

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO NO REGIME DE LUCRO REAL NO SEGMENTO DE SUPERMERCADO

SANTOS, Miler Martins dos¹

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo estudar a forma de tributação do PIS e da Cofins não cumulativos, pois os recolhimentos desses tributos envolvem uma complexidade maior em relação à sistemática cumulativa. Além da apuração do recolhimento sobre a base de cálculo, há a apuração dos créditos a serem deduzidos, objetiva-se que usuários da contabilidade neste segmento de atividade comercial entendam essa modalidade de tributação no regime de lucro real, cumprindo as exigências estabelecidas pela legislação elencados aos seus benefícios, atendendo o fisco regulamentador, aproveitando todos os créditos que lhe são pertinentes. O problema abordado na pesquisa foi: para identificar se a complexidade dessas contribuições é inerente aos créditos em que o contribuinte tem direito nesta modalidade de tributação. Segundo a hipótese básica levantada, essa complexidade se deu no início da não cumulatividade, quando estes tributos passaram a gerar créditos, tornando a legislação complexa. Dentre a metodologia utilizada destacou-se a pesquisa bibliográfica; em relação aos métodos de abordagens existentes, optou-se pelo método dedutivo, partindo das teorias e leis. A técnica utilizada foi a de documentação indireta, abrangendo a pesquisa documental e bibliográfica. A pesquisa é exploratória, desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca dos tributos PIS e Cofins não cumulativos no regime de lucro real no segmento de supermercado. Os resultados obtidos mostraram que a principal complexidade em relação a estes tributos na sistemática da não cumulatividade está na vasta e ampla legislação, e no conhecimento que os usuários destes tributos devem ter em relação às formas de incidência tributária existentes dentro desta sistemática de tributação.

Palavras-chave: PIS. Cofins. Contabilidade tributária. Lucro real.

1 INTRODUÇÃO

É de suma importância nesse trabalho conhecer como se dá o recolhimento dos tributos PIS e Cofins, pois representam uma parcela significativa dentro das obrigações tributárias de uma empresa, até mesmo pela suas bases de cálculos se darem através da receita bruta de vendas. Com o surgimento da não cumulatividade, ou seja, do crédito a recuperar, deixa de existir o chamado efeito cascata, representado então pelo regime cumulativo.

É importante que os usuários da contabilidade no ramo de supermercado conheçam como se dá esta forma de tributação, pois ela propicia, quando bem ajustada, uma diminuição na tributação de forma legal, pois a lei estabelece benefícios tributários.

Comércio no ramo de gênero alimentício é uma atividade que tem uma margem de lucro

¹ Acadêmico do curso de ciências contábeis do 8º Semestre da Faculdade de Alta Floresta (FAF). Email: <milermar_10@hotmail.com>.

bem menor em relação a outras atividades, por isto a necessidade de se entender a sistemática da não cumulatividade.

Quando a organização tem um bom conhecimento nesta área, além de minimizar os impactos desses tributos, atende de forma eficiente e eficaz sua necessidade de um planejamento tributário, podendo ser também utilizado para fins de tomadas de decisões, pois as informações são mais precisas.

O segmento de supermercado foi escolhido como base para estudo pelo fato de o acadêmico autor desta pesquisa trabalhar em uma organização deste ramo de atividade e ter responsabilidade perante a empresa de gerar o arquivo de Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições), e por ter mais acesso a informações precisas.

A escolha do tema deveu-se por ser um assunto relevante na atualidade contábil, pois está aumentando o número de empresas optantes pelo regime de tributação denominado lucro real², que, no segmento de supermercado, estarão na sistemática da não cumulatividade e há um desconhecimento dos usuários da contabilidade acerca dos benefícios elencados neste regime de tributação.

Desde que criada a legislação do PIS e do Cofins não cumulativo, surgiram várias dúvidas nos contribuintes e usuários desses tributos, por ser uma legislação vasta e esparsa, dificultando seu entendimento e aplicação.

Sabendo da complexidade desta forma de incidência tributária, foi levantado o seguinte problema: Será que os créditos do PIS e da Cofins na sistemática da não cumulatividade a serem deduzidos dos débitos apurados é o fator que mais influencia para que esta sistemática de apuração se torne complexa?

De acordo com o problema apresentado anteriormente, expôs o pesquisando a seguinte hipótese básica: o início da não cumulatividade que dá direito ao crédito para dedução dos débitos apurados na apuração dos tributos PIS e Cofins tornou a legislação bastante complexa, tanto para os contadores quanto para as organizações, dificultando o entendimento da mesma. Foram levantadas as seguintes hipóteses secundárias; dentro da sistemática da não cumulatividade, o que a empresa adquire para a sua comercialização tem forma de tributação diferenciada, tornando esta sistemática de incidência tributária complexa, incorrendo no risco de haver tributação incorreta dos produtos; as formas de incidência tributária existentes na sistemática da não cumulatividade para os tributos PIS e Cofins exige um conhecimento maior dos seus usuários provocando um apropriamento devido de créditos e benefícios

² Conforme divulgou o Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

tributários; há complexidade no conhecimento das mercadorias pela classificação fiscal correta, pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), isto faz com que os usuários destes tributos venham apropriar um crédito indevido ou deixar de apropriar um crédito devido.

Os objetivos que conduziram à pesquisa foram: estudar como é o procedimento do PIS e da Cofins não cumulativo no regime de lucro real no segmento de supermercado; conhecer as formas de incidência tributária existentes para estes tributos na sistemática da não cumulatividade no segmento de supermercado; compreender os cuidados que deve ter desde o cadastro do produto até a sua respectiva saída.

Espera-se que os resultados alcançados e aqui apresentados possam colaborar no entendimento da importância da sistemática da não cumulatividade para empresas do segmento de supermercado, enquadradas no regime tributário denominado Lucro Real, pois haverá uma redução na base de cálculo, com consequente redução do recolhimento do tributo atendendo em estritamente à legislação em vigor. O conhecimento produzido neste trabalho acadêmico é de relevância social, por se tratar de um tema bastante complexo e pouco explorado, e ajudar a sociedade envolvida com esses tributos de forma coletiva, visto que o número de pessoas com dúvida sobre o referido assunto é grande e o texto fornece uma base para o entendimento de marcos importantes, como o conceito de insumo voltado para legislação do PIS e Cofins e os principais cuidados que os administradores destes tributos devem ter na hora de sua apuração, para obter êxito nos seus recolhimentos.

Por se tratar de uma pesquisa no ramo de supermercado, a teoria estudada foi de Teixeira (2012), com a obra eletrônica Planejamento Tributário – PIS e Cofins – Supermercados, cujo autor busca a interpretação e o entendimento da lei a favor do contribuinte principalmente neste ramo de atividade para a redução da carga tributária e aumento da rentabilidade das empresas.

As principais Leis utilizadas para o desenvolvimento da pesquisa foram as Leis 10.637/2002, que trata da cobrança não cumulativa do PIS/Pasep, e a Lei 10.833/2003, que trata da cobrança não cumulativa do Cofins, por serem bastante complexa, livros com comentários destas leis e artigos também ajudaram muito, fundamentando os objetivos do pesquisando.

A obra de Cavallo (2005), Comentários à Legislação da Cofins, contribui neste contexto, pois o autor visa colaborar com os usuários destes tributos na interpretação desta complexa legislação tributária.

