



FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE – FANESE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JULIANA DOS SANTOS SILVA

PIS E COFINS E AS ALTERNÂNCIAS NA BASE DE CÁLCULO

Aracaju – SE
2016.2

JULIANA DOS SANTOS SILVA

PIS E COFINS E AS ALTERNÂNCIAS NA BASE DE CÁLCULO

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Edgard Dantas Santos Júnior

Coordenadora: Prof. Esp. Luciana Matos dos Santos Figueiredo Barreto.

**Aracaju – SE
2016.2**

JULIANA DOS SANTOS SILVA

PIS E COFINS E AS ALTERNÂNCIAS NA BASE DE CÁLCULO

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócio de Sergipe - FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado (a) com média: _____

Prof. Edgard Dantas Santos Júnior
Orientador

Avaliador

Avaliador

Aracaju (SE), ____ de _____ 2016.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, pela presença em todos os momentos apesar das dificuldades sempre estivestes comigo me dando forças para vencer os obstáculos e nunca desistir.

Aos meus pais que sempre torceram e acreditaram em mim, pois foram muitos os desafios. Essa conquista é para vocês.

Ao meu noivo por entender os momentos que estive ausente, sempre me apoiando e incentivando para que eu nunca desistisse.

Ao professor e orientador Edgard Dantas por toda a atenção, dedicação e paciência, pois seu auxílio foi de suma importância. Muito obrigada.

E a todos que de certa forma contribuíram para minha conquista.

RESUMO

Devido as constantes alterações na base de cálculo do PIS e da COFINS e a importância que esses tributos têm no cenário nacional, necessário se faz estudar as mudanças na legislação para não realizar a apuração incorreta e com isso evitar problemas fiscais para o contribuinte. Em decorrência desse fato, essa pesquisa científica tem por finalidade responder à seguinte questão: Qual seria a correta base de cálculo para pagamento do PIS e da COFINS das empresas enquadradas no Lucro Real/Presumido? Para isso foi utilizado como objetivo geral: analisar o PIS e a COFINS e as alternâncias na sua base de cálculo. Visando alcançar o objetivo geral exposto será necessário traçar como objetivos específicos: verificar as alterações da base de cálculo do PIS e da COFINS ao longo dos anos; identificar as principais alterações feitas na base de cálculo do PIS e da COFINS; analisar sob a ótica da decisão do STF a última e mais importante alteração feita na base de cálculo do PIS e da COFINS. Para obter respostas sobre a problemática levantada e os objetivos traçados será utilizada como metodologia a pesquisa bibliográfica, artigos publicados na internet, sites de referência, as leis que os instituíram, e os procedimentos técnicos. Visto isso, foi possível identificar a constante alternância da base de cálculo de duas das principais contribuições do país, evidenciando o quanto difícil é para o contribuinte andar em dia com suas obrigações tributárias.

Palavras-chave: Gestão Fiscal. Legislação Tributária. PIS e COFINS

LISTA DE SIGLAS

AVP	_	Ajuste a Valor Presente
CF	_	Constituição Federal
COFINS	-	Contribuição para seguridade social
CSLL	-	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
FAT	-	Fundo de Amparo ao Trabalhador
ICMS	_	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
IPI	-	Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza
IPTU	_	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	-	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	_	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	_	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	-	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCD	_	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis
ITR	_	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
MP	_	Medida Provisória
PASEP	_	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	-	Programa de Integração Social
RFB	_	Receita Federal do Brasil
STF	-	Supremo Tribunal Federal
STJ	_	Supremo Tribunal de Justiça

LISTA DE QUADRO

QUADRO 1 – Diferença da base de cálculo para o Lucro Real X Presumido/Arbitrado.....	18
QUADRO 2 – Alíquotas para o regime cumulativo e não cumulativo	19
QUADRO 3 - conceito de receita bruta antes e depois da Lei 12.973/14	21

SUMÁRIO

RESUMO

LISTA DE SIGLAS

LISTA DE QUADROS

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Área de Conhecimento da Pesquisa.....	10
1.2 Delimitação do Tema e Problemática	10
1.3 Objetivos	10
1.3.1 Objetivo geral	10
1.3.2 Objetivos específicos.....	10
1.4 Hipótese	11
1.5 Justificativa.....	11
1.6 Metodologia	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1 Sistema tributário nacional	13
2.1.1 Tributos diretos	13
2.1.2 Tributos indiretos	13
2.1.2.1 Contribuições sociais	14
2.1.2.1.1 PIS PASEP	14
2.1.2.1.2 COFINS	14
2.2 Histórico e evolução	14
2.3 Modalidades de recolhimento	15
2.3.1 Cumulativo.....	15
2.3.2 Não cumulativo	16
2.3.3 Regime misto	16
2.3.4 Monofásico	17
2.3.5 Substituição tributária	17
2.4 Alterações na base de cálculo	17
2.4.1 Decreto lei nº 1.598/77	17
2.4.2 Lei nº 9.718/98	18
2.4.3 Não cumulatividade para as empresa tributadas com base no lucro real	18

