; d) de serviços prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório

[4] As formas de apurar o imposto de renda são: a) Lucro Real; b) Lucro Presumido; c) Lucro arbitrado. As pessoas jurídicas podem optar também pelo SIMPLES Nacional. Nada obstante, é correto afirmar que os que estão no SIMPLES Nacional não pagam diretamente o PIS e COFINS nem o imposto de renda. Após o pagamento da guia de recolhimento do SIMPLES Nacional, o valor é distribuído entre os vários tributos conforme regra estabelecida na Lei Complementar 123/2006, de modo que parte é destinado também ao PIS, ao COFINS e até ao IRPJ, presumidamente. Aqui, não abordamos o SIMPLES nacional, já que o tema unificação do PIS e da COFINS não afeta o SIMPLES Nacional, nem é afetado por ele.

	de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e de serviços de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue(Ver ADI SRF nº 26/2004); e) de venda de mercadorias realizadas pelas lojas francas de portos e aeroportos (free shops); f) de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; g) da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia; h) de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB); i) de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral; j) da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2008; k) auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido na Portaria Interministerial nº 33, de 2005, dos Ministros de Estado dos Ministérios da Fazenda e do Turismo; l) de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior. m) de contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003: 1. com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central; 2. com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços; e 3. de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa

	jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data. 4. de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrente de contratos de longo prazo. (Ver IN SRF nº 468, de 2004, para os conceitos de contrato com prazo superior a um ano e preço predeterminado) n) de venda de álcool para fins carburantes; o) das operações sujeitas à substituição tributária; p) de venda de veículos usados de que trata o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998; q) das operações de compra e venda de energia elétrica, no âmbito do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime especial de que trata o art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002; r) da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; s) de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; t) da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo. u) das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas, auferidas por empresas de serviços de informática. A exclusão da não-cumulatividade não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado.
Obrigatoriedade: **Ainda que estiverem no lucro real, estão proibidas de adotar o regime não cumulativo as seguintes atividades:**	

a) de prestação de serviços de telecomunicações; **b) de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;** **c) de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;** **d) de serviços prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e de serviços de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue(Ver ADI SRF nº 26/2004);** **e) de venda de mercadorias realizadas pelas lojas francas de portos e aeroportos (free shops);** **f) de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;** **g) da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;** **h) de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB);** **i) de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral;** **j) da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2008;** **k) auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido na Portaria Interministerial nº 33, de 2005, dos Ministros de Estado dos Ministérios da Fazenda e do Turismo;** **l) de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.**	

m) de contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003: **1. com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;** **2. com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços; e** **3. de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data.** **4. de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrente de contratos de longo prazo.** **(Ver IN SRF nº 468, de 2004, para os conceitos de contrato com prazo superior a um ano e preço predeterminado)** **n) de venda de álcool para fins carburantes;** **o) das operações sujeitas à substituição tributária;** **p) de venda de veículos usados de que trata o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998;** **q) das operações de compra e venda de energia elétrica, no âmbito do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime especial de que trata o art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002;** **r) da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos;** **s) de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;** **t) da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo.**	

u) das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas, auferidas por empresas de serviços de informática. A exclusão da não-cumulatividade não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado.	

3.2.2 COMO SÃO CALCULADOS ESTES TRIBUTOS

No regime cumulativo a forma de apuração destes tributos para pagamento ocorre através de cálculos de forma totalmente diferente da que se calcula para pagamento no regime não cumulativo.

Entretanto, em cada um dos regimes os dois tributos são calculados da mesma forma, identicamente, sendo modificada apenas a alíquota aplicável.

3.2.2.1 EXEMPLO DE CÁLCULO NO REGIME CUMULATIVO

Simplificando ao máximo o cálculo destes tributos, exclusivamente para efeito de compreensão ao leigo e pragmaticamente para que se atinja os fins deste estudo, apresentamos a seguir um exemplo de cálculo do modelo cumulativo.

Neste exemplo, apresentamos um cálculo hipotético para uma indústria e outro para uma prestadora de serviços, na qual o faturamento do mês é de apenas 10 mil reais.

COFINS Cumulativo

EXEMPLO DA COFINS NO MODELO CUMULATIVO

OPERAÇÃO	INDÚSTRIA	SERVIÇOS
a) Vendas	10.000,00	10.000,00
COFINS A PAGAR (a x 3,00%)	300,00	300,00

PIS Cumulativo

EXEMPLO DO PIS NO MODELO CUMULATIVO

OPERAÇÃO	INDÚSTRIA	SERVIÇOS
a) Vendas	10.000,00	10.000,00
PIS A PAGAR (a x 0,65%)	65,00	65,00

Observe acima que o cálculo se distingue apenas pela alíquota. A da COFINS é de 3% e a do PIS é de 0,65% no que tange ao regime cumulativo destes tributos.

3.2.2.2 EXEMPLO DE CÁLCULO NO REGIME NÃO CUMULATIVO

A apuração do tributo no regime não cumulativo já representa maior complexidade. A sistemática da não-cumulatividade dessas contribuições, conforme Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135, é o Método Subtrativo Indireto. Nele, a não-cumulatividade é obtida por meio da concessão de crédito fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que registra as vendas (faturamento). O conceito de vendas ou faturamento é de fácil visualização[5].

Já o de custos e despesas normalmente representa maior dificuldade de compreensão para quem não é da área contábil. E aqui, não podemos simplificar muito, já que a lei 10.833/03 e 10.637/02 distorceu o conceito usado da contabilidade e complicou a vida dos próprios contadores.

Desta forma, utilizaremos o conceito de créditos da própria Receita Federal do Brasil[6]:

> *Dos valores de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apurados, a pessoa jurídica submetida à incidência não-cumulativa poderá descontar créditos, calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Contribuição para o PIS/Pasep), sobre os valores:*
>
> *a. das aquisições de bens para revenda efetuadas no mês;*
> *OBS: O crédito, na hipótese de aquisição, para revenda, de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea d da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, será determinado mediante a aplicação da alíquota de 3,2% (Cofins) e 0,8% (Contribuição para o PIS/Pasep) (Ver em Regimes especiais o subitem d.8).*
> *OBS2: O crédito, na hipótese de revenda de nafta petroquímica pela central petroquímica que adquiriu o produto com a redução de alíquota prevista no art. 56 da*

[5] Tecnicamente a lei trata as vendas como "Receita Bruta", entendida como o valor do faturamento, subtraído pelo IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados e pelos Impostos cobrados por substituição tributária.

[6] http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/regincidencianaocumulativa.htm#Desconto de créditos

Lei nº 11.196, de 2005, ou no art. 8º, § 15 da Lei nº 10.865, de 2004, será determinado mediante a aplicação da alíquota de 4,6% (Cofins) e 1% (Contribuição para o PIS/Pasep).