Este trabalho dividiu-se em 5 (cinco) capítulos: a introdução aborda o tema, os objetivos, o problema, as hipóteses básica e secundárias, que se espera serem ou não

comprovadas, além da justificativa; o segundo capítulo, embasamento teórico, enfatiza as principais ideias e conclusões dos Autores, legislações, artigos, entre outros materiais; nos materiais e métodos, terceiro capítulo, aborda-se a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa; segue-se, então, para o quarto capítulo, quando são apresentados resultados e discussões dos dados coletados da pesquisa bibliográfica; por último, no quinto capítulo, constam as considerações finais, são enunciadas aqui as conclusões finais alcançadas com a realização da pesquisa.

2 EMBASAMENTO TEÓRICO

A gestão tributária de uma organização é de suma importância para a sua sobrevivência, pois os tributos correspondem a uma parcela de dedução significativa do total do faturamento da empresa, principalmente em um país com alta carga tributária, como o Brasil.

Os tributos federais que têm como finalidade contribuir para o Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) têm uma parcela significativa na arrecadação federal. Conforme Cristo (2011, p. 02):

As contribuições têm sido o foco da Receita nos últimos anos, e uma tendência mundial. Segundo a Receita, em 1995 o IR representava 36,7% da arrecadação federal, enquanto que as contribuições, 34,5%. Em 2009, a liderança inverteu. As contribuições passaram a responder por 42,3% do montante arrecadado, enquanto o IR, por 40,7%.

Os recolhimentos desses tributos na sistemática da não cumulatividade envolvem uma complexidade maior em relação à sistemática da cumulatividade, pois, além da apuração do recolhimento sobre a base de cálculo, há a apuração dos créditos a serem deduzidos. Sobre a complexidade da apuração dos tributos PIS e Cofins na sistemática da não cumulatividade segundo Rutkowski (2011 apud CRISTO, 2011 p. 01):

A complexidade da via tecnológica criada pela Receita Federal para declarações sobre PIS e Cofins perturba os profissionais responsáveis pela escrituração fiscal das empresas. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade, já há casos de escritórios de contabilidade pequenos e médios que têm rejeitado clientes optantes pelo regime tributário do Lucro Real justamente por causa da dificuldade.

Esta complexidade não está voltada apenas para o contribuinte, mas para o próprio órgão competente desses tributos, a Receita Federal do Brasil. Afirma Cristo (2011, p. 02):

O trabalho não é só do contribuinte. Segundo o supervisor da Receita Federal Jonathan Oliveira, a maior parte da mão-de-obra do órgão tem sido deslocada para a análise de créditos de PIS e Cofins. "A devolução de valores por meio de compensação e restituição chega a R\$ 80 bilhões por ano, o que é uma espécie de gasto para o fisco", afirma.

O PIS e a Cofins são tributos da esfera do governo federal, ou seja, da União, que têm

como objetivo contribuir para o programa de integração social e financiar a seguridade social que, por sua vez, assegura os direitos relativos à saúde, à previdência, e à assistência social. Conforme art. 194 da Constituição Federal Brasileira (1988):

Art. 194º A seguridade Social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

A incidência tributária desses tributos é sobre o valor do faturamento mensal das pessoas jurídicas ou a elas equiparadas, ou seja, pessoas que tenham personalidade jurídica, conforme disposto na Constituição Federal, em seu art. 195, inciso I alínea b.

A Lei n. 10.637/2002, que trata da cobrança não cumulativa do PIS/Pasep, e a Lei 10.833/2003, que trata da cobrança não cumulativa do Cofins, em seus, art. 1:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

A sistemática da não cumulatividade para o PIS foi instituída pela medida provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002, a da Cofins, pela medida provisória n.135, de 30 de outubro de 2003, ambas dispõem sobre a não cumulatividade destas contribuições.

A não cumulatividade que se dá no regime tributário denominado lucro real é uma sistemática destas contribuições conhecida justamente por dar ao contribuinte direito a crédito na hora da apuração dos tributos, ou seja, da base de cálculo que é o faturamento mensal deduz-se os créditos abrangidos pela legislação, sendo um sistema legal, e tem-se o valor a recolher da obrigação tributária. Bittencourt e Gabbi (2009, p. 6 apud MELLO, 2004, p. 51-52) explica:

A não cumulatividade significa um sistema operacional que objetiva minimizar a carga tributária incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços, tendo por finalidade diminuir o preço que permite na diminuição do custo de vida, possibilitando a geração de emprego, realização de investimento empresariais e outras medidas benéficas ao desenvolvimento econômico.

Esta forma de tributação, segundo Feitosa (2010), corresponde atualmente, ao mais complexo tributo da atualidade, tanto pela dificuldade de apuração dessas contribuições, que comportam diversas modalidades dentro da sistemática da contribuição, como também pela falta de consolidação de sua legislação. A base de cálculo para estas contribuições é o faturamento mensal auferido pelas pessoas jurídicas, ou seja, o total das receitas de vendas, mas somente das receitas realmente ocorridas, excluindo-se os valores de vendas canceladas, devoluções de vendas, descontos concedidos incondicionalmente, venda do ativo permanente, por não se caracterizar atividade fim da empresa, venda auferida através da exportação

devendo excluir este valor da receita, pois é considerada isenta destas obrigações. Ainda assim, pode existir dentro destas receitas as que não são alcançadas pela incidência da contribuição ou isentas, ou sujeitas à alíquota zero, ou as receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora, nas quais a contribuição já foi exigida pela empresa vendedora, na condição de substituta tributária. A alíquota desta incidência tributária na sistemática da não cumulatividade para PIS e Cofins é de 1,65% e 7,6%, respectivamente.

Conforme art. 2 das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 respectivamente, que trata das alíquotas:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Os créditos admitidos pela legislação a deduzir a base de cálculos destas contribuições é gerado, nas entradas de bens para revenda daquele mesmo mês e das despesas equiparadas na legislação, ou seja, daquelas despesas oriundas de insumos utilizados na atividade da empresa, como exemplo a energia elétrica.

Quando o legislador utilizou a palavra insumo como crédito deixou uma vasta complexidade para o entendimento dos usuários destes tributos, pois se trata de todo o esforço que a empresa teve para a obtenção daquele serviço, mas isto não está claro na legislação, principalmente no que concerne às empresas comerciais. Sobre insumo, Cavallo (2005, p. 127) dispõe:

Insumo, em sentido amplo, é todo e qualquer produto ou serviço necessário à produção de outro bem ou serviço, nele se agregando de forma plena e inseparável, sem o qual esse novo produto ou serviço não existira.

Os usuários destes tributos devem ficar atentos quanto aos gastos desembolsados para as demais atividades da empresa. Cavallo (2005) afirma que deve ser excluído deste conceito a divulgação, venda, distribuição, aprimoramento, pois não se enquadram no conceito de insumo.

Os créditos do PIS e da Cofins na sistemática da não cumulatividade serão determinados pela aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, para PIS e Cofins, respectivamente. Nem todas as mercadorias adquiridas para revenda geram créditos ou tem-se benefícios tributários, até mesmo por não serem todos os produtos com a incidência da obrigação tributária, podendo estes ser alcançados pela suspensão, imunidade, isenção ou não incidência, alíquota zero 0%, monofásicas e de substituição tributária. Vale ressaltar que das mercadorias com incidência monofásica e substituição tributária não se apropria crédito, por não incidir tributação na venda, ou seja, não se tem o crédito por não haver o recolhimento

destes tributos, pois este valor foi recolhido na etapa anterior pelo produtor ou importador; mas, neste caso específico, o valor pago na etapa anterior vem incluso no preço da mercadoria. Este fator, segundo Fernandes, Otta e Rosa (2012), é que faz da sistemática desta contribuição complexa, exigindo o máximo de conhecimento dos administradores desses tributos nesta sistemática, sendo assim, as empresas têm que se manter em constante aperfeiçoamento para lidar com estas regras.