2.4.4 Mudança da base de cálculo com a lei nº 11.941/09	18
2.4.5 Conversão da MP 627/13 em lei.....	19
2.4.6 Conceito de receita bruta e faturamento	19
2.4.6.1 Deduções da base de cálculo	20
2.4.7 Efeitos da lei nº 12.973/14	20
2.4.8 O novo conceito de faturamento e o possível alargamento da base de cálculo	20
2.4.9 Inclusão das receitas financeiras na modalidade não cumulativo	21
2.4.10 Exclusão do ICMS da base de cálculo	22
2.5 Decisão da SRF sobre o ICMS	22
2.6 Decisão do STJ sobre o ICMS	23
2.7 Decisão do STF sobre o ICMS e a exclusão da base de cálculo	23
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	25
REFERÊNCIAS	27
ABSTRACT	28

1. INTRODUÇÃO

1.1 Área de Conhecimento da Pesquisa

A legislação tributária no Brasil está sempre passando por alterações, muitas dessas alterações são responsáveis por tornar complexa a luz do entendimento do contribuinte, além da dificuldade de interpretação, muitas vezes essas modificações tem o intuito de elevar a carga tributária, seja através do alargamento da base de cálculo, sejam na elevação das alíquotas e obrigatoriedade no recolhimento, esses procedimentos, torna ainda complexa para a gestão tributária das empresas.

Esta pesquisa norteia-se na área dos tributos indireto, em especial o PIS e a COFINS, no que diz respeito às constantes alterações em sua base de cálculo.

1.2 Delimitação do Tema e Problemática

Essa pesquisa limita-se ao estudo das alterações da base de cálculo do PIS e da COFINS, que sofreu pelo menos 19 modificações desde 1988, nesse TCC, serão confrontadas as Leis, medidas provisórias, CF e suas interpretações a luz dos doutrinadores. É sabido que o setor fiscal das empresas vem tendo dificuldade em interpretação das normas e sua definição para apuração das contribuições citadas, isso se dá pelo motivo de falta de transparência do legislador, com isso, o contribuinte acaba pagando mais tributo com receio de ser autuado pela Receita Federal.

Diante de tal conjuntura fiscal, tem-se o seguinte questionamento: Qual seria a correta base de cálculo para pagamento do PIS e da COFINS das empresas enquadradas no Lucro Real/Presumido?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Para responder ao questionamento acima descrito, formou-se o seguinte objetivo geral: analisar o PIS e a COFINS e as alternâncias na sua base de cálculo.

1.3.2 Objetivos específicos

Para desenvolver essa pesquisa traçaram-se os seguintes objetivos específicos:

- Verificar as alterações da base de cálculo do PIS e da COFINS ao longo dos anos;
- Identificar as principais alterações feitas na base de cálculo do PIS e da COFINS;
- Analisar sob a ótica da decisão do STF a última e mais importante alteração feita na base de cálculo do PIS e da COFINS;

1.4 Hipótese

A Secretaria da Receita Federal aos longos dos anos vem tentando aumentar sua arrecadação, muitas dessas tentativas são adimplidas de forma ilegal, várias delas, tiveram interferências do STF dando ganho de causa ao contribuinte, no que tange ao PIS e a COFINS, o fisco alterou diversas vezes a base de cálculo desde 1988, tais alterações só demonstra a fragilidade do sistema tributário brasileiro. Em 2014 a Secretaria da Receita Federal já prevendo que os contribuintes teriam sucesso no questionamento da base de cálculo no que tange a não inserção do ICMS, tratou de colocar em vigor a Lei 12.973/14, essa, tratou de definir com exatidão que a base de cálculo do PIS e da COFINS deve ser sobre o ICMS, tal fato já tinha sido definido no STJ, o contribuinte não satisfeito, empurrou a questão para o supremo, que em momentos raros, discordou do STJ. Diante desse fato, levanta-se a hipótese de que essa referida lei, não teve outro objetivo, a não ser o de disfarçadamente ampliar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

1.5. Justificativa

Essa pesquisa justifica-se devido as constantes alterações na base de cálculo do PIS e da COFINS e a importância que esse tributo tem no cenário nacional, necessário se faz estudar as mudanças na legislação para não realizar a apuração incorreta e com isso evitar problema fiscal para o contribuinte. Outro fato relevante foi a recente decisão do STF de retirar o ICMS da base de cálculo, tal decisão causa uma alteração muito significativa na base de cálculo do PIS e da COFINS. Essa pesquisa irá trazer enriquecimento para área acadêmica uma vez que o tema em questão ainda não foi abordado.