b. *das aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;*
   OBS1: No caso de subcontratação, por empresa de transporte rodoviário de cargas, de serviço de transporte de carga prestado por pessoa jurídica transportadora optante pelo Simples, a alíquota dos créditos é de 5,7% (Cofins) e 1,2375% (Contribuição para o PIS/Pasep)
   OBS2: A pessoa jurídica industrial de bebidas que optar pelo regime de apuração previsto no art. 52 da Lei nº 10.833, de 2003, se credita com base nos valores das contribuições estabelecidos nos incisos I a III do art. 51 referentes às embalagens que adquirir, no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição.
c. *dos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada no regime de incidência não-cumulativa;*
   OBS: O crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas incidentes na venda sobre o valor ou unidade de medida, conforme o caso, dos produtos recebidos em devolução no mês.
d. *das despesas e custos incorridos no mês, relativos:*
   1. *à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*
   2. *a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa;*
      OBS: É vedado o crédito relativo a aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.
   3. *a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;*
      OBS: É vedado o crédito relativo contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.
   4. *armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;*
e. *dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos a partir de maio de 2004, para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços (Ver IN SRF nº 457, de 2004);*
   OBS1: Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular esse crédito, em relação a máquinas e equipamentos, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Contribuição para o PIS/Pasep) sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com a IN SRF nº 457, de 2004.
   OBS2: Para os bens adquiridos depois de 1º de outubro de 2004, o contribuinte poderá calcular esse crédito, em relação a máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em ato do Poder Executivo, no prazo de 2 (dois) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Contribuição para o PIS/Pasep) sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do valor de

aquisição do bem (art. 2º da Lei nº 11.051, de 2004, e Decreto nº 5.222, de 2004, e IN SRF nº 457, de 2004).
OBS3: Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular esse crédito, relativo à aquisição de vasilhames referidos no inciso IV do art. 51 desta Lei, destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 12 meses, à razão de 1/12 (um doze avos), ou, na hipótese de opção pelo regime de tributação previsto no art. 52 desta Lei, poderá creditar-se de 1/12 (um doze avos) do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.
OBS4: O contribuinte — que tenha projeto aprovado na forma do art. 1º da MP nº 2.199-14, de 2001 em microrregiões menos desenvolvidas definidas em regulamento localizadas nas áreas de atuação das extintas Sudene e Sudam — tem direito ao desconto desse crédito no prazo de 12 meses (Lei nº 11.196, de 2005, art. 31).
OBS5: Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado os custos de mão-de-obra paga a pessoa física; e da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

f. *dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridas ou realizadas a partir de maio de 2004, utilizados nas atividades da empresa.*

> *OBS: O direito ao desconto de créditos de que tratam as letras e) e f) não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.*

Conceito de insumo

Entende-se como insumos:

a. *utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*
   1. *as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*
   2. *os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*
b. *utilizados na prestação de serviços:*
   1. *os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*
   2. *os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

Utilização de créditos nas atividades imobiliárias

A pessoa jurídica que adquirir imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado a venda, utilizará o crédito referente aos custos vinculados à unidade construída ou em construção somente a partir da efetivação da venda.

A IN SRF nº 458, de 2004, dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes das atividades imobiliárias em questão.

Créditos referentes aos estoques de abertura

Os estoques de abertura de bens destinados à venda e de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, de que tratam o art. 3º, I e II das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, inclusive estoques de produtos acabados e em elaboração, existentes na data de início da incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, dão direito ao desconto de crédito presumido. Inclusive os estoques de produtos destinados à fabricação de produtos sujeitos à incidência concentrada, que não geraram crédito na aquisição por terem sido adquiridos na época em que a incidência monofásica não estava integrada à não-cumulatividade, exceto nos casos em que os produtos foram adquiridos com a alíquota 0 (zero), isentos ou não foram alcançados pela incidência das contribuições.

O montante do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, referente a estoques, será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% sobre o valor dos estoques. E o montante do crédito referente a estoques da Cofins será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3%. No caso dos estoques de produtos destinados à fabricação de produtos sujeitos à incidência concentrada, que não geraram crédito na aquisição, o crédito presumido será calculado mediante a aplicação dos percentuais de 1,65% (Contribuição para o PIS/Cofins) e 7,6% (Cofins). Os créditos assim calculados podem ser utilizados em 12 parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir do mês em que iniciar a incidência não-cumulativa.

Os bens recebidos em devolução, tributados antes do início da incidência não-cumulativa, serão considerados como integrantes do estoque de abertura, devendo o crédito ser utilizado em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas a partir da data da devolução.

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

Créditos na exportação

A pessoa jurídica que aufira receitas decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços à pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível, e vendas a empresa comercial

exportadora, poderá calcular os créditos previstos nos itens Desconto de créditos eCréditos referentes a estoque de abertura em relação a custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Somente gera direito aos créditos os custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação de produtos ou de prestação de serviços, que estariam sujeitas à incidência não-cumulativa, caso as vendas fossem destinadas ao mercado interno.

A pessoa jurídica vendedora poderá utilizar os créditos decorrentes de exportação para fins de:

a. *dedução do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;*
b. *compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar os créditos por qualquer das formas previstas acima poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

A compensação e o ressarcimento estão limitados aos créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação devendo ser feito o rateio proporcional ou apropriação direta, conforme o caso, em relação aos custos, despesas e encargos comuns a receitas de exportação e de venda no mercado interno.

O direito de utilizar os créditos não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Crédito presumido na atividade agropecuária

O art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, trata de hipótese de dedução de crédito presumido sobre a aquisição de insumos utilizados por pessoas jurídicas agroindustriais, inclusive cooperativas, que produzam as mercadorias de origem animal ou vegetal relacionadas em seu caput e destinadas à alimentação humana ou animal.

O art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, trata de hipótese de dedução de crédito presumido sobre a aquisição de insumos utilizados por pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam vinhos de uvas frescas.

[Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15; Lei nº 11.051, de 2004, art. 9º]

Credito presumido na subcontratação de serviço de transporte de cargas

A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devida em cada período de apuração, crédito

presumido de 5,7% e 1,2375% calculados sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços.

Crédito Presumido para ressarcimento de selos de controle

A pessoa jurídica industrial ou importadora de produtos sujeitos ao selo de controle de que trata o art. 46 da Lei nº 4.505, de 1964, poderá deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido correspondente ao ressarcimento de custos relativos ao fornecimento do selo. [Lei nº 11.196, de 2005, art. 60]

Limitações ao desconto de créditos

– O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

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

Observação: Excetua-se a esta limitação o direito ao crédito em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços, na forma da Lei nº 10.865, de 2004.

– Não dará direito ao crédito a aquisição para revenda de bens submetidos a alíquotas concentradas, de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária, e de álcool para fins carburantes.

– Não dará direito ao crédito a aquisição, para utilização como insumo, de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi. (Lei nº 11.196, de 2005, art. 47)

– Não dará direito ao crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

– Não dará direito ao crédito o pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI (ver em Regimes especiais o subitem d.14)

– Deverá ser estornado o crédito relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados,

destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.

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

– Os créditos só podem ser apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Observação: No caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa, os créditos serão determinados, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

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

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

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

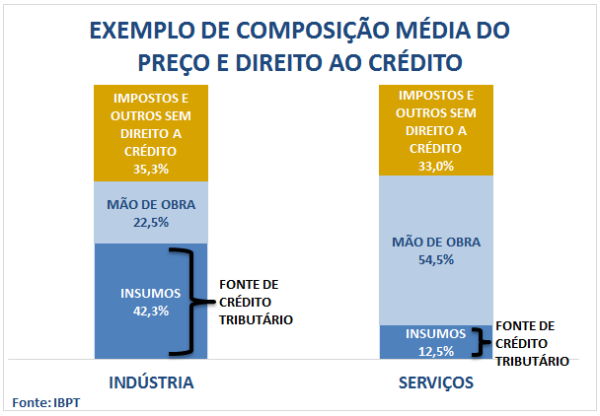
– O aproveitamento de créditos não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Observações:

a. *O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subseqüentes.*
b. *O valor dos créditos apurados não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.*

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

Após mostrar o complexo conceito de crédito tributário das entradas no regime não cumulativo, nos esforçaremos por simplificar seu entendimento graficamente conforme exemplos a seguir.



No gráfico ao lado existem duas barras verticais. A barra inteira representa 100% do preço praticado. Dentro da barra, o preço está distribuído entre a importância de sua representatividade em relação a três fatores: a) insumos que oferecem direito ao crédito tributário; b) mão de obra, que não dá direito à crédito; e, c) Impostos e outros sem direito a crédito tributário.