É importante que a organização tenha uma boa gestão de tributos; sobre isso, Teixeira (2012, p.13) manifesta: “A inexistência de política para Gestão dos Tributos na empresa é um fator determinante para o aumento real da carga tributária de 2% a 5% do faturamento bruto.” Segundo o Autor, o mapeamento de créditos e procedimentos tributários é importantíssimo para a verificação dos produtos, bens e serviços que dão ao contribuinte direito ao crédito.

Com a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital (EFD-PIS/Cofins), criada pela Instrução Normativa RFB n. 1.052, de 05 de julho de 2010, as empresas optantes pelo regime tributário de lucro real, estão obrigadas a transmitir mensalmente à Receita Federal do Brasil a EFD-PIS/Cofins, que foi revogada pela nova regulamentação através da Instrução Normativa RFB n. 1.252, de 01 de março de 2012, passando a denominar-se Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a receita (EFD-Contribuições). Isto faz com que o órgão competente, a Receita Federal do Brasil, tenha um maior controle das apurações feitas pelas empresas que se encontram nesta obrigatoriedade.

Sendo assim, é de suma importância entender como se dá à incidência tributária do PIS e da Cofins no regime de lucro real no segmento de supermercado, para minimizar os impactos tributários, de acordo com a legislação vigente, buscando evitar as sanções e penalidades impostas pelo fisco por falta de conhecimento e ser necessário fazer-se uma restituição.

3 MATERIAIS E MÉTODOS

3.1 Metodologia

Métodos e técnicas foram utilizados na realização da pesquisa acadêmica, pois, segundo Siena (2007, p.8), “não é possível apresentar as formas de organização e apresentação de trabalhos acadêmicos sem abrir espaço para discutir os conceitos e definições sobre pesquisa, método científico e aspectos relativos à metodologia da pesquisa”.

O procedimento metodológico utilizado foi a pesquisa bibliográfica, e se deu em livros,

artigos, leis e internet. A pesquisa bibliográfica é aquela desenvolvida em material já elaborado, que busca conhecer e analisar as contribuições científicas existentes sobre o tema abordado, pois é através deste estudo bibliográfico que foi possível compreender e chegar-se às conclusões almejadas pelos objetivos sobre a forma de incidência tributária dos tributos PIS e Cofins na sistemática da não cumulatividade.

Os métodos de abordagem, segundo Siena (2007) são os que proporcionam as bases lógicas da investigação, dentro deste método existente optou-se pelo método dedutivo, partindo de teorias e leis para chegar a uma conclusão particular. Para Lakatos e Marconi (2007, p. 110), o método dedutivo é entendido como aquele: “Partindo das teorias e leis, na maioria das vezes prediz a ocorrência dos fenômenos particulares (conexão descendente)”.

Foi utilizada a técnica de documentação indireta, abrangendo a pesquisa bibliográfica com o objetivo de procurar exemplificar teorias já existentes, dando sentido ao trabalho.

Toda pesquisa exige muita leitura, afinal é ela que estrutura todo o conhecimento de que o pesquisador precisa. Sendo assim, no primeiro momento, foi feita uma leitura textual do conteúdo encontrado, que deu ao pesquisador uma visão global do conteúdo pesquisado, qual o conceito dos tributos PIS e Cofins, sua finalidade, quais as principais legislações de regência, configurando a pesquisa exploratória.

Em seguida, passou-se por uma leitura temática, com busca da compreensão geral do assunto pesquisado, no caso específico deste trabalho, observam-se quais os objetivos a serem desenvolvidos no trabalho, os problemas, o entendimento das principais ideias dos autores, e nesta leitura o acadêmico-autor se aprofundou na sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

Sendo assim, surge à leitura interpretativa, o que realmente significa de forma aprofundada nas bibliografias, artigos, sobre os tributos PIS e Cofins na sistemática da não cumulatividade, e as ideias dos autores sobre a sua complexidade.

Para uma melhor compreensão, na prova dos dados são utilizados relatórios gerenciais de um supermercado, onde o autor conseguirá mostrar como se dá a apuração destes tributos na sistemática da não cumulatividade de uma forma mais exemplificada, e relatórios do sistema público de escrituração fiscal digital EFD-Contribuições, enfatizando alguns avisos que se dá no validador, por falta de conhecimento dos usuários, destas contribuições.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

No mundo atual dos negócios, a gestão tributária é de suma importância para a

sobrevivência das organizações, é importante que as empresas criem um comitê para discutir e estudar a tributação, formando assim a gestão de impostos, onde a empresa terá como base um sistema de informação, devendo estar atualizado, que permita gerenciar o dia a dia dos impostos da empresa. É essencial que isto seja feito dentro da empresa, conforme Teixeira (2012, p. 13): “Responsabilidade da Contabilidade é escriturar. Até pode apurar o tributo, mas através de parâmetros anteriormente definidos pela empresa, não é de sua competência a Gestão dos Tributos”. Não é diferente com os tributos PIS e Cofins, pois seus usuários devem controlar a manutenção dos débitos a serem apurados e dos créditos a serem deduzidos.

Visto a complexidade dos tributos PIS e Cofins na sistemática da não cumulatividade, o pesquisador levantou o seguinte problema: Será que os créditos do PIS e da Cofins na sistemática da não cumulatividade a serem deduzidos dos débitos apurados é o fator que mais influencia para que esta sistemática de apuração se torne complexa? A hipótese básica consiste em: O início da não cumulatividade que dá direito ao crédito para dedução dos débitos apurados na apuração dos tributos PIS e Cofins tornou a legislação bastante complexa, tanto para os contadores quanto para as organizações, dificultando o entendimento da mesma.

O aparecimento da complexidade destes tributos surgiu quando passaram a ser não cumulativos, ou seja, passaram a dar direito ao crédito na apuração do recolhimento desses tributos e comprovou-se que uma das complexidades é a forma de se entender a legislação inerente aos créditos, em relação ao conceito de “insumo” como crédito, como disposto na Lei n. 10.833/2003.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n. 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; (Redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004).

Até então, “insumo” era um conceito voltado para a indústria como no caso da não cumulatividade do IPI, mas, na legislação voltada para o PIS e Cofins, mudou este conceito, sendo que, para uma empresa comercial e prestação de serviço, “insumo” é toda a despesa que a empresa tem para desenvolver sua prestação de serviço, ou seja, despesas inerentes à obtenção das receitas. Segundo Cavallo (2005, p.127), “[...] tudo aquilo que se faz necessário para que o novo bem ou serviço atinjam o seu objetivo final deve ser considerado como insumo”.

Não está claro nas principais legislações de regência, Lei n. 10.637/2002 e Lei n. 10.833/2003 para PIS e Cofins respectivamente a definição de tais créditos, isto faz com que

alguns contadores e organizações fiquem com medo de apropriar créditos indevidos. Enfatiza Teixeira (2012, p.13):

Via de regra há um desperdício de créditos, motivados pelo “medo das partes”, se der algo errado estoura em nossas mãos, melhor é não arriscar, portanto há um conservadorismo amedrontado.