1.6 Metodologia

A metodologia utilizada neste estudo consiste em um estudo descritivo, onde neste será realizado, o estudo, a análise, o registro e a interpretação dos fatos, utilizando a pesquisa bibliográfica, artigos publicados na internet, sites de referência, as leis que os instituíram, e os procedimentos técnicos, o que possibilitaram que este trabalho tomasse forma.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional é o conjunto dos tributos instituído por lei, no Brasil é regido pela Constituição Federal conforme artigos 145 a 162. (OLIVEIRA, 2013)

De acordo com Oliveira (2013, p. 57):

A existência de um sistema tributário estará sempre vinculada a cobrança de tributos que fazem parte não só de um conjunto com um fim específico, mas, também, que estejam constantemente em consonância entre eles e com as normas que os regulamentam, limitando o poder do Estado de tributar livremente.

2.1.1 Tributos diretos

Para Fabretti, (2012, p. 199), “Tributos diretos são os que recaem definitivamente sobre o contribuinte que está direta e pessoalmente ligado ao fato gerador. Assim, a mesma pessoa é contribuinte de fato e de direito”, entre eles temos o IRPJ, CSLL que incidem sobre a renda, o ITBI, IPTU, ITR, IPVA e o ITCD que incidem sobre o patrimônio.

Os tributos diretos possuem características mais seletivas quanto à cobrança ao contribuinte, pois em tese, se um tributo é cobrado sobre a renda, então quem mais tem renda, mais pagaria desse imposto, ou seja, o tributo estaria proporcional ao crescimento e redução da base que nesse caso seria o lucro para as empresas ou a renda para a pessoa física, da mesma forma se daria para os tributos sobre o patrimônio.

2.1.2 Tributos indiretos

São aqueles cujo ônus tributário é passado para o consumidor final, ou seja, o contribuinte de fato através do preço do produto, mercadoria ou serviço. Exemplo, se um consumidor compra um produto por 100 reais, dentro desse valor vão estar embutidos vários tributos, o principal dele é o ICMS, cuja alíquota geral é de 18% isso quer dizer que, dos 100 reais pagos, 82 reais é mercadoria e 18 reais é de ICMS.

Uma das características dos tributos indiretos é que este alcança o consumo, ou seja, quanto mais são consumidas as mercadorias, mais há incidência desse tipo de imposto, outra característica é que ele não faz distinção de capacidade contributiva, ou seja, tanto aquele que ganha uma faixa salarial baixa, quanto o que ganha à última faixa salarial vai pagar o mesmo valor. São eles, ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS. (FABRETTI, 2014)

2.1.2.1 Contribuições sociais

2.1.2.1.1 PIS/PASEP

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi criada pela lei complementar nº 7/70 e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) foi criado pela Lei Complementar nº 8/70. (FABRETTI, 2014)

Para Pêgas (2013, p. 1) a ideia original do governo federal com as contribuições para o PIS e o PASEP foi criar uma poupança para cada trabalhador, que seria individualizada e controlada pela Caixa Econômica Federal (PIS) e pelo Banco do Brasil (PASEP) e utilizada nos casos previstos em lei.

O PIS e o PASEP são tratados juntos pela legislação tributária, os valores arrecadados das contribuições formam o FAT. Uma parte da arrecadação o governo federal aplica em programas de desenvolvimento econômico e a outra utiliza para pagar o seguro desemprego e o abono salarial ao trabalhador. (RIBEIRO, 2009)

2.1.2.1.2 COFINS

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi criada buscando assegurar direitos como a saúde, a previdência e a assistência social, que será financiada por toda sociedade direta ou indiretamente. Assim como o PIS, as empresas devem recolher a COFINS ao governo federal. (RIBEIRO, 2009)

Criada pela Lei Complementar nº 70 em 1991, sua cobrança era feita com base no faturamento da pessoa jurídica com exceção das sociedades cooperativas, sociedades civis de profissão regulamentada e as entidades beneficentes de assistência social. (PÊGAS, 2013)

2.2 Histórico e Evolução

Segundo Oliveira (2013, p. 154) os contribuintes da COFINS e do PIS/PASEP são todas as pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela Legislação do Imposto de Renda.