Considere hipoteticamente que você está comprando um produto de uma indústria pelo preço de R$ 10.000,00. Neste exemplo, 42,3% do produto adquirido é representado por insumos. Logo, R$ 4.230,00 do preço pago foi composto por insumos que proporcionaram crédito tributário para a indústria.

Considere também hipoteticamente que você contratou um serviço também no valor de R$ 10.000,00. Também a título de exemplo, deste valor, apenas 12,5% é representado por insumos ao prestador de serviços. Logo, R$ 1.250,00 é o valor dos insumos gastos na prestação de serviços e que oferecem direito ao crédito de PIS e COFINS.

Enfim, depois de conhecer a base para os créditos, e, conhecendo a base para o débito do tributo, que neste exemplo é a venda de R$ 10.000,00, vejamos abaixo como fica o cálculo do imposto a pagar tanto para o PIS como para a COFINS:

COFINS Não cumulativo

EXEMPLO DE APURAÇÃO DA COFINS NO MODELO NÃO CUMULATIVO

OPERAÇÃO	INDÚSTRIA	SERVIÇOS
a) Vendas	10.000,00	10.000,00
b) Compra de insumos com direito a crédito	4.230,00	1.250,00
APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS		
c) Débito do imposto (a x 7,60%)	760,00	760,00
d) Crédito do imposto (b x 7,60%)	321,48	95,00
COFINS A PAGAR (c - d)	438,52	665,00

PIS Não cumulativo

EXEMPLO DE APURAÇÃO DO PIS NO MODELO NÃO CUMULATIVO

OPERAÇÃO	INDÚSTRIA	SERVIÇOS
a) Vendas	10.000,00	10.000,00
b) Compra de insumos com direito a crédito	4.230,00	1.250,00
APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS		
c) Débito do imposto (a x 1,65%)	165,00	165,00
d) Crédito do imposto (b x 1,65%)	69,80	20,63
PIS A PAGAR (c - d)	95,21	144,38

Observe que os dois exemplos de cálculo acima são idênticos. O que muda é a alíquota, que para o PIS é de 1,65% e para a COFINS é de 7,6%.

Entretanto, há um pequeno agravante. Cada uma das notas fiscais de compras precisa ser analisada individualmente tanto em relação à nota como em relação à cada item da nota fiscal para que se faça a correta escrituração do PIS e da COFINS.

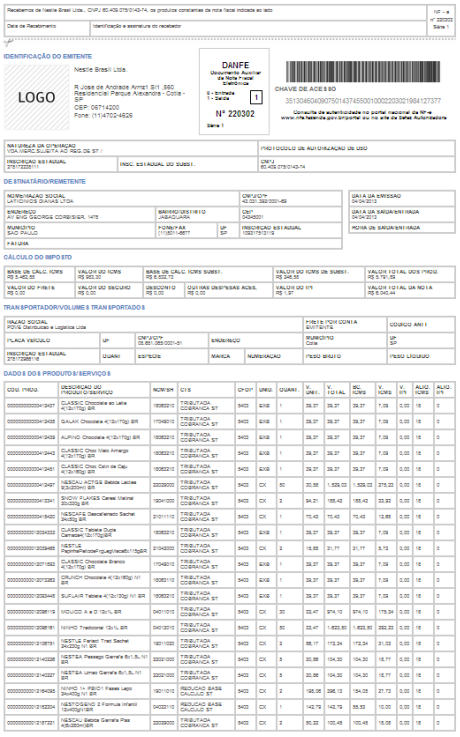


Figura 1 Exemplo de nota fiscal (DANFE) com vários itens

Esta informação é entregue para a Receita Federal do Brasil como parte do SPED – Serviço Público de Escrituração Digital, através da obrigação acessória denominada EFD PIS/COFINS[7].

REGISTRO 0200: TABELA DE IDENTIFICAÇÃO DO ITEM (PRODUTOS E SERVIÇOS)

Este registro tem por objetivo informar as mercadorias, serviços, produtos ou quaisquer outros itens concernentes às transações representativas de receitas e/ou geradoras de créditos, objeto de escrituração nos Blocos A, C, D, F ou 1.

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Obrig
01	REG	Texto fixo contendo "0200"	C	004	-	S
02	COD_ITEM	Código do item	C	060	-	S
03	DESCR_ITEM	Descrição do item	C	-	-	S
04	COD_BARRA	Representação alfanumérico do código de barra do produto, se houver.	C	-	-	N
05	COD_ANT_ITEM	Código anterior do item com relação à última informação apresentada.	C	060	-	N
06	UNID_INV	Unidade de medida utilizada na quantificação de estoques.	C	006	-	N
07	TIPO_ITEM	Tipo do item – Atividades Industriais, Comerciais e Serviços: 00 – Mercadoria para Revenda; 01 – Matéria-Prima; 02 – Embalagem; 03 – Produto em Processo; 04 – Produto Acabado; 05 – Subproduto; 06 – Produto Intermediário; 07 – Material de Uso e Consumo; 08 – Ativo Imobilizado; 09 – Serviços; 10 – Outros insumos; 99 – Outras	N	002*	-	S
08	COD_NCM	Código da Nomenclatura Comum do Mercosul	C	008	-	N
09	EX_IPI	Código EX, conforme a TIPI	C	003	-	N
10	COD_GEN	Código do gênero do item, conforme a Tabela 4.2.1.	N	002*	-	N
11	COD_LST	Código do serviço conforme lista do Anexo I da Lei Complementar Federal nº 116/03.	N	004		N
12	ALIQ_ICMS	Alíquota de ICMS aplicável ao item nas operações internas	N	006	02	N

Observações:
Nível hierárquico - 3
Ocorrência – 1:N

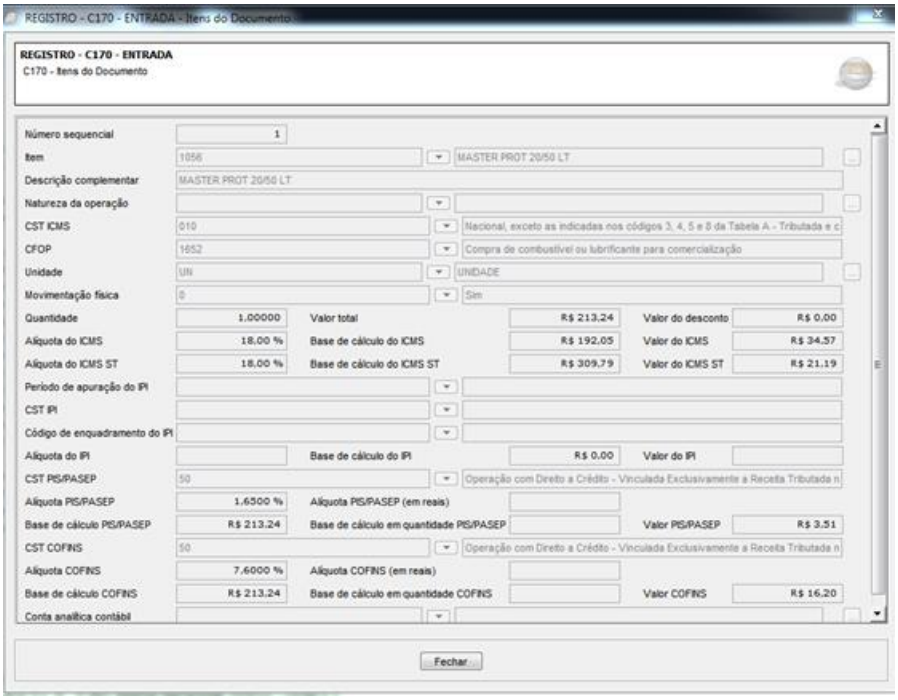
Figura 2 Tabela de identificação de itens do Guia da EFD PIS/COFINS

Uma única nota fiscal, como a do exemplo acima pode conter vários itens, proporcionalmente ao tamanho da compra.

