



Centro Universitário de Brasília –UNICEUB
Faculdade de Tecnologia e Ciências Sociais Aplicadas-FATECS
Curso de Ciências Contábeis

NATHALIA DE SOUZA LACERDA

**O IMPACTO DAS CONTRIBUICOES SOCIAIS DO PIS E DA COFINS:
Estudo de Caso em uma Empresa do Setor Hospitalar**

Brasília - DF
2014

NATHALIA DE SOUZA LACERDA

**O IMPACTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO PIS E DA COFINS:
Estudo de Caso em uma Empresa do Setor Hospitalar**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
apresentado como um dos requisitos para a
obtenção do título de bacharela em Ciências
Contábeis do UniCEUB – Centro
Universitário de Brasília .

Orientador: Prof. Mestre Romildo Araújo da
Silva

Brasília - DF
2014

NATHALIA DE SOUZA LACERDA

**O IMPACTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO PIS E DA COFINS:
Estudo de Caso em uma Empresa do Setor Hospitalar**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
apresentado como um dos requisitos para a
obtenção do título de bacharela em Ciências
Contábeis do UniCEUB – Centro
Universitário de Brasília .
Orientador: Prof. Mestre Romildo Araújo da
Silva

Brasília, 18 de maio de 2014.

Banca Examinadora

Prof. Mestre Romildo Araújo da Silva
Orientador

Prof. Antônio Eustáquio Corrêa da Costa
Examinador

Prof. Giovani Rossetti Segadilha
Examinador

RESUMO

O planejamento tributário é uma das várias necessidades de uma instituição. No Brasil, onde a carga tributária vem crescendo a cada ano, o estudo das tributações torna-se relevante para todas as empresas. Dentre tantas espécies de tributos as contribuições sociais têm assumido cada vez mais notoriedade. Neste contexto, este estudo busca analisar o impacto destas contribuições sociais na carga tributária das empresas, enfocando no PIS e na COFINS que serão objeto deste estudo. Dessa maneira, procura-se responder a seguinte questão de pesquisa: Qual o impacto das contribuições PIS e COFINS na carga tributária de uma empresa do setor hospitalar? Para responder a esta pergunta, foi utilizado um estudo de caso, de maneira a garantir um estudo mais amplo e detalhado sobre as contribuições sociais, onde será proposto um comparativo entre os dois regimes de apuração do PIS e da COFINS, cumulativo ou não cumulativo. Este estudo conclui que as contribuições sociais representam uma fatia mais significativa em comparação aos impostos, na carga tributária da empresa estudada e que o regime não cumulativo do PIS e da COFINS não representa vantagem, pois oneram ainda mais a carga tributária de uma empresa do setor hospitalar.

Palavras-Chaves: Tributos. Contribuições sociais. PIS/COFINS. Carga tributaria.

1 INTRODUÇÃO

O Brasil tem uma arrecadação tributária crescente a cada ano, do qual o sistema tributário é extremamente complexo e criterioso. A intensa publicação de leis e normas legais acarretam dificuldades de acompanhamento de todas as edições, bem como das atualizações ou revogações.

Conhecer intimamente o negócio e área de atuação da empresa, ou seja, a sua capacidade e limitações às necessidades financeiras, é necessário para garantir a saúde operacional da entidade, assim há a necessidade de um correto planejamento e conhecimento da atividade financeira da empresa em todos os setores afim de manter sua continuidade.

Sabe-se que questões tributárias são periodicamente tratadas e planejadas pelos responsáveis da empresa, na maior parte, com a finalidade de impedir possíveis cobranças adicionais de multas pelo Estado gerando assim um maior controle desses custos. Um planejamento tributário adequado demonstra aos gestores qual o real percentual de tributos arrecadados pela empresa, informação útil para tomada de decisão em determinadas situações.

Dentre as várias espécies de tributos, as contribuições têm assumido cada vez mais notoriedade, principalmente pela não obrigatoriedade de repasse de sua arrecadação para os Estados e Municípios, sendo toda a arrecadação direcionada a União.

O Sistema Tributário Nacional classifica as contribuições em Contribuições de Melhoria e Contribuições Sociais. Dentre as contribuições sociais destacam-se o PIS e a COFINS, que serão objeto de pesquisa deste estudo.

O Programa de Integração Social (PIS), após a publicação da Constituição de 1988, passou a ter como destinação o custeio ao programa do seguro desemprego e ao abono do PIS. A Contribuição Social sobre o Faturamento (COFINS) é destinada, constitucionalmente, a financiar a seguridade social.

Existem dois regimes de apuração do PIS e da COFINS, o regime cumulativo e não cumulativo. O que determina o regime de apuração dessas contribuições é a forma de tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) que pode ser a apuração pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real respectivamente.

As contribuições sociais representam um percentual significativo sobre o montante na arrecadação tributária brasileira, e o valor arrecadado aumenta a cada ano o que justifica uma análise mais detalhada do real impacto que essas contribuições causam na carga tributária de uma entidade. E diante dessa contextualização, surge a problemática deste artigo: **Qual o impacto das contribuições PIS e COFINS na carga tributária de uma empresa do setor hospitalar?**

Para resolução da problemática imposta, delineou-se como objetivo geral desta pesquisa, analisar os montantes recolhidos de PIS e COFINS por um determinado hospital a fim de mensurar qual o impacto dessas contribuições na carga tributária da empresa.

Com base neste objetivo, foram definidos como objetivos específicos deste trabalho: levantar a apuração dos tributos do hospital selecionado dos exercícios de 2011, 2012 e 2013; analisar, aplicando a metodologia elaborada, os montantes apurados de impostos e contribuições, realizando posteriormente um comparativo entre eles; analisar, separadamente, os montantes apurados de impostos e contribuições a fim de mensurar o impacto causado na receita total da empresa.

Este estudo se justifica pelo interesse em mensurar qual o real impacto que o recolhimento do PIS e da COFINS reflete no valor total de tributos recolhidos pela empresa e na receita total, auxiliando a um maior controle e planejamento tributário na entidade.

Além desta introdução, este artigo está segmentado em mais quatro sessões. A segunda sessão apresenta os conceitos que serviram de base teórica para o desenvolvimento desse estudo. Na terceira sessão foram delineados os métodos metodológicos aplicados para resolução do problema. O estudo de caso do hospital selecionado e seus resultados estão apresentados na quarta sessão. Na quinta e última sessão, encontram-se as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Aspectos gerais da tributação

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), art. 3º, tributo é toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa ser exprimido, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Oliveira et al (2013) especifica, detalhadamente os aspectos inerentes a essa definição.