Segundo Pêgas (2013, p.1):

A contribuição para o PIS era dividida entre as empresas e o governo federal. A contribuição da união era feita pela destinação de parte do imposto de renda devido pelas empresas. Assim, apenas as pessoas jurídicas que estivessem com lucro contribuíam para o imposto de renda e, dessa forma, o fundo do PIS recebia um pedaço desse imposto. O percentual do IR que as empresas deveriam separar e recolher como PIS começou com 2% em 1971, alcançando 5% a partir de 1973.

A COFINS é uma contribuição social de competência federal que incide sobre o faturamento das empresas com exceção de algumas como as instituições financeiras e equiparadas. Em 1997 com o art. 56 da Lei nº 9430/96 as sociedades de profissão regulamentada passaram a fazer parte dos contribuintes para COFINS. (PÊGAS, 2013).

Para Pêgas (2014, p. 9) as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, tem peso relevante na composição da carga tributária nacional.

2.3 Modalidades de Recolhimento

2.3.1. Cumulativo

As empresas optantes pelo Lucro Presumido e o Arbitrado, irão recolher as contribuições para o PIS e a COFINS na modalidade cumulativa, com base na receita bruta com alíquota de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS (PÊGAS, 2013).

O regime cumulativo é tido como o tributo com efeito cascata, pois seus valores pagos nas operações anteriores não podem ser abatidos nas operações posteriores, fazendo com que a alíquota paga, seja bem maior que a anunciada, caso produto seja vendido por 100 reais com alíquota de 5% no início da cadeia produtiva e esse mesmo produto seja vendido por um atacadista por 200 reais e depois por um varejista por 400 reais, teremos 5 reais pagos pelo fabricante, 10 reais pagos pelo atacadista e 20 reais pagos pelo varejista. Total desse tributo no fim da cadeia é de 35 reais, o que representaria 8,75% do preço final e não 5% como anunciado.

O regime cumulativo está previsto na Lei 9.718/1998, podendo utilizar o regime de caixa ou competência.

2.3.2. Não cumulativo

Segundo Pêgas (2013, p. 46) as empresas obrigadas ao cálculo do PIS e da COFINS pelo método não cumulativo pagam as contribuições com alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente.

A base de cálculo para o método não cumulativo é as receitas, com direito a deduções previstas em lei. As empresas terão direito a deduzir também alguns créditos previstos em lei. (PÊGAS, 2013)

O método não cumulativo no PIS e na COFINS se assemelha muito ao do ICMS, sendo que no ICMS o crédito é basicamente sobre a mercadoria no caso do atacado e varejo e na indústria seria a matéria prima, material de embalagem, já no PIS e na COFINS a base dos créditos é mais ampliada, abrangendo alugueis, depreciações, energia elétrica, além de matéria prima, materiais secundários e material de embalagem, dentre outro.

2.3.3 Regime misto

Empresa que desenvolve várias atividades pode apurar as contribuições para o PIS e a COFINS tanto no método cumulativo quanto no método não cumulativo. (PÊGAS, 2013)

Algumas empresas em especial as prestadoras de serviços tiveram perdas consideráveis com a mudança de regime de recolhimento do cumulativo para o não cumulativo, isso ocorreu porque as alíquotas foram elevadas de 0,65% e 3,0% para 1,65% e 7,6% (respectivamente PIS e COFINS) e mesmo concedendo crédito, inviabilizou a opção, pois a Secretaria da Receita Federal vetou o crédito sobre mão de obra, o que nas empresas de serviços tem maior representatividade no custo.

Algumas categorias de serviços pressionaram a SRF para retornar ao regime cumulativo, iniciando assim a exceção à regra.

Entretanto SRF determinou que apenas as receitas das atividades principais poderiam retornar ao regime cumulativo, demais receitas, seriam obrigadas a continuar pelo regime não cumulativo, dando origem assim, a um novo regime de recolhimento, o misto.

2.3.4. Monofásico

Para Pêgas (2013, p. 121) após o alargamento das bases do PIS e da COFINS, ocorrido em 1999, algumas atividades passaram a ter tratamento específico, para simplificar a fiscalização e o controle por parte da RFB.