Conforme indica o Registro 0200 da EFD PIS e COFINS, o empresário precisa escriturar cada um das centenas ou milhares de itens que adquire no decorrer de um mês de atividade e realizar classificações em relação a diversos códigos de escrituração que está sujeito em relação a esta obrigação acessória.

[7] Um resumo da EFD PIS/COFINS pode ser conhecido no endereço: http://www1.receita.fazenda.gov.br/faq/efd-pis-cofins.htm. Já o guia prático que contém o layout com as informações necessárias pode ser encontrado no link http://www1.receita.fazenda.gov.br/sped-fiscal-pis-cofins/download/GuiaPratico-PIS-COFINS-v100.pdf

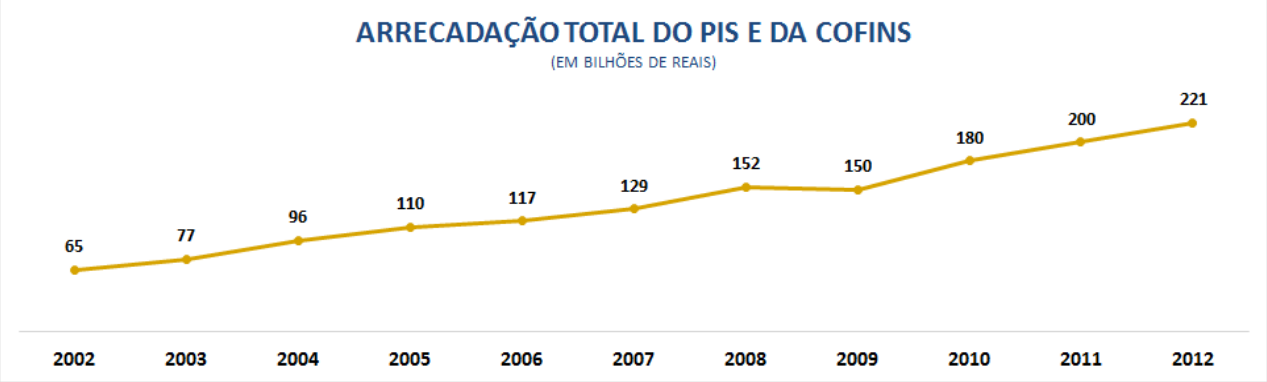
Abaixo encontra-se a impressão do formulário de conferência do EFD PIS/COFINS da Receita Federal do Brasil, contendo um único item escriturado.



Observe que são mais de 30 campos por item da nota fiscal de entrada. Mesmo quando um item da nota fiscal não ocupar todos os 30 campos ou quando um item da nota fiscal não precisa ser escriturado, a empresa sujeita à escrituração do PIS/COFINS não cumulativo tem o ônus de analisar as implicações legais em relação ao não preenchimento, item a item.

3.3 O CRESCIMENTO DA ARRECADAÇÃO DO PIS E DA COFINS

A arrecadação da COFINS e do PIS experimentou um crescimento nominal de 339% entre 2002 e 2012, saltando de R$ 65 bilhões para R$ 221 bilhões/ano.

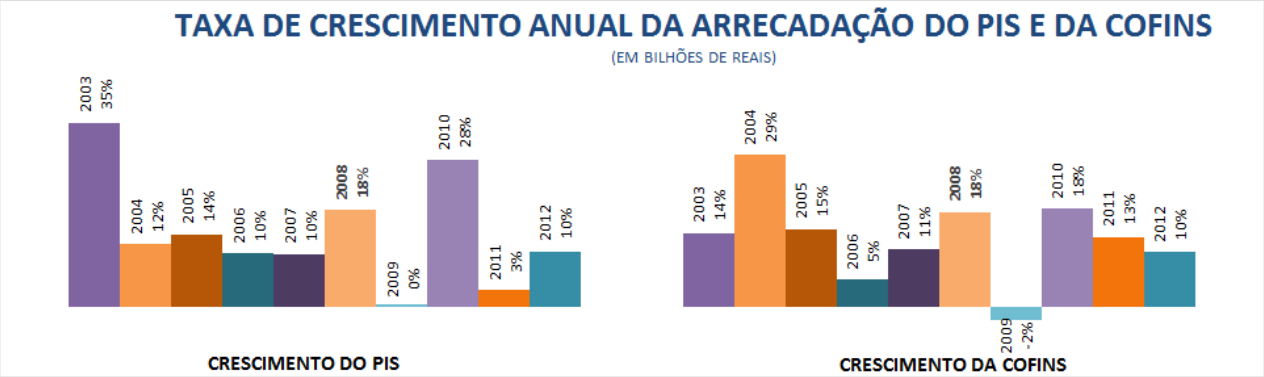


3.3.1 A TAXA DE CRESCIMENTO NOMINAL

A taxa de crescimento nominal teve seu auge no ano de 2003, quando atingiu 35%. Aquele foi o primeiro ano em que a Receita Federal experimentou o regime da não cumulatividade, elevando a alíquota do PIS de 0,65% para 1,65%.

O objetivo da adoção do novo regime, à época, era permitir que as exportações da indústria fossem desoneradas do PIS cumulativo através do crédito tributário, já que, até então, as vendas para o exterior sofriam com a tributação cumulativa deste tributo em relação às cadeias anteriores do processo produtivo, o que tornava a indústria brasileira menos competitiva em relação aos concorrentes globais.

Já a elevação da alíquota teve como mote a necessidade da manutenção da arrecadação, uma vez que o Governo tem a necessidade de assegurar o cumprimento do orçamento e precisava eliminar o risco de perda. Assim, a alíquota sofreu aumento sob o compromisso público de se fazer uma calibragem no futuro, o que foi considerado razoável pela maioria dos empresários, confiantes na palavra do "Leão".

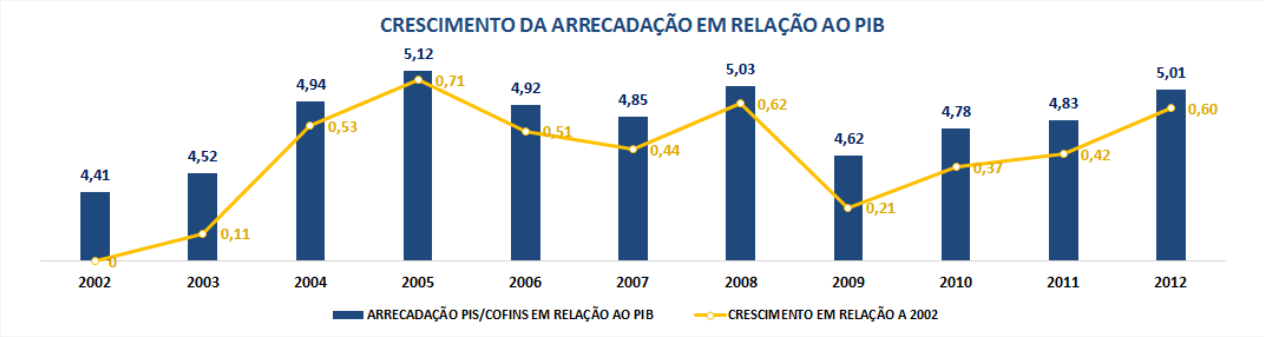


Sendo este o único evento de 2003 que justifica a elevada taxa de crescimento do PIS experimentada no seu primeiro ano de vigência, fica evidente que a taxa poderia ser calibrada para baixo.

Entretanto, no ano seguinte, em 2004, com o início da vigência da COFINS não cumulativa, o governo elevou a alíquota na mesma proporção utilizada para o PIS, sem qualquer calibragem, o que proporcionou um crescimento da arrecadação da COFINS de 29% naquele ano. Esta elevação ratifica que a alíquota definida para o tributo poderia ser calibrada para menos.