- Prestação Pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento *in natura* ou *in labore*, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviços;
- Compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte;
- Em moeda ou cujo valor possa se exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores
- Que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento da lei;
- Instituída em lei: só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;
- Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade de escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

Para Fabretti (2013, p. 106-107) está claro que ao analisar o art. 3º pode-se resumir o conceito de tributo, afirmando que é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária.

O CTN estabelece que a impossibilidade de o tributo se constituir em sanção de ato ilícito, pois nesse caso o pagamento compulsório refere-se a multa por infração fiscal e não tributo.

Dispõe ainda o CTN que o tributo só pode ser exigido por lei (princípio de legalidade, art. 150, I, da CF) e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. O fisco só pode agir na forma e nos escritos limites fixados em lei, sem o que haverá abuso ou desvio de poder.

Considerando as ideias expostas pelos autores, pode-se entender que tributo é toda prestação expressa em valor monetário, uma obrigação que independe da vontade, não advinda de algo ilegal, expressa mediante uma norma ou lei, e que tenha uma justificativa ou direcionamento de para onde será destinado os recursos advindos de sua arrecadação.

O Sistema Tributário Nacional estrutura a tributação a subdividindo em espécies, são elas: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Conforme o art. 16º do CTN, imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Impostos são tributos, instituídos em lei, em que a obrigação independe de qualquer atividade específica, em favor dos contribuintes, sendo assim, não há uma vinculação direta a uma determinada atividade do estado.

A Constituição Federal de 1988 divide a competência de estabelecer impostos pelos níveis de governo. Compete à União instituir impostos sobre importação (II), sobre exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), sobre a renda ou proventos (IR), produtos industrializados (IPI), propriedade territorial rural (ITR) e grandes fortunas (IGF). É de competência dos Estados instituir tributos sobre transmissão de causa mortis (ITM), operações referentes a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação (ICMS) e propriedade de veículos automotores (IPVA). Compete aos municípios instituir impostos sobre propriedade predial territorial urbana (IPTU), transmissão intervivos, de bens imóveis (ITBI) e sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Em consonância com o art. 77 do CTN a taxa tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

O poder de polícia a que se refere o artigo citado acima é o poder que a administração pública tem de limitar direitos e interesses de disciplinar indivíduos em razão do bem comum.

A cobrança da taxa está vinculada diretamente a uma ação do estado em favor de um indivíduo que necessita de um serviço público específico e divisível, como é o caso das taxas cobradas para licença de funcionamento.

A contribuição de melhoria indicadas no art. 81 do CTN é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Entende-se que um dos benefícios advindos de obras públicas é a valorização dos imóveis que ficam mais próximos, contudo, considera-se difícil mensurar o quanto que cada imóvel se beneficiou ou não por aquela obra, tornando esta contribuição pouco cobrada.

Oliveira et al. (2013) ressalta que as taxas e contribuições de melhoria tem pouco significado no montante arrecadado, já os impostos representam um instrumento do qual o Estado pode angariar recursos para gerir a Administração Pública, investir em obras públicas e direcionar o comportamento da economia.

Existem elementos necessárias para que o fisco possa exigir do contribuinte o pagamento de tributos, um deles é o fato gerador. O fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência da cobrança (CTN, art. 114). Isso significa que só haverá cobrança caso venha a se concretizar o fato que gera a obrigação de se pagar (Manual de Contabilidade).

Outro elemento fundamental é o contribuinte ou responsável, ou sujeito passivo, este é a pessoa obrigada a pagar o tributo. Segundo art. 121, itens I e II do CTN:

- I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei;

Portanto, contribuinte seria o sujeito passivo que tem relação direta com o fato gerador. Uma empresa ao prestar serviços, tem por obrigação o recolhimento de tributos que será cobrado sobre o faturamento ou sobre a renda, uma vez que o fato gerador já ocorreu, nos casos previstos em lei, onde, segundo o exemplo, houve a obrigação, por parte da empresa contratante, de reter impostos, o contratante assumiria o papel de responsável (OLIVEIRA et al., 2013).

A base de cálculo e as alíquotas são importantes elementos determinantes dos tributos, sendo a base de cálculo o valor sobre o qual será aplicado um percentual (alíquota) que irá apurar o valor de tributo a ser pago. A definição da base de cálculo será definida em lei complementar, conforme define o art. 146 da CF, e as alterações cabíveis deverão respeitar

alguns princípios constitucionais, como o princípio da legalidade, princípio da anterioridade e da irretroatividade.

Os princípios constitucionais tributários são fundamentos que prevalecem sobre as normas jurídicas, tais normas só têm validade quando elaboradas em conformidade com as limitações no poder de tributar, vedando a União, aos Estados e Municípios:

- I- Exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. (Princípio da Legalidade)
- II- Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente de denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (Princípio da isonomia tributária)
- III- Cobrar tributos:
 - a) Em relação a fatos geradores ocorrido antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. (Princípio da Irretroatividade)
 - b) No mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que instituiu ou aumentou. (Princípio da anterioridade); (OLIVEIRA, 2011)

Referidos princípios constitucionais inerentes à tributação definem as limitações do poder do Estado na relação com os contribuintes.

Quanto às formas de se classificar os tributos, pode-se destacar a que eles se dividem em diretos e indiretos.

Assim, consideram-se tributos diretos aqueles que têm incidência direta sobre a renda ou faturamento. São impostos pagos pela pessoa que possui relação direta com o fato gerador do tributo. Um exemplo é o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), ao receber salário, ou adquirir renda, cumpre a hipótese de incidência, que é o fato gerador, então essa pessoa será contribuinte do imposto devendo ela fazer o recolhimento conforme previsto em lei. Como exemplos de impostos diretos destacamos o Imposto sobre a Renda (IRPF e IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Por outro lado, os tributos indiretos têm incidência diretamente sobre os produtos, sendo eles tributados em cada etapa da cadeia de produção, o também chamado efeito cascata. Por sua vez os consumidores deste produto acabam arcando com o ônus tributário, por se tratar do consumidor final ele é quem paga toda a tributação incidente sobre o produto.

Pode-se citar como exemplo de tributos indiretos o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI).