No regime monofásico será cobrada uma alíquota diferenciada para alguns segmentos unificando a cadeia produtiva, outras empresas além da alíquota terá uma base de cálculo diferenciada. (PÊGAS, 2013)

O regime monofásico foi criado pela RFB com o intuito de reduzir a fiscalização da tributação para o PIS e a COFINS, em relação à venda de determinados produtos, passando a responsabilidade para os produtores e importadores. A exemplo dos produtos de higiene pessoal onde sua tributação é feita de forma concentrada pelo seu produtor aplicando a base de cálculo uma alíquota majorada.

2.3.5 Substituição tributária

A substituição tributária para o PIS e a COFINS com relação a veículos ocorre com alguns modelos a exemplo de alguns tratores. No caso dos cigarros será agregado um percentual para base da COFINS e outra para o PIS. (PÊGAS, 2013)

A substituição tributária do PIS COFINS se assemelha muito com o regime monofásico, a semelhança é que o varejo paga antecipadamente o tributo nas duas situações (Tanto no S.T. quanto no Monofásico), a diferença fica na entrega desse tributo, enquanto que na S.T. o varejo entrega esse tributo ao fabricante para que esse repasse ao Fisco, no monofásico é o fabricante quem paga uma alíquota única e majorada para que no restante da cadeia produtiva seja desonerada.

2.4 Alterações na Base de Cálculo

2.4.1 Decreto lei nº 1.598/77

De acordo com o art. 12 do Decreto Lei 1.598/77 a base de cálculo das contribuições é o faturamento, ou seja, a receita bruta obtida nas vendas de mercadoria em conta própria e o preço da prestação de serviços, com modalidade de regime cumulativo. (Brasil, 1988).

O que se observa nesse conceito é que nele falta previsão legal para situações como venda de mercadoria em conta alheia, que o caso das representações comerciais, falta previsão legal também para locação de bens

móveis que nesse caso não é considerado prestação de serviços nem muito menos venda de mercadorias.

2.4.2 Lei nº 9.718/98

Em fevereiro de 1999 as contribuições passaram a ser cobradas com base sobre todas as receitas obedecendo a Lei nº 9.718/98 que alterou o conceito de faturamento. Para o PIS foi permitido excluir da base de cálculo as receitas que não gerava o ingresso de dinheiro e a COFINS que, além da ampliação da base de cálculo sua alíquota passou de 2% para 3%, sendo possível a compensação de 1% com a CSLL. (PÊGAS, 2013)

As alterações trazidas pela Lei 9.718 foram julgadas inconstitucionais pelo STF, pois a base de cálculo definida pela constituição para o PIS e a COFINS é o faturamento.

2.4.3 Não cumulatividade para empresas tributadas com base no Lucro Real

No ano de 2002 foi criada a não cumulatividade para empresas tributadas pelo Lucro Real, para o PIS ocorreu a partir de dezembro de 2002 com a Lei 10.637/02, já para a COFINS passou a vigorar em fevereiro de 2004 através da Lei 10.833/03. Com a não cumulatividade as empresas passaram a ter o direito de deduzir das contribuições a pagar créditos permitidos em lei. (FABRETTI 2014)

Com a não cumulatividade as empresas podem utilizar créditos para reduzir o valor a pagar das contribuições, porém as empresas de serviços pouco faram favorecidas, pois a legislação não permite o direito ao crédito com a mão de obra.

2.4.4 Mudança da base de cálculo com a Lei nº 11.941/09

A Lei 9.718/98 que entrou em vigor em 1999 ampliou a base de cálculo do PIS e da COFINS no regime cumulativo, para a soma das receitas, ou seja, a receita bruta operacional e mais algumas receitas que não são da atividade operacional, com a criação da Lei 11.941/09, a base de cálculo para o regime cumulativo voltou a ser a receita bruta operacional.