3.3.2 CRESCIMENTO DA ARRECADAÇÃO EM PROPORÇÃO DO PIB

A arrecadação do PIS e COFINS teve também enorme crescimento em relação ao PIB. Em 2002 a arrecadação destas contribuições representava 4,41% do PIB, passando para 5,01% do PIB em 2012.



Somente o crescimento de 0,60 ponto porcentual de 2012 em relação a 2002 representa um acréscimo anual de arrecadação de R$ 26,42 bilhões. Se houver o cômputo de todo o período, o governo federal teve aumento da arrecadação com a mudança dos regimes em dez anos de R$ 198,99 bilhões.

ANO	ARRECADAÇÃO PIS/COFINS EM RELAÇÃO AO PIB %	CRESCIMENTO EM RELAÇÃO A 2002 %
2002	4,41	
2003	4,52	0,11
2004	4,94	0,53
2005	5,12	0,71
2006	4,92	0,51
2007	4,85	0,44
2008	5,03	0,62
2009	4,62	0,21
2010	4,78	0,37
2011	4,83	0,42
2012	5,01	0,60
CRESCIMENTO ACUMULADO		**4,52**

4. IMPACTO DA UNIFICAÇÃO DO PIS E DA COFINS

4.1. AS PROPOSTAS DO GOVERNO FEDERAL

Até o momento da divulgação deste estudo não há exposição pública de projeto de lei para a unificação do PIS e da COFINS. Sabe-se da existência de estudos não divulgados pela Receita Federal do Brasil sobre o tema através de algumas poucas entrevistas divulgadas pela imprensa.

A primeira matéria sobre o assunto, publicada no jornal Valor Econômico em 18/09/2012 enfatizou que a proposta de reforma do PIS-COFINS estava praticamente pronta já naquela data. Afirmava que a partir da proposta de reforma "todas as compras gerariam crédito tributário" e que a alíquota seria de 9,25%. De acordo com o texto, a proposta fazia parte de um “leque de medidas para reduzir o custo de produção e incentivar o desenvolvimento no país”, estando à cargo do secretário-executivo do Ministério da Fazenda, Nelson Barbosa.

No mesmo texto, o secretário afirma que os créditos terão a mesma lógica do ICMS e do IPI. Dito isso, é necessário esclarecer aos não técnicos que o ICMS e o IPI "não oferece crédito tributário em relação qualquer compra" realizada pela empresa, nem mesmo oferece crédito sobre todos os insumos. Os tributos ICMS e o IPI também limitam créditos e sua legislação se utiliza de medidas inconstitucionais, o que leva milhares de empresas a recorrer ao judiciário, embora o secretário afirme que a adoção da lógica daqueles tributos irá desafogar os tributais e reduzir o elevado custo do judiciário.

O artigo é realmente cheio de polêmicas. O secretário afirma que num primeiro momento o governo irá perder caixa com a redução de tributos, mas, que depois, com o crescimento da economia o governo iria recuperar a receita. Ora, como se viu anteriormente a arrecadação só aumentou com o método não cumulativo. E o governo federal não calibrou a alíquota para menos, mantendo a geração excedente de caixa através da tributação.

Em 31/12/2012, 338 mil empresas de grande porte foram responsáveis por 63% da arrecadação do PIS e COFINS. Elas representam 2,07% em relação ao total de empresas no Brasil, que na época representavam 16 milhões, conforme dados do Empresômetro.

Estas empresas utilizam o "regime não cumulativo" não por opção e sim por obrigatoriedade uma vez que elas estão obrigadas a adotar o lucro real por consequência do lucro presumido estar vedado às empresas que faturam acima de 48 milhões ao ano. No mesmo artigo de 18/09/2012 o secretário dá a entender que estas empresas migraram para o modelo não cumulativo, mas, a informação é equivocada.

O quadro abaixo apresenta o faturamento das empresas brasileiras por porte.

PORTE	FATURAMENTO ANUAL EM R$
GRANDE	4.593.716.948.508,57
MÉDIO	1.251.098.252.587,81
PEQUENO	733.031.081.497,06
MICROEMPRESA	318.587.455.374,29
MEI	53.491.704.767,20
ENTIDADES PÚBLICAS E PRIVADAS	251.323.591.287,38
TOTAL	7.201.249.034.022,31

*Estimativa do IBPT com base na arrecadação de tributos federais, estaduais e municipais do ano de 2012.

Em matéria veiculada no Valor em 22/12/2012, a Ministra de Relações Institucionais, Ideli Salvati sinalizou que a intenção era acabar com o modelo cumulativo.

Outro secretário adjunto do Ministério da Fazenda, Dyogo Henrique, também mencionou que a fazenda pretende adotar o modelo não cumulativo em matéria veiculada em O Estado de São Paulo ainda em 2012.

Noutra matéria, veiculada no jornal Brasil Econômico, onde participaram, além de Dyogo Henrique, o Secretário da Receita Federal Carlos Alberto Barreto, ambos adiantaram que a

alíquota máxima ficará próxima da atual que é 9,25%. Mas, afirmaram que o melhor cenário seria de 6%. Deixaram claro que estão movendo esforços para não reduzir drasticamente a arrecadação.

Em matéria veiculada no Diário do Comércio, em 05/04/2013, o secretário executivo do Ministério da Fazenda, Nelson Barbosa admite que de acordo com estudos do ministério todas as empresas passarão a ter direito a crédito de insumos. O Secretário antecipa apenas que as alíquotas em estudo estarão na faixa de 4% a 9%.

Esta unificação pode reservar expressivo aumento da carga tributária ao setor de serviços, especialmente com a imposição do regime da não cumulatividade, através do método subtrativo indireto como meio de concessão e aproveitamento de créditos relativos ao PIS e à COFINS.

E pior, a boa intenção pode resultar em aumento de custo com processos burocráticos, ou seja, elevar ainda mais o temido "custo Brasil" que afugenta tantas empresas do país. São estas graves implicações que levaram a FENACON a mobilizar o IBPT a estudar profundamente o caso, simular os cenários anunciados e a propor soluções alternativas. Vejamos a seguir o resultado.

4.2. O IMPACTO NO SETOR DE SERVIÇOS

Todas as notícias veiculadas pela imprensa trazem as mesmas informações sobre as propostas de mudança. São elas:

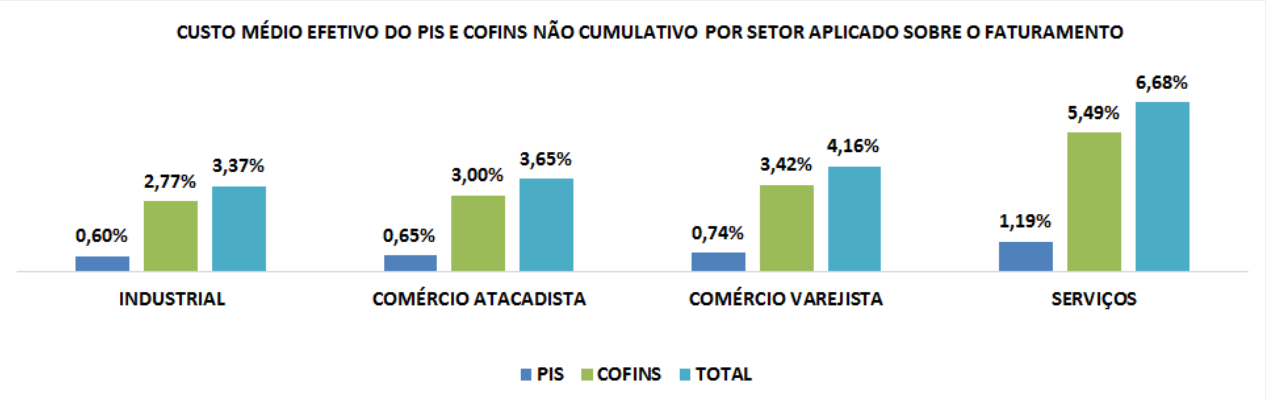
a) O governo federal estuda unificar os tributos PIS e a COFINS;
b) Deixará de existir o regime cumulativo. Haverá apenas o regime não cumulativo;
c) A alíquota deve ficar em 9,25%.