2.2 As Contribuições Sociais:

O CTN, em seu art. 5º, dispõe que tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. Contudo, após a publicação da Constituição Federal de 1988, em seu art. 149 autorizou a União a instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de

interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

As contribuições sociais são tratadas pela doutrina como uma quarta espécie de tributo, apesar de não serem assim considerados pelo CTN e pela Constituição Federal, cuja finalidade está relacionada ao financiamento das atividades sociais e não estão sujeitas a repartição entre a União, Estados e Municípios.

Fabretti (2004) defende que o fato de não haver repasse dos recursos provenientes da arrecadação das contribuições sociais para os Estados e Municípios explicam a preferência da União pela instituição e aumento de alíquotas e das bases de cálculo das contribuições, que representariam parcela significativa no montante de arrecadação que a Receita Federal vem atingindo nos últimos anos.

Em consonância com a CF pode-se dividir as contribuições em: contribuições sociais, contribuições no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) serve como instrumento de política econômica que por sua vez, é um conjunto de medidas tomadas pelo governo para intervir na economia do país. Existem dois tipos de CIDE atualmente, a CIDE *Royalties* e a CIDE Combustíveis.

A CIDE *Royalties*, instituída pela Lei nº 10.168 de 2000 e regulamentada pelo Decreto nº 3.949 de 2002. São contribuintes as pessoas jurídicas detentoras de licença de uso ou adquirentes de conhecimento tecnológico; signatárias de contratos que expliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior, incidindo sobre importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a título de *royalties* a residentes ou domiciliados no exterior e as remunerações sobre contratos relativos a fornecimento de tecnologia, prestação de serviços, assistência técnica, cessão e licença de exploração de patentes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

A CIDE Combustíveis estabelecida pela Lei nº 10.336 de 2001 e regulamentada pelo Decreto nº 4.565 de 2003. Os contribuintes são as pessoas jurídicas que importam ou comercializam petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível no mercado interno.

A base de cálculo desta CIDE é a unidade de medida, as unidades de medidas são fixadas em lei e cada tipo de produto importado ou comercializado no mercado interno tem sua própria unidade de medida, como por exemplo, para a gasolina é medida em m³ (metros cúbicos), já os gases são medidos em t (toneladas).

Em consonância com o art. 1º §1º, da Lei nº 10.336 de 2001, os recursos advindos da arrecadação desta CIDE devem ser destinados a:

- I - pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo;
- II - financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e
- III - financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Com a publicação da Lei nº 10.866/2004, a CIDE Combustíveis passou a ter uma parcela de sua arrecadação repartida com os Estados, os quais, por sua vez, deverão reparti-la com os municípios, sendo que as parcelas repassadas deverão ser aplicadas da seguinte maneira, conforme o dispositivo legal supracitado:

§ 2º A distribuição a que se refere o § 1º deste artigo observará os seguintes critérios: (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)

- I – 40% (quarenta por cento) proporcionalmente à extensão da malha viária federal e estadual pavimentada existente em cada Estado e no Distrito Federal, conforme estatísticas elaboradas pelo Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes - DNIT; (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)
- II – 30% (trinta por cento) proporcionalmente ao consumo, em cada Estado e no Distrito Federal, dos combustíveis a que a Cide se aplica, conforme estatísticas elaboradas pela Agência Nacional do Petróleo - ANP; (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)
- III – 20% (vinte por cento) proporcionalmente à população, conforme apurada pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE; (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004)
- IV – 10% (dez por cento) distribuídos em parcelas iguais entre os Estados e o Distrito Federal. (Incluído pela Lei nº 10.866, de 2004).

Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas são contribuições destinadas ao custeio dos serviços dos órgãos regulatórios das profissões, como são os casos dos sindicatos e os Conselhos Federais, por sua vez representados pelos Conselhos Regionais como são os casos do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), Conselho Federal de Medicina (CFM). Estes órgãos são responsáveis pelo registro, fiscalização e habilitação das profissões regulamentadas.

As contribuições sociais, instituídas pela CF em seu art. 195, com alterações feitas pela Emenda constitucional nº 20, de 1998, tem como destinação o financiamento das atividades sociais.

Nos dias de hoje, as contribuições sociais são divididas em contribuição previdenciária (INSS), Contribuição Sindical, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), contribuição para o Fundo de Investimento Social (COFINS) e Contribuição ao PIS Pasep.

Estas contribuições têm como base o faturamento, a folha de pagamento e o lucro das empresas.

Segundo Fabretti (2013, pg. 181), faturamento é a receita obtida pela venda de bens ou pela prestação de serviços, e receita, além de abranger os critérios de faturamento, seria toda e qualquer receita que a lei não excepcionar, pouco importando se ela é operacional ou não.

Com a publicação da Medida Provisória nº 627 de Novembro de 2013 que posteriormente foi convertida na Lei nº 12.973 de maio de 2014, alterou o conceito de receita bruta o que, segundo Fabretti (2013) e Pegas (2011) tornou a base de cálculo mais abrangente,

pois incluiu receitas antes não abrangidas. Segundo o art. 12 da Lei nº 12.973 de maio de 2014, a receita bruta compreende:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendida nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1988, está prevista no art. 195 da Constituição Federal de 1988, é de competência exclusiva da União. Os contribuintes são as pessoas jurídicas, ou a elas equiparadas, domiciliadas no país, sua incidência se dá sobre o faturamento ou lucro.

Sua base de cálculo compreende o resultado ajustado, presumido ou arbitrado, podendo, ser apurado de forma trimestral (Lucro Presumido), mensal (Lucro Real, apuração por estimativa) ou anual (Lucro Real).

O INSS, Instituto Nacional do Seguro Social, foi criado após uma intensa evolução histórica, que teve por objetivo gerir os recursos arrecadados para o Regime Geral de Previdência Social. É o órgão responsável pelo o pagamento da aposentadoria, pensão por morte, auxílio-doença, auxílio-acidente e outros benefícios.