De acordo com Pêgas (2013, p. 5):

Em 2009, por meio da Lei nº 11.941/09, houve a revogação do dispositivo da Lei nº 9.718/98 que alargava a base de cálculo para o total de receitas. Com isso, a partir de junho de 2009, a regra base para cálculo da contribuição para PIS passou a ser a seguinte:

Quadro 1: diferença da base de cálculo para o Lucro Real x Presumido/Arbitrado

Lucro Real Regime Não Cumulativo	Lucro Presumido/Arbitrado Regime Cumulativo
Base de cálculo = Receita bruta + outras receitas - Receitas financeiras - Créditos permitidos em Lei	Base de cálculo = Faturamento

Fonte (Pêgas, 2013, p. 5)

Quadro 2: alíquotas para o regime cumulativo e não cumulativo

Regime	PIS	COFINS
Cumulativo	0,65%	3%
Não cumulativo	1,65%	7,6%

Fonte: Próprio autor

2.4.5 Conversão da MP 627/13 em Lei

A MP 627/13 causou alterações no art. 12 do decreto lei 1.598/77, alterações essa que tinha por finalidade definir o conceito de receita bruta na legislação tributária (Pêgas, 2013). “O conceito definido pela MP alterou a base de cálculo das contribuições para os regimes cumulativos e não cumulativo”.

Em 2014 a MP 627/2013 foi convertida na Lei nº12. 973, a qual ampliou o conceito de receita bruta causando alterações significativas na base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS.

2.4.6 Conceito de receita bruta e faturamento

É considerado faturamento a receita obtida na venda de mercadorias e prestação de serviços pela pessoa jurídica. E considera-se receita bruta o total de receitas com possíveis deduções previstas em lei. (FABRETTI, 2014)

De acordo com o Decreto Lei nº 1.598/77 art. 12 (Brasil, 1988) a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

O conceito de receita bruta e faturamento foram modificados pela legislação, que de forma errônea definiu o faturamento como o que corresponde a receita bruta, e a própria receita bruta como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

2.4.6.1 Deduções da base de cálculo

A legislação do PIS e da COFINS permite tanto para o regime cumulativo quanto para o não cumulativo excluir da base de cálculo as vendas canceladas, a devolução de vendas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI e o ICMS ST. Para as empresas que apuram as contribuições pelo método cumulativo a legislação prever ainda a exclusão do AVP da receita bruta. (PÊGAS, 2013)

Por previsão legal, só poderia ser deduzido os tributos que são cobrados em destacados na nota fiscal, nesse caso, teríamos dois, o ICMS ST e o IPI, já os demais tributos são calculados por dentro e compõe o preço do produto e conseqüentemente estarão no faturamento.

2.4.7 Efeitos da lei 12.973/2014

A lei nº 12.973/14 trouxe alterações para legislação tributária federal, no que diz respeito as contribuições para o PIS e a COFINS a lei impactou na base de cálculo para as empresas com tributação com base no regime cumulativo. A base de cálculo das contribuições antes da edição da lei era o faturamento para as empresas tributadas com base no lucro presumido/arbitrado e a receita bruta para as empresas tributadas com base no lucro real após a edição da lei 12.973/14 a base de cálculo passa a ser a receita bruta tanto para empresas do lucro presumido quanto para lucro real. Outra alteração foi o próprio conceito de receita bruta, que sofreu alargamentos. (Estigara, Pscheidt, Lewis, 2014)

As alterações trazidas pela lei nº 12.973/14 anterior MP nº 627/13, impactaram na tributação do PIS e da COFINS, principalmente para as empresas do regime cumulativo que antes tinha como base de cálculo o faturamento e passou a ser a receita bruta, com um conceito modificado e ampliado pela lei.

2.4.8 O novo conceito de faturamento e o possível alargamento da base de cálculo

O conceito de receita bruta contido na redação do art. 12 do Decreto Lei nº 1.598/77 foi alterado pela MP nº627/13 convertida em Lei nº12. 973/14. (Estigara, Pscheidt, Lewis, 2014)

Segundo Pêgas (2013, p. 23) “a exposição de motivos explica que o art. 12 foi alterado com o objetivo de aperfeiçoar a definição de receita bruta e receita líquida”, entretanto essa alteração pode ser interpretada por alguns como uma tentativa de ampliar a base para maior arrecadação por parte do fisco.

Quadro 3: conceito de receita bruta antes e depois da Lei 12.973/14

Decreto Lei nº1. 598/77	Lei nº12. 973/14
<p>Art. 12 – A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.</p> <p>1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.</p>	<p>Art. 12 – A receita bruta compreende:</p> <p>I – O produto da venda de bens nas operações de conta própria;</p> <p>II – O preço da prestação de serviços em geral;</p> <p>III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e</p> <p>IV - As receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III.</p> <p>§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:</p> <p>I - devoluções e vendas canceladas;</p> <p>II - descontos concedidos incondicionalmente;</p> <p>III - tributos sobre ela incidentes; e</p> <p>IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/76, das operações vinculadas à receita bruta.</p>

Fonte: (Pêgas, 2013, p. 22)

Como se observa na tabela acima, antes da Lei 12.973/14, existia apenas um caput para definição do conceito de receita bruta, que não compreendia, por exemplo, resultado em conta alheia, ou resultados com alugueis de bens móveis, mas com a introdução da nova Lei, tais receitas já têm previsão legal para serem tributadas, pois constam no novo conceito de receita bruta.