Alguns exemplos de produtos que se podem descontar créditos e são considerados como insumo, conforme Teixeira (2012): Sacolas plásticas utilizadas para acondicionamento dos produtos; Embalagens utilizadas em hortifrutti; Frete pago pelo tomador do serviço no transporte de mercadorias adquiridas para revenda, inclusive as monofásicas, alíquota zero, substituição, suspensão, etc. Essas despesas são consideradas como insumo, pois formam o custo do produto. Há certa dúvida do crédito destes insumos, principalmente dos produtos que não incidem débito na saída, como no exemplo dos hortifrutti, por serem tributados pela alíquota zero, e as bebidas frias, por serem tributadas pela incidência monofásica, mas os créditos se darão não na entrada dos produtos, mas na entrada dos insumos que juntos formam o preço do produto, podendo aproveitar créditos conforme disposto no art.17 da Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (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.

Na procura de provas e embasamento sobre o direito de apropriar créditos vinculados a operações que não incidem débito em suas saídas, encontrou-se uma publicação dada pela solução de consulta n. 35, de 18 de dezembro de 2009, disposto no Diário Oficial da União, DOU 22/12/2009, dando parecer favorável à recuperação de créditos vinculados a estas operações:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº35, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2009

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. RESSARCI-MENTO. COMPENSAÇÃO. A pessoa jurídica enquadrada no regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, poderá apurar créditos na forma do art. 3º da Lei Nº -10.833, de 2003, e mantê-los, quando vinculados a operações de vendas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da contribuição. Deverão ser observadas as vedações, inclusive quanto à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, e as condições estabelecidas na legislação própria de regência. Os créditos apurados na forma do art. 3º da Lei Nº -10.833, de 2003, relativos a custos, despesas e encargos comuns às diversas atividades da pessoa jurídica, deverão ser vinculados proporcionalmente à sua utilização entre as receitas com diversidade de tributação, de forma a se mostrarem segregados segundo sua natureza e destinação. O saldo credor acumulado ao final de cada trimestre calendário, em virtude do art. 17 da Lei Nº 11.033, de 2004, poderá ser objeto de pedido de resarcimento em dinheiro, e, depois de solicitado, utilizado pelo sujeito passivo em compensação de débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB, desde que não haja vedação legal e sejam observados a legislação específica e os procedimentos aplicada à matéria.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei Nº - 9.430, art. 74; Lei Nº -10.833, de 2003, arts. 1º, 2º e 3º; Lei N-10.865, de 2004, art. 28; Lei Nº - 11.033, de 2004, art. 17; Lei Nº -

11.116, art. 16; Lei 11.457, de 2007, art. 26, parágrafo único.

RAIMUNDO VALNÉ BRITO SIEBRA

Chefe

Substituto

Para Bernardon (2011, s.p.) “a nova legislação do PIS e da Cofins é a mais complexa dentre todas as legislações tributárias, e tem gerado inúmeras dúvidas na sua aplicação, dentre elas, no que diz respeito ao direito de crédito”.

Esta complexidade é vista também por outros autores, tais como: Rutkowski (2011 *apud*, CRISTO, 2011), Cristo (2011), Fernandes, Otta e Rosa (2012). O que tornou a legislação do PIS e da Cofins complexa foi a sua amplitude, dificultando aos administradores desses tributos identificarem os devidos créditos. Conforme Lima (2005, p.3):

O sucesso na administração destes tributos está na qualidade dos procedimentos adotados para a identificação dos créditos passíveis de utilização, isto porque a legislação é complexa, vasta e esparsa, o que dificulta imensamente o seu conhecimento e aplicação.

O que levou o autor a levantar o problema e a hipótese básica foi o aparecimento da complexidade destes tributos quando passaram a serem não cumulativos, o aparecimento do crédito tornou esta legislação complexa. Palavras de Lima (2005, p. 3):

Contudo, a maior complexidade sobre a tomada de crédito, haja vista tratar-se de tema recente no ordenamento brasileiro, referem-se às contribuições do PIS e COFINS que, mediante as Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, foram convertidas de cumulativas para não-cumulativas.

Outra complexidade da legislação é a sua alteração constante, como por exemplo, alíquota zero para massas alimentícias com a classificação fiscal NCM 19.02, iniciou-se esta em 01 de dezembro de 2011 e aplicava-se esta até 30 de junho de 2012, conforme Art. 2º da MP n. 552/2011. Antes mesmo do dia 30 de junho, foi publicado a Lei n. 12.655, de 30 de Maio de 2012 alterando o Art. 1º da Lei n. 10.925, de 23 de julho de 2004, ficando reduzidas a zero as alíquotas destas contribuições para tais produtos, atualmente este benefício tributário é mantido com base no inciso XVIII desta lei. A carne é outro exemplo, dava-se direito ao crédito integral com a alíquota normal de 9,25%, conforme art. 3º, da Lei n.10.833/03 com as alterações constantes da lei passou para o crédito presumido, como disposto na Lei n. 12.058/09. Esta alteração envolveu um cuidado grande na hora da apuração destes produtos “carne bovina”, pois antes dava-se o direito do crédito integral na compras destas mercadorias. Com a alteração da legislação, este crédito passou a ser presumido diminuindo o valor do crédito aproveitado pelo contribuinte. Atualmente com a publicação da Medida Provisória n. 609, de 08 de Março de 2013, convertida na Lei n. 12.839, de 09 de Julho de 2013 a “carne bovina” passou a ser beneficiada pela alíquota zero, ou seja, não tem-se incidência na saída e nem créditos na entrada destas mercadorias. Esta complexidade exige dos usuários da contabilidade tributária, exclusivamente os que estão na administração destes

tributos, estarem atentos à legislação, sendo este seu principal foco, pois a lei sempre está colocando em vigor mudança em relação à tributação.

Segundo Ferreira (2007, s.p.), “O PIS e a Cofins talvez tenha sido os tributos que mais sofreram modificações legislativas nos últimos 5 anos”.

Considerando o problema levantado, surgiu a primeira hipótese secundária: dentro da sistemática da não cumulatividade, o que a empresa adquire para a sua comercialização tem forma de tributação diferenciada, tornando esta sistemática de incidência tributária complexa, incorrendo no risco de haver tributação incorreta dos produtos;

Comprovou-se, por meio de estudo, que nem todas as mercadorias têm a sua situação tributária igual à outra, este fator é um dos fatores que traz complexidade para esta forma de incidência tributária, pois há necessidade dos usuários administradores destes tributos conhecerem aprofundadamente como se dá a tributação de cada produto, para não vir a tributá-lo de forma errônea um produto, apropriando um crédito indevido ou deixando de apropriar um crédito devido aos produtos. Relata Fernandes, Otta, Rosa (2012, s.p.):

Ocorre que, hoje, nem tudo o que uma empresa adquire para sua produção dá direito a créditos tributários. Há uma série de exceções e esse é um dos principais focos de complicação. As empresas precisam montar grandes estruturas para lidar com essas regras.