2.3 O PIS E A COFINS

O PIS Pasep - Programa de Integração Social, foi instituído pela Lei Complementares nº 7 de 1970 e com a publicação da Constituição Federal (CF) de 1988 sua destinação constitucional passou a ser custear o programa do seguro desemprego e o abono do PIS. Em conformidade com o art. 2 da Lei 9.715 de 1998 os contribuintes são as pessoas jurídicas de direito privado, inclusive empresas públicas e sociedades de economia mista, as entidades sem fins lucrativos e as pessoas jurídicas de direito público interno. A incidência da contribuição se subdivide da seguinte maneira:

Empresas tributadas pelo Lucro Real	PIS Pasep não cumulativo Alíquota de 1,65%, incide sobre o faturamento mensal
Empresas tributadas pelo Lucro Presumido	PIS Pasep Cumulativo Alíquota de 0,65%, incide sobre o faturamento mensal
Templos, Condomínios, Partidos Políticos, Entidades sem fins lucrativos	PIS Pasep sobre Folha de Pagamento Alíquota 1,0%

Fonte: Pegas et al. (2013).

Quando 1: Incidência da Contribuição para o Pis-Pasep

A COFINS – Contribuição Social sobre o Faturamento, instituída pela Lei Complementar nº 70 de 1991, sua destinação constitucional é financiar a seguridade social. São contribuintes as pessoas jurídicas ou a elas equiparadas, são isentas da contribuição as entidades mencionadas no parágrafo 7 do art. 195 da CF.

É incidente sobre o faturamento mensal ou receita bruta das entidades. Aplicando-se o conceito de receita bruta estabelecida no art. 12 da lei 12.973 de maio de 2014, sendo receita bruta a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica e a classificação contábil adotada para as receitas, consideradas as exclusões, deduções e isenções permitidas pela legislação (Lei nº 9.718, de 1998, art. 2^o e 3^o; Lei nº 10.637 de 2002, art. 1^o e Lei nº 10.833 de 2003, art. 1^o).

Com a publicação das Leis nº 10.637 de 2001 e a 10.833 de 2003 foi instituído o regime de apuração, do PIS e da COFINS, pelo método cumulativo ou não cumulativo, a definição do regime está condicionada a forma de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, se é pelo Lucro Presumido, pelo Lucro Real, ou dependendo do tipo de produto que a empresa venha a trabalhar, pois alguns possuem tributação com alíquota diferenciada, específica ou monofásica.

Para o cálculo das contribuições PIS e COFINS, são levados em consideração o total da receita bruta obtida pela empresa. As alíquotas variam de acordo com o regime de apuração, se cumulativo as alíquotas são de 0,65% para o PIS e 3,00% para a COFINS, se não cumulativo as alíquotas são de 1,65% para o PIS e de 7,60% para a COFINS. As empresas em que o regime de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica é pelo Lucro Presumido recolhem as contribuições pelo regime cumulativo, as que recolhem o Imposto de Renda Pessoa jurídica pelo Lucro Real recolhem pelo regime não cumulativo.

Cumulatividade significa que a tributação ocorre em todas as etapas de produção ou prestação de serviços. Autores como Fabretti e Pegas defendem que a cumulatividade onera ainda mais o valor do produto ou da prestação dos serviços, chamado também de tributação em cascata.

No regime de não cumulativo do PIS e do COFINS, a empresa possui alguns créditos que são abatidos do seu valor a recolher.

Para apuração pelo regime cumulativo deve-se calcular da seguinte maneira: a base de cálculo será formada pela receita bruta, não compõe a base de cálculo, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e as receitas oriundas da revenda de produtos com tributação monofásica, após apuração da receita aplica-se sobre esta base a alíquota de 0,65% para o PIS e de 3,00% para a COFINS.

Na apuração pelo regime não cumulativo a base de cálculo seria inicialmente o total das receitas da empresa, não compõem a base de cálculo as receitas não tributadas pelo PIS e pela COFINS, devendo essas receitas não compor a base de cálculo. São exemplos de receitas não tributadas pelo PIS e COFINS receitas de vendas de mercadorias ou prestação de serviços para o exterior e receitas com revenda de produtos com tributação monofásica.

No regime de apuração não cumulativa, são permitidas deduções que são oriundas de créditos advindos do pagamento de alugueis de prédios, maquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa, depreciação e amortização de bens registrados no ativo imobilizado incorridos no mês, despesas com energia elétrica, custo de bens adquiridos para revenda, insumos da produção e da prestação de serviços, dentre outras (conferir se são todas essas citar a lei onde discrimina os créditos). Após a apuração, os créditos serão gerados após a aplicação das alíquotas de 1,65 para o PIS e de 7,6 para a COFINS, estes créditos serão abatidos dos valores de PIS e COFINS a recolher.

3 METODOLOGIA

Este artigo tem por objetivo analisar qual o impacto as contribuições sociais causam na tributação de uma empresa, analisando o quanto as contribuições sociais representam no montante de tributos recolhidos pela empresa. Para que seja possível esta análise será realizado um estudo de caso, pesquisa descritiva e pesquisa explicativa.

Para Gil (1999), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do assunto estudado.

Gil (1999) considera o estudo de caso um estudo com maior profundidade, o que permite um maior detalhamento e exploração do conteúdo, desta maneira obtém-se uma demonstração mais prática do resultado que se pretende alcançar.

Para Lintz e Martins (2000), o estudo de caso reúne maior número de informações detalhadas por meio de diferentes técnicas e coleta de dados, com o objetivo de aprender a totalidade de uma situação.

Pode-se concluir que o estudo de caso seria um estudo aprofundado onde há coleta de informações que podem demonstrar situações práticas.

De maneira abrangente, Andrade (2002) enfatiza que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar, registrar e analisar fatos.

Gil (1999) destaca que a pesquisa explicativa identifica fatores que determinam ou contribuem para ocorrência dos fatos. Podendo, o leitor, chegar a conclusões ou questionamentos.

Para que seja possível atingir os objetivos deste trabalho, será elaborado o estudo de caso da empresa Alfa¹, que irá realizar a apuração dos tributos, e realizar uma análise comparativa entre contribuições sociais e impostos.

O cálculo dos tributos da empresa Alfa será realizado para os exercícios de 2011, 2012 e 2013, em consonância com a legislação vigente. Serão apurados os tributos sobre o faturamento, considerando que faturamento seria a receita bruta mensal, calculando assim o IRPJ, a CSLL, o PIS, a COFINS e o ISS.

Contudo, para que possa ser possível uma comparação das contribuições sociais PIS e COFINS pelo método cumulativo e não cumulativo no exercício de 2013, será realizado um cálculo que levará em consideração alguns critérios legais.