Entre os empresários, seus contadores e analistas tributários, o consenso é de que o atual modelo não cumulativo traz benefícios apenas comércio e indústria, ou melhor, penaliza menos estes setores. Nestas atividades a lucratividade acontece em virtude de produção em larga escala,

uma vez que a maior parte do preço de venda está concentrado em insumos, custos de aquisição, terceirização de mão de obra, terceirização de processos e custos de manutenção.

Caso haja a manutenção do método subtrativo indireto na unificação, conforme reiteradamente noticiado, serão penalizadas as atividades que possuem maior concentração do custo em mão de obra na condição empregados. É o caso da prestação de serviços, onde, na maioria dos casos, a mão de obra representa maior parte do custo de prestação de serviços.

Na prática, o custo efetivo dos tributos para o setor de serviços será maior que os da indústria e comércio. Veja no quadro abaixo a alíquota efetiva incidente sobre a receita.



4.3. O MÉTODO UTILIZADO

Para encontrar impacto da unificação do PIS e COFINS para o setor de serviços foi adotado o seguinte método:

1. Identificação da arrecadação anual de cada atividade econômica e sua representatividade em relação à arrecadação total;

2. Análise de 1.257 balanços (201 públicos e 1056 privados) de empresas de serviços, através da ferramenta balancos.com do IBPT, a partir do qual foi extraído por modelo estatístico, via tabela de frequência, com utilização da medida Moda, as relações entre preço (receita líquida), impostos, lucro, custos, mão de obra, despesas financeiras, custo fixo, custo variável, despesa fixa e despesa variável. Também foi utilizada pesquisa de opinião e abordagem telefônica para confirmação de dados;
3. Identificação da opção de regime tributário padrão mais vantajoso para cada uma das 31 atividades por simulação de cálculo nos dois regimes;
4. Atribuição de receita fictícia e obtenção do crédito tributário conforme cada atividade de acordo com o item 2 do método, obtendo-se então ao valor da contribuição devida de acordo com a legislação do PIS/COFINS no modelo não cumulativo;
5. Simulação da contribuição a pagar de acordo com a proposta de unificação de alíquotas, individualmente para cada uma das atividades, de acordo com suas características, com alíquotas minoradas e majoradas;
6. Identificação dos percentuais de aumento e redução da arrecadação, para cada atividade econômica;
7. Aplicação dos percentuais de aumento ou redução da arrecadação obtido em cada atividade sobre a arrecadação atual para encontrar o impacto na arrecadação do conjunto de atividades;
8. Obtenção do percentual a partir do qual as atividades de serviços da FENACON terão a carga tributária elevada.
9. Para fins didáticos, as empresas de serviços foram classificadas em 6 categorias:
    a) Serviços de profissionais liberais (advogados, contadores, informática, etc.);
    b) Serviços essenciais para empresas (terceirização de mão de obra, consultoria, call center, etc.);
    c) Serviços de bem estar das pessoas (cinema, teatro, etc.);
    d) Serviços financeiros (vale alimentação, cartões de débito e crédito, etc.);
    e) Serviços de comunicação social;
    f) Serviços de telecomunicações.

4.4. RESULTADO COM A UNIFICAÇÃO DO PIS E DA COFINS

Foi realizada simulação com 11 cenários de alíquotas. 3,5%, 4%, 4,5%, 5,0%, 5,5%, 6%, 6,5%, 7%, 7,5%, 8% e 9,25%. Na representação gráfica abaixo, os valores marcados em vermelho exibem o percentual de acréscimo à carga tributária do PIS e da COFINS, considerando a alíquota dos dois tributos. É percentual que será pago efetivamente à mais pelas empresas do setor.

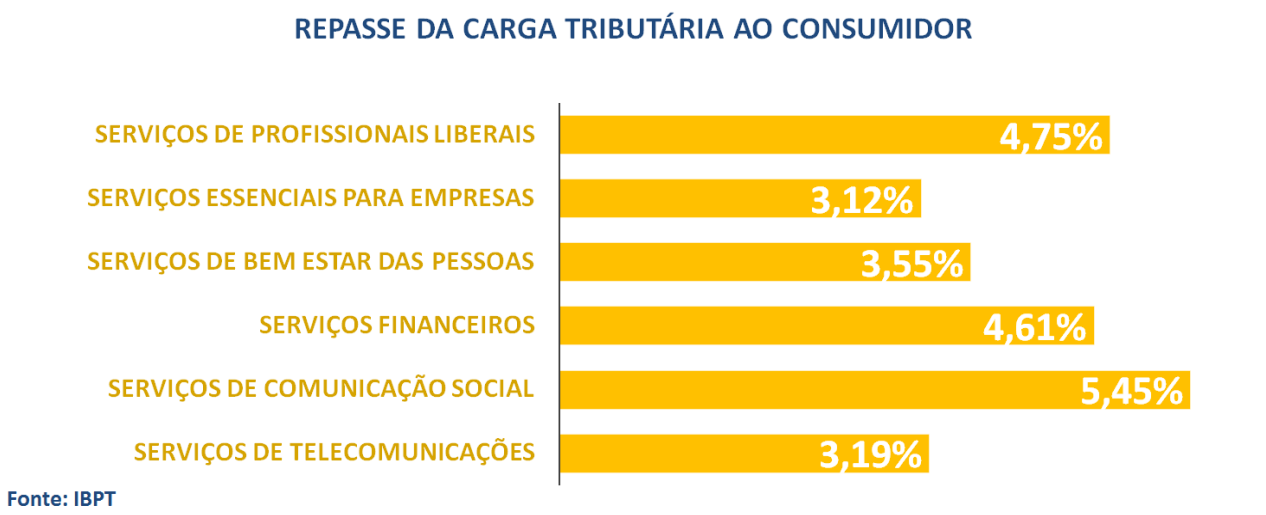
TAXA DE AUMENTO OU REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA DE ACORDO COM A ALÍQUOTA ADOTADA

	3,50%	4,00%	4,50%	5,00%	5,50%	6,00%	6,50%	7,00%	7,50%	8,00%	9,25%
SERVIÇOS DE PROFISSIONAIS LIBERAIS	-16,9%	-5,0%	6,8%	18,7%	30,6%	42,5%	54,3%	66,2%	78,1%	90,0%	119,6%
SERVIÇOS ESSENCIAIS PARA EMPRESAS	-32,0%	-22,2%	-12,5%	-2,8%	6,9%	16,7%	26,4%	36,1%	45,8%	55,5%	79,8%
SERVIÇOS DE BEM ESTAR DAS PESSOAS	-28,0%	-17,7%	-7,4%	2,9%	13,2%	23,5%	33,8%	44,1%	54,4%	64,7%	90,4%
SERVIÇOS FINANCEIROS	-18,1%	-6,4%	5,3%	17,0%	28,6%	40,3%	52,0%	63,7%	75,4%	87,1%	116,4%
SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO SOCIAL	-10,6%	2,2%	15,0%	27,8%	40,5%	53,3%	66,1%	78,9%	91,6%	104,4%	136,4%
SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES	-31,3%	-21,5%	-11,6%	-1,8%	8,0%	17,8%	27,6%	37,4%	47,3%	57,1%	81,6%
MÉDIA	**-22,8%**	**-11,8%**	**-0,7%**	**10,3%**	**21,3%**	**32,3%**	**43,4%**	**54,4%**	**65,4%**	**76,5%**	**104,0%**

A última coluna da tabela acima exibe o percentual de acréscimo ao imposto pago pelas empresas de serviços caso a alíquota para os dois tributos for mantida em 9,25%. Conforme se observa, em média entre os seis setores será de 104%.