Dentre as várias formas de incidência tributária existentes na sistemática da não cumulatividade para estes tributos, destacam-se as de mais influência no ramo de supermercado, sendo basicamente os produtos:

- a) monofásicos: incidentes sobre a receita bruta de vendas de determinados produtos, sua tributação é concentrada nas etapas de produção e importação, não incidindo nas etapas de comercialização, ou seja, nas empresas varejistas ou atacadistas, sua tributação é desonerada, não incide tributação. Como exemplo de produtos tributados por esta forma de incidência tributária no segmento de supermercado, constam: bebidas frias, perfumaria e toucador ou higiene pessoal (Exceto os alterados pela Medida Provisória n. 609, de 08 de Março de 2013);
- b) alíquota zero: a alíquota de tributação de determinados produtos nesta forma de incidência tributária é zero, está ligada a um benefício que proporciona melhor condição de obtenção de mercadorias pelo consumidor final, isto faz com que o preço da mercadoria fique mais acessível ao consumidor, como no caso de mercadorias como arroz, feijão, farinha de trigo, mercadorias consideradas essenciais ao consumidor. Alguns exemplos de produtos tributados por esta forma de tributação: Produtos hortícolas, frutas, ovos, feijão, arroz, farinhas de mandioca,

farinha; grumos, sêmolas, grãos esmagados ou em flocos de milho, leite fluído pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, queijo tipo mussarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão e queijo fresco não maturado, farinha de trigo, pré-misturas próprias para fabricação de pão comum;

- c) substituição tributária: forma de incidência tributária na qual a responsabilidade do recolhimento do PIS e da Cofins é do fabricante e importador dos produtos abrangidos por este regime, desonerando o recolhimento destes tributos para a comercialização, pois o montante pago por estes tributos vem incluso no preço da mercadoria. Como exemplo de produto comercializado por supermercado tem-se: Cigarro;
- d) normal: esta forma de tributação incide nas mercadorias que são tributadas normalmente, incide a obrigação tributária do PIS e da Cofins pela receita, com a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco décimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) respectivamente, e gera crédito a recuperar pela entrada de mercadorias com a mesma alíquota, sendo de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco décimos por cento) para o PIS e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins.

Estas formas de incidência tributária são evidenciadas nas legislações principais de regência desses tributos sendo a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n.10.833/2003 para PIS e Cofins respectivamente.

Com relação à segunda hipótese secundária: as formas de incidência tributária existentes na sistemática da não cumulatividade para os tributos PIS e Cofins exigem um conhecimento maior dos seus usuários provocando um apropriamento devido de créditos e benefícios tributários, confirmou-se, pois os usuários da contabilidade tributária principalmente os que estão envolvidos na administração destes tributos na sistemática da não cumulatividade devem ter conhecimentos sobre Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), Código de Situação Tributária (CST), sobre as formas tributárias em si, pois são conhecimentos que se correlacionam, para que haja uma boa gestão tributária inerente a estes tributos em específico, pois a consequência do seu não entendimento é vir a apropriar de um crédito a menor que o de direito.

Uma entrada de mercadoria que se deu com o NCM do capítulo 7 e 8 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), ou seja, produto

hortifrutigranjeiro, é tributado pela alíquota zero mas deve ser informado em sistemas gerencias ou no sistema público de Escrituração Fiscal Digital EFD-Contribuições o CST referente ao PIS e Cofins daquele produto no momento de sua entrada e na venda, neste caso específico é o CST 73 – operação de aquisição à alíquota zero e, na saída deste produto, ou seja, na venda, se utilizará o CST 06 – operação tributável à alíquota zero, neste caso tanto o NCM quanto o CST estão corretos, pois não apropria crédito na entrada nem gera débito na saída e obtém-se o benefício tributário por ser alíquota zero.

Deve haver muito cuidado quanto aos produtos que foram industrializados, sendo estes geralmente enlatados mesmo que sua classificação fiscal na sua naturalidade conste na tabela TIPI capítulo 7 e 8, pois, a partir do momento em que foram industrializados, deixam de ter sua tributação pela alíquota zero, e passam a ser tributados normalmente incidindo tributação na venda deste produto e dando direito ao crédito na sua entrada, este usuário deve utilizar o NCM correto e informar que o CST deste produto encontra-se nos referentes CST, operações com direito ao crédito (CST 50 ao 56). A ameixa é uma fruta tributada à alíquota zero com o NCM 0809.40.00 (Ameixas), e a partir de sua industrialização, tornando-se em calda, o NCM correto é o 2006.00.00 (Produtos hortícolas, frutas, cascas de frutas e outras partes de plantas, conservados com açúcar (passados por calda, glaceados ou cristalizados), e sua forma de incidência tributária dentro da sistemática da não cumulatividade agora é normal.

Há uma grande complexidade em relação aos produtos adquiridos através de bonificações, pois conforme o EFD-Contribuições estas mercadorias não confere direito a crédito, ou seja, compras adquiridas por Bonificação CFOP 1.910 e 2.910 independente do CST e do NCM destes produtos não geram crédito, pois estes CFOP não está na lista dos CFOP geradores de créditos. O pesquisador ao verificar que na saída destas mercadorias incidem tributação, pois não há como o supermercadista separar as mercadorias que entraram com o CFOP de bonificação na hora de suas saídas, procurou encontrar solução de consultas que servissem como base sobre este assunto e encontrou no Diário Oficial da União, DOU 01/04/2011, a solução de consulta n. 23, de 18 de fevereiro de 2011, dando parecer favorável ao crédito das mercadorias adquiridas por bonificação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 23, DE 18 DE FEVEREIRO DE 2011

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES.

As bonificações condicionadas ao volume de compras não configuram descontos incondicionais e, portanto, não podem ser excluídas da receita bruta do vendedor para efeito de apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep.

Para fins de apuração da contribuição ao PIS/Pasep, integra a base de cálculo as receitas decorrentes do recebimento de bonificação condicionada, por se adequarem ao conceito de faturamento prescrito na legislação.

BONIFICAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.

A base de cálculo dos créditos deve ser construída a partir do total líquido da nota fiscal de venda, nos casos em que a bonificação é concedida na própria nota fiscal. Nos casos em que a bonificação é concedida em dinheiro em momento posterior à emissão da nota fiscal de venda, o crédito das contribuições sociais deve ser considerado com base no valor original de aquisição das matérias primas.

Dispositivos Legais: arts. 1º e 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. BONIFICAÇÕES.

As bonificações condicionadas ao volume de compras não configuram descontos incondicionais, e, portanto, não podem ser excluídas da receita bruta do vendedor para efeito de apuração da base de cálculo da Cofins.

Para fins de apuração da Cofins, integra a base de cálculo as receitas decorrentes do recebimento de bonificação condicionada, por se adequarem ao conceito de faturamento prescrito na legislação.

BONIFICAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.

A base de cálculo dos créditos deve ser construída a partir do total líquido da nota fiscal de venda, nos casos em que a bonificação é concedida na própria nota fiscal.

Nos casos em que a bonificação é concedida em dinheiro em momento posterior à emissão da nota fiscal de venda, o crédito das contribuições sociais deve ser considerado com base no valor original de aquisição das matérias-primas.

Dispositivos Legais: arts. 1º e 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982.

SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY BURLO

Chefe da Divisão

Conforme esta consulta e parecer dado também por Teixeira (2012) pode-se apropriar créditos de mercadorias recebidas por bonificações e mais uma vez o pesquisando prova a complexidade destas contribuições, pois o próprio sistema do governo a EFD-Contribuições, contradiz o que foi publicado no Diário Oficial da União, o principal veículo de comunicação da imprensa nacional, onde publica-se leis, decretos, resoluções, instruções normativas, portarias, atos normativas de interesse geral. Estes conhecimentos são necessários para que os usuários dos tributos PIS e Cofins na sistemática da não cumulatividade apropriem todos os créditos que lhes são pertinentes, equiparados pela legislação, ou seja, fazendo uma apropriação devida.