Regime Cumulativo: -Não permite aproveitamento de créditos	Regime Não Cumulativo: -Permite o aproveitamento de créditos definidos em lei.
3% COFINS	7,6% COFINS
0,65% PIS	1,65% PIS

Fonte, Mucher (2008).

Quadro 2: Diferenças relevantes na apuração pelo regime cumulativo/não cumulativo (resumo)

O quadro 2 demonstra um resumo das principais diferenças entre os dois regimes de apuração do PIS e da COFINS.

No método cumulativo é necessário apurar a receita bruta de serviços, por meio das deduções e exclusões. Caso exista exclusão, a partir do valor da receita bruta, menos as exclusões, estará formada a base de cálculo, bastando aplicar as alíquotas expostas no quadro 2 (3% para o COFINS e 0,65% para o PIS).

No quadro 3, estão descritas as exclusões e créditos. Para se obter este aproveitamento deve-se realizar o levantamento do valor total dos créditos e aplicar as alíquotas demonstradas no quadro 2, os valores pertinentes a esses créditos serão deduzidos dos valores a recolher do PIS e da COFINS.

No estudo de caso da empresa Alfa, será realizado um comparativo onde será demonstrado a apuração do PIS e da Cofins pelo regime cumulativo e não cumulativo no exercício de 2013, podendo analisar a diferença nos valores destas contribuições. Ressaltamos a empresa Alfa passou a ser tributada pelo Lucro Real a partir de 2013, porém, por impeditivos legais continua a obrigação de recolhimento do PIS e da COFINS pelo regime

¹ Omitiu-se o nome da empresa estudada (empresa Alfa), a fim de garantir o sigilo das informações, por razões comerciais requeridas pela entidade estudada.

cumulativo, no caso a ser estudado a seguir, será realizado um comparativo onde será efetuado o cálculo pelos dois regimes, com o objetivo de comparar os efeitos na tributação destas contribuições.

Pelo método não cumulativo, após a apuração da receita bruta e das exclusões, a empresa aplica as alíquotas de 7,6% para a COFINS e de 1,65% para o PIS. Existem os aproveitamentos de créditos que são demonstrados no quadro abaixo:

Exclusões Conforme Lei nº 10.637 de 2002, Lei nº 10.833 de 2003, e Instrução Normativa (IN) SRF nº 247 de 2002.	Créditos Conforme Lei nº 10.637 de 2002, Lei nº 10.833 de 2003, e Instrução Normativa (IN) SRF nº 247 de 2002.
<p>Podem ser excluídos do faturamento, os seguintes valores:</p> <ul style="list-style-type: none"> - das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero); - das vendas canceladas; - dos descontos incondicionais concedidos; - do IPI; - do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador os serviços na condição de substituto tributário; - das reversões de provisões e das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas; - dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; - dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e - das receitas não operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente; - das receitas de revenda de bens em que a contribuição já foi recolhida pelo substituto tributário; - das receitas excluídas do regime de incidência não cumulativa, constantes do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003. 	<p>Poderá descontar créditos, calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% (COFINS) e 1,65% (Contribuição para o PIS), sobre os valores:</p> <ul style="list-style-type: none"> - das aquisições de bens para revenda efetuadas no mês; - das aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; - dos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada no regime de incidência não-cumulativa; <p>OBS: O crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas incidentes na venda sobre o valor ou unidade de medida, conforme o caso, dos produtos recebidos em devolução no mês.</p> <ul style="list-style-type: none"> - das despesas e custos incorridos no mês, relativos: <ul style="list-style-type: none"> • à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; • a alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa; • a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples; • armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor; -dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos a partir de maio de 2004, para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços (Ver IN SRF nº 457, de 2004); - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridas ou realizadas a partir de maio de 2004, utilizados nas atividades da empresa. <p>OBS: O direito ao desconto de créditos não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.</p>

Fonte: Lei nº 10.637 de 2002, Lei nº 10.833 de 2003 e Instrução Normativa SRF nº 247 de 2002.

Quadro 3: Exclusões e créditos para apuração do PIS/COFINS pelo regime não cumulativo

4 ESTUDO DE CASO

A empresa Alfa Hospitalar Ltda., situada no Distrito Federal, tem como atividade a prestação de serviços na área médica, ambulatorial e hospitalar. Presta atendimento médico para os domiciliados no Distrito Federal e no Entorno (cidades situadas aos arredores do Distrito Federal),

São apresentados, nos quadros a seguir, a apuração dos tributos sobre o faturamento, realizada pelo setor tributário da empresa dos exercícios de 2011, 2012 e 2013.

Apuração dos Tributos 2011					Apuração dos Tributos 2011				
Exercício de 2011	COFINS	Colunas1	Colunas2	Colunas3	Exercício de 2011	PIS	Colunas1	Colunas2	Colunas3
Mês	Receita Mensal	COFINS a Recolher	Retenções Sofridas	COFINS a Pagar	Mês	Receita Mensal	PIS a Recolher	Retenções Sofridas	PIS a Pagar
Janeiro	4.083.970,95	122.519,13	60.949,45	61.569,68	Janeiro	4.083.970,95	26.545,81	13.205,70	13.340,11
Fevereiro	5.115.347,24	153.460,42	75.685,79	77.774,63	Fevereiro	5.115.347,24	33.249,76	16.398,59	16.851,17
Março	3.047.383,15	91.421,49	67.014,84	24.406,65	Março	3.047.383,15	19.807,99	14.519,90	5.288,09
Abril	3.788.530,12	113.655,90	79.451,31	34.204,59	Abril	3.788.530,12	24.625,45	17.214,43	7.411,02
Mai	4.004.805,36	120.144,16	62.027,79	58.116,37	Mai	4.004.805,36	26.031,23	13.499,74	12.531,49
Junho	6.173.547,92	185.206,44	146.987,61	38.218,83	Junho	6.173.547,92	40.128,06	31.842,33	8.285,73
Julho	5.168.477,55	155.054,33	98.100,22	56.954,11	Julho	5.168.477,55	33.595,10	21.414,39	12.180,71
Agosto	4.591.053,21	137.731,60	101.255,48	36.476,12	Agosto	4.591.053,21	29.841,85	21.938,72	7.903,13
Setembro	4.881.064,90	146.431,95	101.053,91	45.378,04	Setembro	4.881.064,90	31.726,92	21.895,01	9.831,91
Outubro	4.282.057,19	128.461,72	73.482,34	54.979,38	Outubro	4.282.057,19	27.833,37	15.921,07	11.912,30
Novembro	2.567.775,28	77.033,26	36.279,00	40.754,26	Novembro	2.567.775,28	16.690,54	7.876,43	8.814,11
Dezembro	198.419,09	5.952,57	2.022,19	3.930,38	Dezembro	198.419,09	1.289,72	438,14	851,58
Total 2011	47.902.431,96	1.437.072,96	904.309,93	532.763,03	Total 2011	47.902.431,96	311.365,81	196.164,45	115.201,36