2.4.9 Inclusão das receitas financeiras na modalidade não cumulativa

Em 2015, houve um novo alargamento da base de cálculo para as empresas enquadradas na modalidade não cumulativa e mista, tal modificação gerou débito para essas receitas financeiras, mas não permite o crédito sobre as mesmas.

De acordo com o art. 1º do decreto 8.426(Brasil, decreto 2015):

Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições.

Devido às leis nº 10.637/02 e 10.833/03, definir a base de cálculo das contribuições como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica seja qual for sua denominação, as receitas financeiras passaram a ser tributadas para o PIS e a COFINS.

2.4.10 Exclusão do ICMS da base de cálculo

Desde a MP nº 66/2002 tinha-se a dúvida sobre a exclusão ou não do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Em 2014 a lei 12.973 alterou o conceito de receita bruta dizendo que a mesma corresponde ao total das receitas auferidas no mês, pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação contábil.

O § 5º do art. 12 da lei 12.973(BRASIL, 2013) “diz que na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes”. Diante disso, o conceito de receita bruta passou a ser questionado, pois os tributos incidentes sobre a receita não geram riqueza ao patrimônio.

Defendendo a tese de que a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições é inconstitucional, contribuintes entram com ação contra o fisco pedindo a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois apesar do valor do ICMS está dentro do preço das mercadorias, o valor recebido pela empresa referente ao ICMS é repassado para o governo estadual, sendo a empresa apenas uma intermediadora. Alguns juristas defendem que o ICMS não representa uma receita para empresa, pois não aumentam o patrimônio da entidade, e consideram como despesa, uma vez que o tributo é devido para o ente federado.

2.5 Decisão da SRF sobre o ICMS

A Lei 9.718/1998 define como base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS como sendo o faturamento para o regime cumulativo e para o não cumulativo as Leis 10.633/2002 e 10.833/2003 define a receita bruta. Levando em consideração o que as mencionadas leis definem a Secretaria da Receita Federal considera que os impostos incidentes sobre a receita devem compor a base de cálculo das contribuições entre eles o ICMS. (BONACCORSI, 2016)

Com o entendimento de que ao vender mercadoria ocorre a incidência do ICMS, e este valor está embutido no valor do produto a SRF considera como faturamento e receita bruta da empresa, achando sim que o ICMS deve fazer parte da base de cálculo do PIS e da COFINS. Diante disso a receita federal continua cobrando que os contribuintes recolham as contribuições adicionando o valor do ICMS na base de cálculo alegando não ter base legal para a exclusão do mesmo.

2.6 Decisão do STJ sobre o ICMS

A base de cálculo do PIS e da COFINS é a receita bruta das empresas, ou seja, aquela decorrente das vendas de mercadorias ou prestação de serviços, sendo assim o ICMS não compõe o faturamento da empresa, não devendo este ser incluído na base de cálculo das contribuições citadas. Porém o STJ entende que o ICMS destacado na nota fiscal compõe sim o faturamento e deve ser tributado pelas contribuições para o PIS e a COFINS.

De acordo com a súmula 68 editada pelo SJT (1992), “inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICMS”. O texto das súmulas desfavorece os contribuintes, assim favorecendo a SRF, a qual continuou cobrando o PIS e a COFINS com a inclusão do ICMS na sua base de cálculo.

2.7 Decisão do STF sobre o ICMS e a exclusão da base de cálculo

O novo conceito de receita bruta editado pela lei pela lei 12.973/14 trouxe muitos questionamentos dos contribuintes contra o fisco, um deles é referente aos tributos incidentes sobre a receita. Os contribuintes passaram a reivindicar contra a receita federal a respeito da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS, porém não obteve sucesso e o caso foi levado ao supremo.

O Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS ao julgar o Recurso Extraordinário 240.785, o

entendimento do STF é que o ICMS não pode ser considerado faturamento da empresa por não compreender riqueza para o patrimônio. (STF, 2014)

Com a decisão do Supremo em excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS a Receita Federal será obrigada a restituir as empresas do valor pago indevidamente.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de um sistema tributário com uma legislação complexa, torna-se o difícil entendimento para o gestor tributário. Andar em dia com o fisco não é nada fácil, o ambiente fiscal exige uma gestão fiscal e tributária eficiente e com facilidade de interpretação das leis e normas tributárias, para isso é importante está sempre acompanhando as alterações na legislação a fim de evitar erros na hora de montar a base de cálculo para apuração. Nos últimos anos a legislação tributária sofreu várias alterações no que diz respeito às contribuições sociais em especial o PIS e a COFINS. Diante do exposto foi elaborado um estudo com a seguinte situação problema: qual seria a correta base de cálculo para pagamento do PIS e da COFINS das empresas enquadradas no Lucro Real/Presumido? Hoje por definição da Lei 12.973/14, a base de cálculo tanto para as empresas enquadradas no lucro real quanto no presumido é a receita bruta, com deduções previstas na legislação e ainda é possível excluir o valor referente ao ICMS com base em decisão do STF.

Verificou-se que ao longo dos anos a base de cálculo do PIS e da COFINS sofreu 19 alterações, desde 1977 com o Decreto Lei 1.598/77 passando a base de cálculo das empresas com apuração pelo regime cumulativo para o faturamento até 2016 com a exclusão do ICMS.

Nessa pesquisa, identificou-se também quais foram as principais alterações feitas na base de cálculo do PIS e da COFINS nos últimos anos, neste sentido, não se pode deixar de enfatizar que, alterar a base de cálculo de um tributo tantas vezes, demonstra a fragilidade do sistema tributário nacional, uma das principais alterações, se não a principal, foi a criação da não cumulatividade para empresa tributadas pelo lucro real e o alargamento da base para o regime cumulativo causado pela Lei 12.973/14 que alterou o conceito de receita bruta.

Analisou-se sob a ótica da decisão do STF, que o contribuinte é apenas um intermediário entre o fisco e o consumidor final, uma vez que o valor do ICMS contido no preço das mercadorias é repassado para o fisco não representado faturamento para a empresa, dessa forma não deve o ICMS integrar a da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Assim sendo, essa pesquisa teve como seu norte geral, explicitar a constante alternância da base de cálculo de duas das principais contribuições do

país, evidenciando o quão difícil é para o contribuinte andar em dia com suas obrigações tributárias.

REFERÊNCIAS

BONACCORSI, Matheus. **Exclusão do ICMS e do ISSQN da base de cálculo do PIS e da COFINS**. Disponível em: <http://w.w.w.vempresarial.com.br>. Acessado em 22/10/2016 as 10:14hs.

BRASIL, Decreto Lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977.

BRASIL, Decreto nº 8426, de 1ª de abril de 2015.

BRASIL, Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014

BRASIL, Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Súmula 68 de 15 de dezembro de 1992.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 08 de outubro de 2014

ESTIGARA, Adriana; PSCHEIDT, Kristian Rodrigo; LEWIS, Sandra Barbon et al. **Alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS pela Lei 12.973/2014**. Revista Jus Navigandi, Teresina, 17 set. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/31677>>. Acesso em: 16 out. 2016 as 17:08hs.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 14ª. Edição, São Paulo: Editora Atlas, 2014.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 4ª. Edição, revista e atualizada – São Paulo: Editora Saraiva 2013.

PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**. 4ª. Edição, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Intermediária**. 2ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2009.

ABSTRACT

Due to the constant changes in the calculation basis of PIS and COFINS, and the importance that this tribute has on the national scene, it is necessary to study the changes in the legislation to not perform the calculation incorrect and thus avoid tax problem to the taxpayer. Due to this fact, this scientific research aims to answer the following question: What would be the correct basis of calculation for payment of PIS and COFINS taxes of the companies in the Real/Presumed? For this it was used as a general objective: to analyze the PIS and the COFINS and the alternations in its calculation basis. In order to achieve the overall goal exposed will be necessary to devise specific goals: to verify the changes of the calculation basis of PIS and COFINS over the years; identify the major changes in the calculation basis of PIS and COFINS; analyze under the optics of the decision of the SUPREME court the last and most important change made in the calculation basis of PIS and COFINS. To get answers about the issues raised and the stated goals will be used as the methodology for the literature search, articles published on the internet web sites of reference, the laws that have, and the technical procedures. Seen this, it was possible to identify the constant alternation of the calculation basis of two of the main contributions of the country, highlighting how difficult it is to the taxpayer to walk in the day with their tax obligations.

KEYWORDS: Fiscal Management. The Tax Legislation. PIS and COFINS