Visto que o NCM é importante fator para a identificação das mercadorias, foi levantada a terceira hipótese: há complexidade no conhecimento das mercadorias pela classificação fiscal correta, pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), isto faz com que os usuários destes tributos venham a apropriar um crédito indevido ou deixar de apropriar um crédito devido.

A hipótese acima foi confirmada, pois é pelo NCM que os usuários destes tributos na sistemática da não cumulatividade conseguem identificar a forma de incidência tributária dentro da sistemática da não cumulatividade o seu produto se encaixa. Por exemplo, produto de hortifrutícola é classificado como alíquota zero e é definido pelo capítulo 7 e 8 da tabela TIPI, esta informação é contida no NCM de cada produto.

Enfatiza-se então uma das complexidades existentes em relação ao NCM, pois de um mesmo produto a empresa poderá receber NCM diferente, de fornecedores diferentes, ficando complexo saber sua real classificação fiscal, para incluí-lo na sua real forma de incidência tributária, isto traz consequências se não for bem administrado, pois a empresa poderá não apropiar um crédito que deveria apropiar ou apropiar um crédito que não deveria apropiar.

Deve-se tomar cuidado, pois um mesmo produto pode ter classificação diferente do fornecedor para o varejista, como exemplo, têm-se o milho, para o cerealista, sua forma de incidência tributária é a de suspensão não incidindo tributação na sua venda, para o varejista é alíquota normal, incide tributação na saída e recupera crédito na sua entrada. Da mesma forma acontecia com a carne bovina, ela era suspensão somente para o frigorífico, ou seja, não incidia tributação na sua venda. Os NCM referente à carne existentes na tabela TIPI eram de suspensão, mas apenas para o frigorífico e distribuidor, para o varejista era presumido, tributada normalmente na sua venda com alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para PIS e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para Cofins, e aproveita-se crédito presumido de 40% do total da alíquota de 9,25%, gerando uma alíquota de 3,70% (três inteiros e setenta centésimos por cento) na entrada deste produto. A Lei n. 12.058/2009, trata da suspensão para a carne bovina.

Suspensão de PIS e COFINS nas vendas efetuadas por pessoa jurídica que revenda tais produtos ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM, nas vendas efetuadas a pessoa jurídica, conforme inciso II do Art. 32 da Lei n. 12.058/2009. ____ A suspensão não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo, conforme inciso I, Parágrafo único, Art. 32 da Lei n. 12.058/2009.

Com o surgimento da Medida Provisória n. 609, de 08 de Março de 2013, convertido na Lei 12.839, de 09 de Julho de 2013, as alíquotas da Carne Bovina, passaram a ser tributados pela alíquota zero, tanto na venda do distribuidor quanto na venda a varejo, sendo ampliada para toda a cadeia, não temos débito na saída nem crédito na entrada.

O contribuinte deve tomar cuidado ao fazer sua pesquisa sobre estes produtos, pois, o NCM conferia e confere direito à suspensão no caso do produto Carne Bovina e Milho respectivamente, mas deve ser verificada com ênfase a legislação, por que este NCM oferta direito à suspensão para o cerealista no caso específico do milho e não para o varejista. Ou seja, para um único NCM há varias legislações, gerando complexidade. O mesmo acontecia com as carnes suínas e de aves. Enfatiza Buzzi (2012, s.p. apud MADRUGA, 2012, s.p.):

Temos percebido recentes dúvidas quanto à responsabilidade pela classificação fiscal de mercadorias e tributação de produtos, principalmente na atividade varejista. A Nomenclatura Comum do Mercosul foi estabelecida pelo governo brasileiro como forma de identificar a natureza das mercadorias fabricadas no Brasil e as importadas e determinar a alíquota do IPI e do Imposto de Importação (a TIPI - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, tem como base a NCM).

Atualmente também é utilizada para auxiliar a determinação de alíquotas de outros tributos, como PIS, COFINS e ICMS.

Deve existir, por parte do adquirente, a preocupação em garantir a idoneidade fiscal de suas operações, questionando a correta classificação fiscal dos produtos (NCM) conforme a legislação vigente.

Como visto, para que os usuários desses tributos no segmento de supermercado tenham exatidão nas suas apurações é necessário conhecimento íntegro em relação ao NCM, CST, CFOP, nas formas de incidência tributária existentes dentro da sistemática da não cumulatividade: monofásica, alíquota zero, substituição tributária, normal, presumido.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo que trata do PIS e Cofins não cumulativo no regime de lucro real no segmento de supermercado, tem com objetivo mostrar aos usuários desses tributos federais a importância do conhecimento da apuração dessas contribuições na sistemática da não cumulatividade no regime de lucro real no segmento de supermercado, por ser um ramo de atividade que possui uma margem de lucro bem menor em relação a outras atividades; e, nesta modalidade, o contribuinte pode descontar créditos na hora do recolhimento destes tributos, tornando assim menos onerosas estas contribuições cumprindo com a legislação vigente.

Trata-se de um processo árduo e exigente, conforme observado no decorrer deste trabalho de pesquisa; através das hipóteses confirmadas se percebe que há uma grande complexidade na apuração destas contribuições no que diz respeito à vasta legislação em relação aos créditos, sendo necessário o máximo possível de entendimento dos usuários destes tributos para que, com êxito, atendam as necessidades da empresas e do órgão regulamentador.

A precisão da informação em tempo real, não está mais voltada apenas para a direção das organizações na hora da tomada de decisão, mas também ao fisco que, através da Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições), acompanha eletronicamente os créditos e os débitos dos tributos apurados pelos contribuintes, sendo este também um dos fatores determinantes para que os usuários se mantenham atualizados sobre a legislação vigente.

Há uma grande preocupação por parte do governo em fiscalizar e monitorar estas contribuições, pois, conforme mostrou a Receita Federal do Brasil em 2010, estes tributos totalizaram R\$ 798 bilhões arrecadados, sendo a segunda principal receita federal arrecadada.

Por ser um dos tributos mais complexos da atualidade tanto para o contribuinte, quanto para o órgão administrador, a Receita Federal do Brasil (RFB), e possuir uma receita considerável para o governo, há indícios de que haverá uma reforma tributária para ambas as

contribuições. O objetivo dessa reforma é unificar tais contribuições, tornando mais simples seu modelo de cobrança, desde que bem planejado; poderá não ser uma boa notícia para os empresários, visto que, para a facilitação da apuração destes tributos o governo abrirá mão de mais créditos tributários, estudando-se a possibilidade de todos os insumos gerarem créditos, sendo assim, sua receita diminuirá, sendo possível a elevação da alíquota para estas contribuições.

A qualificação profissional na área tributária dos usuários destes tributos é indispensável, pois sua principal complexidade está na vasta, complexa e ampla legislação, exigindo desse profissional conhecimento que interligam com estes tributos, para que, de forma eficiente e eficaz atenda, à necessidade das organizações.

O trabalho não atenderá somente aos usuários intrínsecos desses tributos, mas colaborará com a sociedade de forma coletiva, visto que o conhecimento adquirido pelos seus administradores torna a tributação da empresa menos onerosa, consequentemente haverá uma diminuição no preço dos produtos aos consumidores finais.