Exercício de 2011	CSLL	Colunas1	Colunas2	Colunas3	Exercício de 2011	IRPJ	Colunas1	Colunas2	Colunas3
Mês	Receita Mensal	CSLL a Recolher	Retenções Sofridas	CSLL a Pagar	Mês	Receita Mensal	IRPJ a Recolher	Retenções Sofridas	IRPJ a Pagar
Janeiro	4.083.970,95				Janeiro	4.083.970,95			
Fevereiro	5.115.347,24				Fevereiro	5.115.347,24			
Março	3.047.383,15				Março	3.047.383,15			
1º Trimestre	12.246.701,34	132.264,37	67.883,43	64.380,94	1º Trimestre	12.246.701,34	238.934,03	96.746,02	142.188,01
Abril	3.788.530,12				Abril	3.788.530,12			
Mai	4.004.805,36				Mai	4.004.805,36			
Junho	6.173.547,92				Junho	6.173.547,92			
2º Trimestre	13.966.883,40	150.842,34	96.121,95	54.720,39	2º Trimestre	13.966.883,40	273.337,67	137.233,23	136.104,44
Julho	5.168.477,55				Julho	5.168.477,55			
Agosto	4.591.053,21				Agosto	4.591.053,21			
Setembro	4.881.064,90				Setembro	4.881.064,90			
3º Trimestre	14.640.595,66	158.118,43	100.378,89	57.739,54	3º Trimestre	14.640.595,66	286.811,91	136.666,31	150.145,60
Outubro	4.282.057,19				Outubro	4.282.057,19			
Novembro	2.567.775,28				Novembro	2.567.775,28			
Dezembro	198.419,09				Dezembro	198.419,09			
4º Trimestre	7.048.251,56	76.121,12	37.285,73	38.835,39	4º Trimestre	7.048.251,56	134.965,03	51.121,40	83.843,63
Total 2011	47.902.431,96	517.346,27	301.670,00	215.676,27	Total 2011	47.902.431,96	934.048,64	421.766,96	512.281,68

Exercício de 2011	ISS	Colunas1	Colunas2	Colunas3
Mês	Receita Mensal	ISS a Recolher	Retenções Sofridas	ISS a Pagar
Janeiro	4.083.970,95	81.679,42	32.271,29	49.408,13
Fevereiro	5.115.347,24	102.306,94	51.656,09	50.650,85
Março	3.047.383,15	60.947,66	22.597,17	38.350,49
Abril	3.788.530,12	75.770,60	38.077,00	37.693,60
Mai	4.004.805,36	80.096,11	43.350,81	36.745,30
Junho	6.173.547,92	123.470,96	81.994,92	41.476,04
Julho	5.168.477,55	103.369,55	58.963,36	44.406,19
Agosto	4.591.053,21	91.821,06	60.169,62	31.651,44
Setembro	4.881.064,90	97.621,30	53.999,49	43.621,81
Outubro	4.282.057,19	85.641,14	55.703,05	29.938,09
Novembro	2.567.775,28	51.355,51	9.944,25	41.411,26
Dezembro	198.419,09	3.968,38	1.348,15	2.620,23
Total 2011	47.902.431,96	958.048,64	510.075,21	447.973,43

Fonte: elaboração própria

Quadro 4: Apuração dos impostos da empresa Alfa em 2011

Com base nos dados apresentados acima, pode-se observar que o tributo com maior valor a recolher é a COFINS, seguido pelo ISS, IRPJ, CSLL e PIS respectivamente. Seguindo as observações de que os valores de retenções na fonte e valores a pagar seguem o mesmo comportamento, o que expressa a relevância desta contribuição, destacando que sua carga tributária seria a de maior impacto na instituição.

Apuração dos Tributos 2012

Exercício de 2012	COFINS			
	Mês	Receita Mensal	COFINS a Recolher	Retenções Sofridas
Janeiro	13.381.214,17	401.436,43	298.733,64	102.702,79
Fevereiro	6.272.313,31	188.169,40	101.918,79	86.250,61
Março	7.278.531,81	218.355,95	155.325,21	63.030,74
Abril	5.934.862,98	178.045,89	159.594,22	18.451,67
Maio	5.897.939,95	176.938,20	163.744,20	13.194,00
Junho	8.957.826,35	268.734,79	164.557,08	104.177,71
Julho	10.025.186,84	300.755,61	196.948,08	103.807,53
Agosto	9.601.158,96	288.034,77	196.231,52	91.803,25
Setembro	12.287.798,83	368.633,96	238.119,00	130.514,96
Outubro	13.782.332,73	413.469,98	268.983,67	144.486,31
Novembro	12.782.057,76	383.461,73	262.387,86	121.073,87
Dezembro	10.397.383,63	311.921,51	172.062,57	139.858,94
Total 2012	116.598.607,32	3.497.958,22	2.378.605,84	1.119.352,38

Exercício de 2012	PIS			
	Mês	Receita Mensal	PIS a Recolher	Retenções Sofridas
Janeiro	13.381.214,17	86.977,89	64.725,64	22.252,25
Fevereiro	6.272.313,31	40.770,04	22.082,35	18.687,69
Março	7.278.531,81	47.310,46	33.653,49	13.656,97
Abril	5.934.862,98	38.576,61	34.578,75	3.997,86
Maio	5.897.939,95	38.336,61	35.477,97	2.858,64
Junho	8.957.826,35	58.225,87	35.654,02	22.571,85
Julho	10.025.186,84	65.163,71	42.672,03	22.491,68
Agosto	9.601.158,96	62.407,53	42.516,81	19.890,72
Setembro	12.287.798,83	79.870,69	51.592,43	28.278,26
Outubro	13.782.332,73	89.585,16	58.292,98	31.292,18
Novembro	12.782.057,76	83.083,38	56.850,70	26.232,68
Dezembro	10.397.383,63	67.582,99	37.280,20	30.302,79
Total 2012	116.598.607,32	757.890,95	515.377,37	242.513,58