5. INFLAÇÃO DE PREÇOS DE SERVIÇOS – REFLEXOS DO AUMENTO DO PIS E DA COFINS

O aumento da carga tributária ao setor de serviços fará com que as empresas repassem o custo maior para os preços dos seus produtos, o que pressionará ainda mais a inflação.



Para calcular o impacto no preço dos produtos o IBPT simulou a formação de preços em cada uma das atividades, utilizando-se da alíquota efetiva com base no regime cumulativo e depois calculou o preço do mesmo produto a partir da alíquota efetiva no regime não cumulativo do PIS/COFINS. Posteriormente a média foi adotada por categoria de serviço.

6. CONCLUSÃO

A unificação do PIS e da COFINS é um diminuto passo para a reforma tributária. Para reduzir o custo tributário do Brasil e eliminar as injustiças fiscais dos Estados se faz necessária a integração de todos os tributos indiretos, especialmente o ICMS, IPI, ISS, PIS, CIDE e COFINS.

O próprio IBPT terá sua proposta de reforma tributária ao final de 2014, quando terá completada a reunião de todos os elementos necessários para simular o equilibro de receita e despesa pública em todas as esferas, dados micro econômicos de todas as pessoas físicas e jurídicas e simuladores inteligentes de cenários, somado à indexação de toda a matriz tributária brasileira que já possui.

Não existe ainda a exposição de projeto de lei proposto pelo governo. Nada obstante, os comentários midiáticos de secretários e assessores assinalam tendências que possibilitaram a projeção dos impactos neste estudo, assim como o posicionamento da FENACON na defesa de seus representados.

Da unificação, ficou constatado que não há redução de custos operacionais em relação aos dois tributos já que, basicamente, as regras de apuração de um tributo se aplica ao outro. Ao contrário, as empresas que atualmente estão no lucro presumido terão o aumento de custo com obrigações acessórias, já que precisam controlar os créditos e débitos por item dos documentos fiscais.

Tendo sido experimentadas onze alíquotas entre 3% e 9,25% em 1.257 balanços de empresas prestadoras de serviços, ficou identificado que acaso seja utilizada a alíquota vigente para o regime não-cumulativo de 9,25%, haverá expressivo aumento de arrecadação e consequente elevação do custo das empresas e repasse para os preços finais.

Somente nas atividades pesquisadas neste estudo, o aumento médio da arrecadação é de R$ 7,3 bilhões ao ano. Se computadas todas as outras atividades de serviço, o aumento médio de

arrecadação passa para R$ 35,2 bilhões ao ano. Este aumento de arrecadação se traduz em aumento da carga tributária do setor de serviços, que terá que repassar em média 4,3% de aumento nos seus preços, impactando o IPCA em 0,6 ponto porcentual.

Assim, a utilização da alíquota de 9,25% afetará 36% das empresas de serviços ou 2,6 milhões de estabelecimentos.

Neste estudo foram consideradas todas as unidades federadas, inclusive o Distrito Federal. Os dados estatísticos baseados em casos reais do mercado foram obtidos das ferramentas do IBPT: balancos.com, IBPTax e Empresômetro. A arrecadação tributária foi obtida junto à Receita Federal do Brasil.

RELEASE

UNIFICAÇÃO DO PIS E DA COFINS VAI CAUSAR IMPACTO DE R$ 35,2 BILHÕES NA CARGA TRIBUTÁRIA DO SETOR DE SERVIÇOS

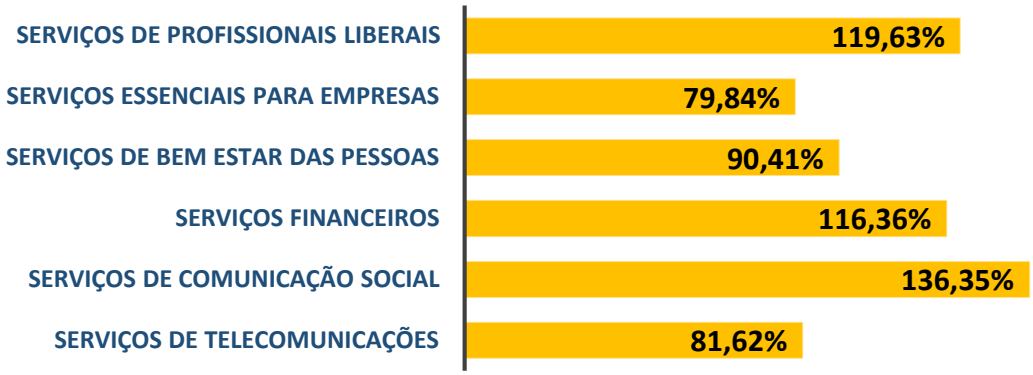
Estudo inédito divulgado pela FENACON analisou mais de mil empresas e mostra que aumento será, em média, de 104% do montante pago atualmente

A proposta de unificação do cálculo do PIS e da COFINS, em análise pelo governo, pode aumentar em R$ 35,2 bilhões a carga tributária do setor de serviços. É o que aponta o levantamento inédito produzido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) a pedido da Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (FENACON).

O estudo simulou o impacto da unificação do cálculo do PIS/COFINS nas contas de 1.257 empresas do setor de serviços, considerando uma alíquota única dos tributos de 9,25% auferidos pelo sistema não cumulativo de apuração de impostos. Trata-se de um modelo em vigor desde 2003, obrigatório para grandes empresas, e que poderá ser estendido para todos os setores da economia sem levar em conta as características de cada um. Somente nas atividades pesquisadas neste estudo, o aumento médio no recolhimento é de R$ 7,3 bilhões ao ano.

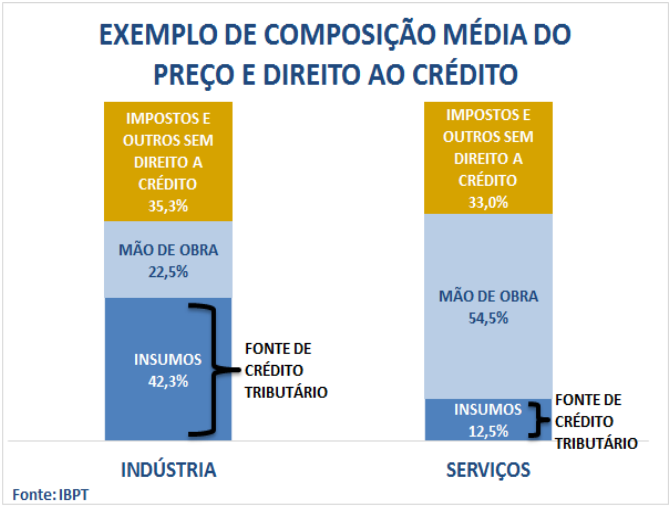
Os dados mostram que, caso este sistema seja aplicado ao setor de serviços, poderá aumentar a tributação das empresas em até 136,35%, quando comparado aos valores pagos atualmente*. Na média, o aumento será de 104%. “O estudo deixa claro que as regras da não cumulatividade penalizam as empresas de serviços”, diz o presidente da FENACON, Valdir Pietrobon.

AUMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA COM A UNIFICAÇÃO DO PIS E DA COFINS POR TIPO DE SERVIÇO COM ALÍQUOTA DE 9,25%

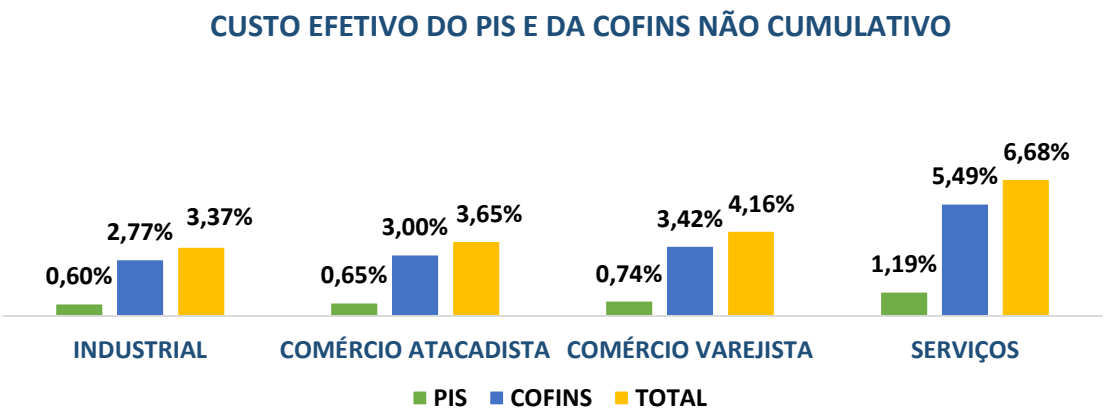


O sistema de apuração do PIS e da COFINS pela forma não cumulativa define uma lista de custos e despesas que pode gerar créditos tributários a serem deduzidos da carga dos tributos devida pelas empresas. Estes custos estão na base de investimentos e de insumos da indústria e do comércio, o que permite a obtenção de créditos suficientes para reduzir de forma efetiva a carga tributária.

No caso das prestadoras de serviço, isso não ocorre. “A maior parte dos custos do setor de serviços está concentrada na mão de obra, por meio de empregos diretos, o que não gera créditos tributários de acordo com as regras do regime não cumulativo”, explica Gilberto Luiz do Amaral, presidente do Conselho Superior do IBPT.



Por ser mais vantajoso, a maioria das prestadoras de serviços opta pelo regime mais antigo, o cumulativo, que não considera dedução de créditos tributários, mas tem alíquotas de PIS e COFINS menores (de 3,65%, quando somadas). Se forem obrigadas a migrar para o regime não cumulativo, as empresas de serviços estarão expostas a um crescimento exagerado de tributos. Na prática, o custo efetivo dos tributos para o setor de serviços será maior do que os da indústria e do comércio. Veja no quadro abaixo a alíquota efetiva incidente sobre a receita. “Com os créditos, os setores de indústria e comércio chegam a pagar, em média, alíquotas até menores do que pagariam se estivessem no regime antigo”, aponta o especialista.

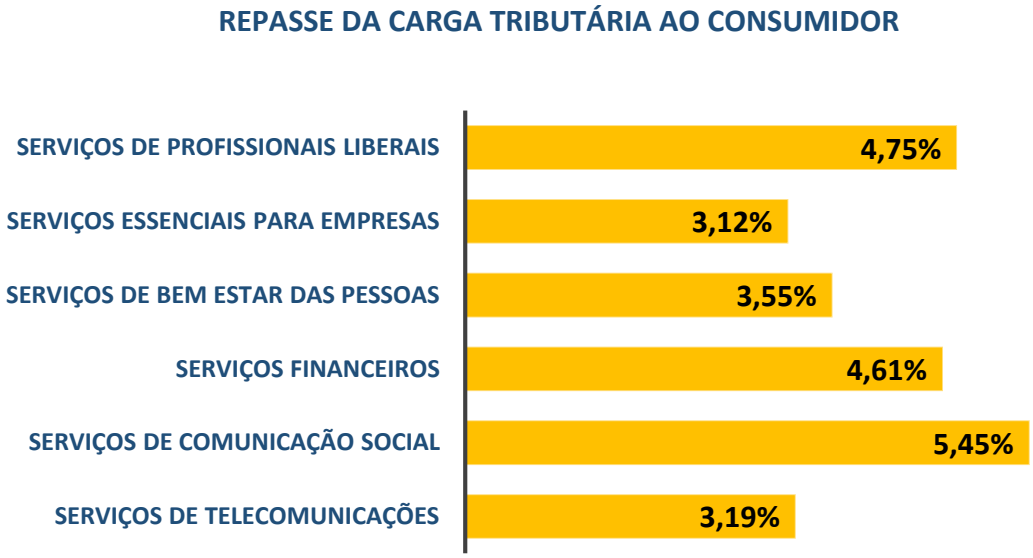


Inflação

O estudo encomendado pela FENACON também estima o impacto na inflação causado pela unificação do cálculo do PIS e da COFINS. O aumento da carga tributária ao setor de serviços fará com que as empresas repassem o custo maior para os preços dos seus produtos, o que pressionará ainda mais a inflação.

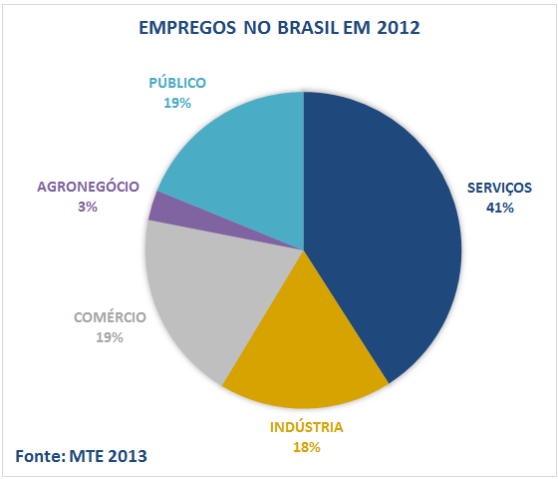
De acordo com o levantamento, a expectativa é de que os preços dos serviços vendidos pelas empresas, nas seis categorias de serviços analisadas, aumentem em média 4,3%. A alta pode produzir um impacto de 0,6 ponto percentual sobre o Índice Nacional de Preços ao Consumidor

Amplo (IPCA). “Na prática, é o consumidor que paga todo e qualquer tributo embutido no preço”, lembra Valdir Pietrobon.



Sobre o setor de serviços

A unificação da base de cálculo afetará a apuração de impostos de quase 2,6 milhões de empresas do país, o que representa 36% das prestadoras de serviços em atividade. “Hoje, grande parte das empresas de serviços não pode optar pelo SIMPLES, por vedação legal e serão afetadas pela mudança do regime”, afirma Amaral. O setor conta com mais de 7,2 milhões de empresas abertas no país (40,66% de todos os CNPJ’s ativos**) e movimenta R$ 1,4 trilhão por ano. O número de empregos soma 19,4 milhões, maior do que o agronegócio, a indústria e o comércio juntos.



Método da Pesquisa

Para chegar ao impacto da unificação do cálculo do PIS e da COFINS no setor de serviços, o IBPT analisou uma amostra de 1.257 balanços de empresas enquadradas na condição de prestadoras de serviços de acordo com o CNAE – Código Nacional de Atividades Econômicas. Para fins didáticos, elas foram divididas em seis categorias:

g) serviços de profissionais liberais
h) serviços essenciais para empresas
i) serviços de bem estar das pessoas
j) serviços financeiros
k) serviços de comunicação social
l) serviços de telecomunicações.

** O estudo não contempla as empresas optantes do SIMPLES Nacional e nem os Micros e Pequenos Empreendedores Individuais (MEIs), que não serão afetados.*

*** Número até 30/09/2013, medido pelo do "Empresômetro", ferramenta do IBPT que monitora o perfil empresarial do país.*

Informações para a imprensa:
CDN Comunicação Corporativa
Dora Lopes
dora.lopes@cdn.com.br
Fone: 11-3643-2741 / 11-3643-2909 /11-3643-2793

REALIZAÇÃO:

www.ibpt.org.br

R. Gen. Aristides Athayde Júnior, 350
Bigorrilho / Curitiba - PR

contato@ibpt.org.br
(41) 3053-3219