Outro aspecto importante está inerente ao desafio da gestão tributária, enriquecendo as pessoas com a fluência na sistemática da tributação do PIS e da Cofins na sistemática da não cumulatividade no segmento de supermercado, pois os resultados obtidos nesta pesquisa são úteis para promover uma apuração inerente a esses tributos de forma eficiente e eficaz atento a legislação em vigor, e abrindo caminhos para que os administradores destes tributos superem estas informações, explorando esta complexa forma de incidência tributária.

NON-CUMULATIVE PIS AND COFINS IN THE REAL PROFIT REGIME IN THE SUPERMARKET SEGMENT

ABSTRACT

The present paper aims to study the form of taxation of the non-cumulative PIS and Cofins because the payments of these taxes involve greater complexity. Besides the calculation of the payment on the calculation basis there is the calculation of the credits to be deducted, the objective is that accounting users in this segment of business understand this form of taxation in the real profit regime, fulfilling the requirements established by legislation listed to their benefits, complying with the regulatory tax authority and availing all the credits that are pertinent to them. The problem addressed in the research aimed to find out if the complexity of these contributions is inherent to the credits which the taxpayer is entitled in this form of taxation. According to the basic supposition which was raised, this complexity occurred at the beginning of the non-cumulativity, when these taxes started to generate credits, causing the legislation to become complex. The used methodology highlighted literature research; among the methods of existing approaches, the deductive method was chosen, starting from theories and laws; the technique used was the indirect documentation

one, covering the desk and literature researches. The research is exploratory, developed in order to provide an overview about the non-cumulative PIS and Cofins in the real profit regime in the supermarket segment. The results showed that the main complexity regarding these taxes on the non-cumulative systematic is in the vast and wide legislation and in the knowledge that the users of these taxes must have about the way of existing tax incidence within the taxation system.

Keywords: PIS. Cofins. Tax accounting. Real profit

REFERÊNCIAS

AFFECTUM AUDITORIA E CONSULTORIA EMPRESARIAL. Empresas concordam com o PIS e a Cofins unificados. Disponível em:<
http://www.affectum.com.br/affectum_site/index.php?option=com_content&view=article&id=226:empresas-concordam-com-o-pis-e-a-cofins-unificados&catid=8:noticias&Itemid=30>. Acesso em: 02 out. 2012.

ÂMBITO JURÍDICO. A não cumulatividade do Pis/Cofins sob ótica constitucional. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site_index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3130>. Acesso em: 24 abr 2012.

ANDRADE SILVA ADVOGADOS. Revisão de apuração de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade. Disponível em:< <http://www.andradesilva.com.br/artigos/revisao-de-apuracao-de-pis-e-cofins-no-regime-da-nao-cumulatividade/>>. Acesso em: 08 jul. 2012.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS. Cartilha sobre tributação pelo PIS e COFINS. Disponivel em: <<http://www.abras.com.br/cartilha.pdf>>. Acesso em: 02 maio 2012.

BITTENCOURT, Sandro; GABBI, Adriana. Análise da auditoria tributária de PIS e Cofins e empresas de máquinas agrícolas. Santa Maria, 2009. Disponível em:< http://www.ccontabeis.com.br/CRC_12a/XII%20Congr/trab_tecnicos/trab_tec002.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 10 mar. 2012.

_____. Lei n. 12.058, de 13 de outubro de 2009. **Dispõe sobre a prestação de apoio financeiro pela União aos entes federados que recebem recursos do Fundo de Participação dos Municípios - FPM, no exercício de 2009, com o objetivo de superar dificuldades financeiras emergenciais; altera as Leis nºs 11.786, de 25 de setembro de 2008, 9.503, de 23 de setembro de 1997, 11.882, de 23 de dezembro de 2008, 10.836, de 9 de janeiro de 2004, 11.314, de 3 de julho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 10.925, de 23 de julho de 2004, 9.636, de 15 de maio de 1998, 8.036, de 11 de maio de 1990, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.893, de 13 de julho de 2004, 9.454, de 7 de abril de 1997, 11.945, de 4 de junho de 2009, 11.775, de 17 de setembro de 2008, 11.326, de 24 de julho de 2006, 8.427, de 27 de maio de 1992, 8.171, de 17 de janeiro de 1991, 5.917, de 10 de**

setembro de 1973, 11.977, de 7 de julho de 2009, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 9.703, de 17 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 9.984, de 17 de julho de 2000, e 11.772, de 17 de setembro de 2008, a Medida Provisória nº 2.197-43, de 24 de agosto de 2001, e o Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976; revoga a Lei nº 5.969, de 11 de dezembro de 1973, e o art. 13 da Lei nº 11.322, de 13 de julho de 2006; e dá outras providências. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/L12058.htm>. Acesso em: 12 ago. 2012.

_____. Lei n. 10.637 de 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), 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.** Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em: 25 mar. 2012.

_____. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), e dá outras providências.** Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 25 mar. 2012.

_____. Lei n. 10.925, de 23 de julho de 2004. **Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências.** Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.925.htm>. Acesso em: 06 set. 2013.

_____. Lei n. 12.655, de 30 de maio de 2012. **Altera o art. 4º da Lei no 10.931, de 2 de agosto de 2004, e o art. 1º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004.** Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12655.htm>. Acesso em: 06 set. 2013.

_____. Lei n. 12.839, de 09 de julho de 2013. **Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de produtos que compõem a cesta básica; altera as Leis nos 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.865, de 30 de abril de 2004, 12.058, de 13 de outubro de 2009, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 12.599, de 23 de março de 2012, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.848, de 15 de março de 2004, 12.783, de 11 de janeiro de 2013, 9.074, de 7 de julho de 1995, e 9.427, de 26 de dezembro de 1996; revoga dispositivo da Lei no 12.767, de 27 de dezembro de 2012; e dá outras providências.** Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12839.htm>. Acesso em: 06 set. 2013.

CAVALLO, Achiles Augustus. **Comentários à legislação da Cofins.** São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Migração para o lucro real pode ser vantajosa. Brasília, 2012. Disponível em:<<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=6407>>. Acesso em: 05 jun. 2012.

CRISTO, Alessandro. Declaração de PIS e Cofins assusta profissionais: Conselho Federal de Contabilidade. Brasília, 2011. Disponível em:<<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=5779>>. Acesso em: 29 abr. 2012.

CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da. Contabilidade Tributária. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, ano XL, n. 190, p. 16. 2011.

EDITORAS ECONET. PIS/Cofins. Disponível em:<<http://www.econeteditora.com.br>>. Acesso em: 25 mar. 2012.

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

FERNANDES, Adriana; OTTA, Lu Aiko; ROSA, Vera. Governo prepara fusão de impostos. Disponível em:<<http://www.estadao.com.br/noticias/impresso,governo-prepara-fusao-de-impostos,-878827,0.htm>>. Acesso em: 02 set. 2012.

FERREIRA, Ricardo J. Comentários à nova legislação do PIS/Cofins. Disponível em:<http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/ricardoferreira_toque92.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2012.

FÓRUM EMPRESARIAL. Tributos não-cumulativos – A importância da correta identificação dos itens que geram direito ao crédito, São Paulo, jun. 2005. Disponível em:<<http://www.aspr.com.br/arquivos/Junho%20-%20Forum%20-%2069.pdf>>. Acesso em: 15 ago. 2012.

JUS BRASIL. Não cumulatividade do PIS e da Cofins desagrada setores da economia. Disponível em: <<http://crc-pr.jusbrasil.com.br/noticias/2902370/nao-cumulatividade-do-pis-e-da-cofins-desagrada-setores-da-economia>>. Acesso em: 24 abr. 2012.