Exercício de 2012	CSLL			
	Mês	Receita Mensal	CSLL a Recolher	Retenções Sofridas
Janeiro	13.381.214,17			
Fevereiro	6.272.313,31			
Março	7.278.531,81			
1º Trimestre	26.932.059,29	290.866,24	185.326,03	105.540,21
Abril	5.934.862,98			
Maio	5.897.939,95			
Junho	8.957.826,35			
2º Trimestre	20.790.629,28	224.538,80	128.231,18	96.307,62
Julho	10.025.186,84			
Agosto	9.601.158,96			
Setembro	12.287.798,83			
3º Trimestre	31.914.144,63	344.672,76	159.526,73	185.146,03
Outubro	13.782.332,73			
Novembro	12.782.057,76			
Dezembro	10.397.383,63			
4º Trimestre	36.961.774,12	399.187,16	181.908,18	217.278,98
Total 2012	116.598.607,32	1.259.264,96	654.992,12	604.272,84

Exercício de 2012	IRPJ			
	Mês	Receita Mensal	IRPJ a Recolher	Retenções Sofridas
Janeiro	13.381.214,17			
Fevereiro	6.272.313,31			
Março	7.278.531,81			
1º Trimestre	26.932.059,29	532.641,19	255.140,99	277.500,20
Abril	5.934.862,98			
Maio	5.897.939,95			
Junho	8.957.826,35			
2º Trimestre	20.790.629,28	409.812,59	170.765,15	239.047,44
Julho	10.025.186,84			
Agosto	9.601.158,96			
Setembro	12.287.798,83			
3º Trimestre	31.914.144,63	632.282,89	214.195,91	418.086,98
Outubro	13.782.332,73			
Novembro	12.782.057,76			
Dezembro	10.397.383,63			
4º Trimestre	36.961.774,12	733.235,48	251.086,58	482.148,90
Total 2012	116.598.607,32	2.307.972,15	891.188,63	1.416.783,52

Exercício de 2012	ISS			
	Mês	Receita Mensal	ISS a Recolher	Retenções Sofridas
Janeiro	13.381.214,17	267.624,28	198.514,68	69.109,60
Fevereiro	6.272.313,31	125.446,27	90.031,97	35.414,30
Março	7.278.531,81	145.570,64	110.003,61	35.567,03
Abril	5.934.862,98	118.697,26	82.133,93	36.563,33
Maio	5.897.939,95	117.958,80	75.158,42	42.800,38
Junho	8.957.826,35	179.156,53	80.808,22	98.348,31
Julho	10.025.186,84	200.503,74	80.084,80	120.418,94
Agosto	9.601.158,96	192.023,18	75.742,75	116.280,43
Setembro	12.287.798,83	245.755,98	130.441,74	115.314,24
Outubro	13.782.332,73	275.646,65	123.167,40	152.479,25
Novembro	12.782.057,76	255.641,16	103.508,65	152.132,51
Dezembro	10.397.383,63	207.947,67	104.485,62	103.462,05
Total 2012	116.598.607,32	2.331.972,15	1.254.081,79	1.077.890,36

Fonte: elaboração própria

Quadro 5: Apuração dos impostos da empresa Alfa em 2012

No exercício de 2012, considere-se que a relevância do COFINS vem se consolidando, mesmo com o aumento da receita anual da empresa a COFINS se mantém como a

contribuição social de maior valor, seja do valor a recolher, do valor retido na fonte ou do valor a pagar. Acompanhando o mesmo comportamento do exercício de 2011.

Até o exercício de 2012, a empresa era tributada pelo Lucro Presumido, porém, a partir de 2013, passou a ser tributada pelo Lucro Real, conforme demonstrado na apuração dos tributos que será mostrada na sequência, e optou por recolher o IRPJ e a CSLL por estimativa, sendo seu recolhimento mensal. A tributação do PIS e da COFINS continuou cumulativa, conforme previsão legal.

A partir do exercício de 2013, a empresa Alfa passará a ser tributada pelo Lucro Real, pois sua receita em 2012 foi superior a R\$ 48.000.000,00.

Apuração dos Tributos 2013

Exercício de 2013	COFINS				Exercício de 2013	PIS			
	Mês	Receita Mensal	COFINS a Recolher	Retenções Sofridas		COFINS a Pagar	Mês	Receita Mensal	PIS a Recolher
Janeiro	10.272.275,04	308.168,25	295.409,78	12.758,47	Janeiro	10.272.275,04	66.769,79	64.005,47	2.764,32
Fevereiro	14.086.328,43	422.589,85	209.735,25	212.854,60	Fevereiro	14.086.328,43	91.561,13	45.442,66	46.118,47
Março	11.753.188,65	352.595,66	244.939,20	107.656,46	Março	11.753.188,65	76.395,73	53.070,17	23.325,56
Abril	14.328.064,22	429.841,93	302.794,15	127.047,78	Abril	14.328.064,22	93.132,42	65.605,40	27.527,02
Mai	16.754.043,63	502.621,31	242.348,92	260.272,39	Mai	16.754.043,63	108.901,28	52.508,93	56.392,35
Junho	15.055.347,55	451.660,43	245.251,26	206.409,17	Junho	15.055.347,55	97.859,76	53.137,73	44.722,03
Julho	18.867.189,69	566.015,69	275.658,01	290.357,68	Julho	18.867.189,69	122.636,73	59.725,92	62.910,81
Agosto	16.422.072,66	492.662,18	280.320,48	212.341,70	Agosto	16.422.072,66	106.743,47	60.736,17	46.007,30
Setembro	13.274.612,10	398.238,36	200.681,98	197.556,38	Setembro	13.274.612,10	86.284,98	43.481,14	42.803,84
Outubro	19.253.443,33	577.603,30	271.379,54	306.223,76	Outubro	19.253.443,33	125.147,38	58.798,85	66.348,53
Novembro	11.534.313,62	346.029,41	194.654,48	151.374,93	Novembro	11.534.313,62	74.973,04	42.175,13	32.797,91
Dezembro	22.461.719,86	673.851,60	550.744,87	123.106,73	Dezembro	22.461.719,86	146.001,18	119.328,08	26.673,10
Total 2013	184.062.598,78	5.521.877,96	3.313.917,92	2.207.960,04	Total 2013	184.062.598,78	1.196.406,89	718.015,65	478.391,24