MADRUGA, Edgar. SPED | NCM x Código de barras: Blog do Madruga. Disponível em:<<http://blogdosped.blogspot.com.br/2012/06/sped-ncm-x-codigo-de-barras.html>>. Acesso em: 02 set. 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Metodologia do trabalho científico. São Paulo: 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Sistema público de escrituração digital. Tabela de códigos. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-pis-cofins/tabela-codigos/tabelas-de-codigos.htm>. Acesso em: 10 abril 2012.

NASRALLH, Amal. O conceito de “insumo” para fins de PIS e Cofins não cumulativos abrange todo custo e despesa necessários à atividade da empresa. Decisões do CARF e do TRF: Tributário nos bastidores. Disponível em:<<http://tributarionosbastidores.wordpress.com/2011/07/24/o-conceito-de->

%E2%80%9Cinsumo%E2%80%9D-para-fins-de-pis-e-cofins-nao-cumulativo-abrange-todo-custo-e-despesa-necessaria-a-atividade-da-empresa-decises-do-carf-e-trf/>. Acesso em: 06 jul. 2012.

OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGATO, R.; JUNIOR, J.H.P.; GOMES, M.B. **Manual de contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PORTAL DA IMPRENSA NACIONAL. **Diário Oficial da União**, Brasília, 01 abr. 2011. Disponível em:<<http://www.in.gov.br/visualiza/index.jsp?data=01/04/2011&jornal=1&pagina=27&totalArquivos=156>>. Acesso em: 01 out. 2012.

PORTAL DA IMPRENSA NACIONAL. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 dez. 2009. Disponível em:<<http://www.in.gov.br/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=65&data=22/12/2009>>. Acesso em: 16 out. 2012.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **PIS e Cofins – síntese dos regimes de apuração**. Disponível em:<<http://www.portaltributario.com.br/artigos/pis-cofins-regimes.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2012.

RECEITA FEDERAL. **Código da Situação Tributária referente ao Cofins (CST-Cofins)**. Disponível em:<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-contribuicoes/tabela-codigos/Tabela_4_3_4.doc>. Acesso em: 08 set. 2012.

_____. **Código da Situação Tributária referente ao PIS/Pasep (CST-PIS)**. Disponível em:<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-contribuicoes/tabela-codigos/Tabela_4_3_3.doc>. Acesso em: 08 set. 2012.

_____. **Contribuição para o PIS/PASEP e Cofins**. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/default.htm>>. Acesso em: 23 mar. 2012.

_____. Medida provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002. **Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; 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**. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/MPs/2002/mp66.htm>>. Acesso em: 22 abr 2012.

_____. Medida provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003. **Legislação tributária federal e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/mps/2003/mp135.htm>. Acesso em: 22 abr. 2012.

_____. Medida provisória n. 609, de 08 de março de 2013. **Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de produtos que compõem a cesta básica, e dá**

outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv609.htm.htm. Acesso em: 06 set. 2013.

Regime de Incidência não cumulativa. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/RegIncidenciaNaoCumulativa.htm>>. Acesso em: 23 mar. 2012.

Tabela de códigos/Tabela CFOP operações geradoras créditos. Disponível em:< http://www1.receita.fazenda.gov.br/sped-fiscal-pis-cofins/tabela-codigos/Tabela_CFOP_operacoes_geradoras_creditos.xls>. Acesso em: 02 ago. 2012.

Tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados (TIPI).
Disponível em:< <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/tipi/TIPI.doc>>. Acesso em: 22 ago. 2012.

SIENA, Osmar. **Metodologia da Pesquisa Científica: Elementos para Elaboração e Apresentação de Trabalhos Acadêmicos.** Porto Velho: [s.n.], 2007.

SOUZA, Edevado Nevez de. **Qual a melhor opção de método tributário: lucro real ou lucro presumido?**: Supermercado moderno. Disponível em:<http://www.sm.com.br/publique/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?infoID=8381&sid=33&tpl=view_smpergunta>. Acesso em: 01 jun. 2012.

TEIXEIRA, Paulo Henrique. **A má fé do governo Brasileiro com relação aos créditos do PIS e da Cofins:** Valor Tributário. Disponível em:< <http://www.valortributario.com.br/pis-e-cofins-ma-fe-do-governo-com-relacao-aos-creditos.asp>>. Acesso em: 04 jul. 2012.

TEIXEIRA, Paulo Henrique. **Planejamento tributário – PIS e Cofins – supermercados.** Curitiba: Maph Editora, 2012.

TEIXEIRA, Paulo Henrique. **Planejamento Tributário:** importante ferramenta na gestão da empresa: Valor Tributário. Disponível em:<<http://www.valortributario.com.br/planejamento-tributario-ferramenta-importante.asp>>. Acesso em: 04 jul. 2012.

TOBIAS, José Antonio. **Como fazer sua pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Ave Maria, 2006.

YOUNG, Lúcia Helena Brsiki. **Lucro Real.** 6. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

ANEXOS

ANEXO A – Resumo de apuração dos tributos PIS e Cofins (entradas e saídas) num sistema gerencial

Fonte: SG Sistemas - [versão 2.02].

ANEXO B – Relatório dado pelo programa de Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições)

Fonte: Sistema Pùblico de Escrituração Fiscal Digital – EFD Contribuições – [versão: 2.0.1, a (java 1.6.0_31)].

ANEXO C – Relatório dado pelo programa de Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições)

REGISTRO - C170 - ENTRADA - Itens do Documento

REGISTRO - C170 - ENTRADA
C170 - Itens do Documento

Número sequencial	7 *
Item	764 PERA VERMELHA
Descrição complementar	PERA VERMELHA
Natureza da operação	
CST ICMS	090 Nacional - Outras
CFOP	2102 Compra para comercialização
Unidade	000002 KG
Movimentação física	0 Sim
Quantidade	20,6000 Valor total R\$ 85,00 * Valor do desconto R\$ 0,00
Aliquota do ICMS	12,00 % Base de cálculo do ICMS R\$ 85,00 Valor do ICMS R\$ 10,20
Aliquota do ICMS ST	0,00 % Base de cálculo do ICMS ST R\$ 0,00 Valor do ICMS ST R\$ 0,00
Período de apuração do IPI	
CST IPI	
Código de enquadramento do IPI	
Aliquota do IPI	0,00 % Base de cálculo do IPI R\$ 0,00 Valor do IPI R\$ 0,00
CST PIS/PASEP	50 Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada n
Aliquota PIS/PASEP	1,6500 % Alíquota PIS/PASEP (em reais) R\$ 85,00 Valor PIS/PASEP
Base de cálculo PIS/PASEP	R\$ 85,00 Base de cálculo em quantidade PIS/PASEP
CST COFINS	50 Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada n
Aliquota COFINS	7,6000 % Alíquota COFINS (em reais) R\$ 85,00 Valor COFINS
Base de cálculo COFINS	R\$ 85,00 Base de cálculo em quantidade COFINS
Conta analítica contábil	

Advertência
Não deve ser informado CST referente a Operações com Direito a Crédito (50 a 56) para Operações com Produtos Sujeitos à Aliquota Zero da Contribuição Social.

Botões: Salvar, Fechar

Fonte: Sistema Público de Escrituração Fiscal Digital – EFD Contribuições – [versão: 2.0.1. a (java 1.6.0_31)].