Exercício de 2013	CSLL				Exercício de 2013	IRPJ			
	Mês	Receita Mensal	CSLL a Recolher	Retenções Sofridas		CSLL a Pagar	Mês	Receita Mensal	IRPJ a Recolher
Janeiro	10.272.275,04	110.940,57	71.830,49	39.110,08	Janeiro	10.272.275,04	203.445,50	89.192,05	114.253,45
Fevereiro	14.086.328,43	152.132,35	59.196,80	92.935,55	Fevereiro	14.086.328,43	279.726,57	81.839,97	197.886,60
Março	11.753.188,65	126.934,44	59.790,56	67.143,88	Março	11.753.188,65	233.063,77	81.260,00	151.803,77
Abril	14.328.064,22	154.743,09	77.997,25	76.745,84	Abril	14.328.064,22	284.561,28	108.764,70	175.796,58
Mai	16.754.043,63	180.943,67	60.756,74	120.186,93	Mai	16.754.043,63	333.080,87	83.269,36	249.811,51
Junho	15.055.347,55	162.597,75	62.794,07	99.803,68	Junho	15.055.347,55	299.106,95	87.692,67	211.414,28
Julho	18.867.189,69	203.765,65	71.301,45	132.464,20	Julho	18.867.189,69	375.343,79	95.422,01	279.921,78
Agosto	16.422.072,66	177.358,38	72.719,61	104.638,77	Agosto	16.422.072,66	326.441,45	91.532,30	234.909,15
Setembro	13.274.612,10	143.365,81	47.933,53	95.432,28	Setembro	13.274.612,10	263.492,24	66.951,22	196.541,02
Outubro	19.253.443,33	207.937,19	63.003,52	144.933,67	Outubro	19.253.443,33	383.068,87	85.353,23	297.715,64
Novembro	11.534.313,62	124.570,59	39.786,24	84.784,35	Novembro	11.534.313,62	228.686,27	53.427,94	175.258,33
Dezembro	22.461.719,86	242.586,57	158.563,80	84.022,77	Dezembro	22.461.719,86	447.234,40	203.115,23	244.119,17
Total 2013	184.062.598,78	1.987.876,07	845.674,06	1.142.202,01	Total 2013	184.062.598,78	3.567.251,98	1.127.820,68	182.934.778,10

Exercício de 2013	ISS			
	Mês	Receita Mensal	ISS a Recolher	Retenções Sofridas
Janeiro	10.272.275,04	205.445,50	83.504,09	121.941,41
Fevereiro	14.086.328,43	281.726,57	173.051,44	108.675,13
Março	11.753.188,65	235.063,77	93.084,97	141.978,80
Abril	14.328.064,22	286.561,28	122.860,78	163.700,50
Mai	16.754.043,63	335.080,87	141.109,78	193.971,09
Junho	15.055.347,55	301.106,95	128.499,17	172.607,78
Julho	18.867.189,69	377.343,79	89.021,43	288.322,36
Agosto	16.422.072,66	328.441,45	161.589,77	166.851,68
Setembro	13.274.612,10	265.492,24	115.307,07	150.185,17
Outubro	19.253.443,33	385.068,87	135.556,06	249.512,81
Novembro	11.534.313,62	230.686,27	101.661,85	129.024,42
Dezembro	22.461.719,86	449.234,40	292.865,11	156.369,29
Total 2013	184.062.598,78	3.681.251,98	1.638.111,52	2.043.140,46

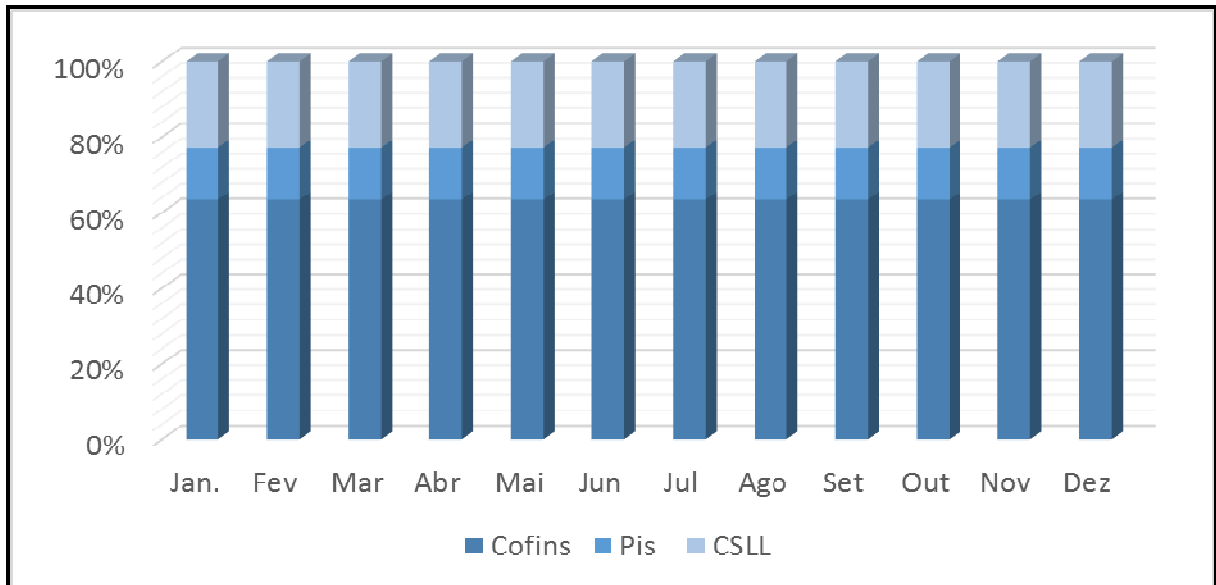
Fonte: elaboração própria

Quadro 6: Apuração dos impostos da empresa Alfa em 2013

Mesmo com a mudança na apuração do IRPJ, de Lucro Presumido para Lucro Real no exercício de 2013, pode-se perceber que os comportamentos dos tributos se mantêm.

Realizando uma simples comparação em termos percentuais, pode-se afirmar que o somatório das contribuições sociais, PIS, COFINS e CSLL é superior aos dos impostos, IRPJ e CSLL, conforme demonstrado no gráfico abaixo:

Gráfico 2: Comparativo de entre as contribuições sociais COFINS, CSLL e PIS.



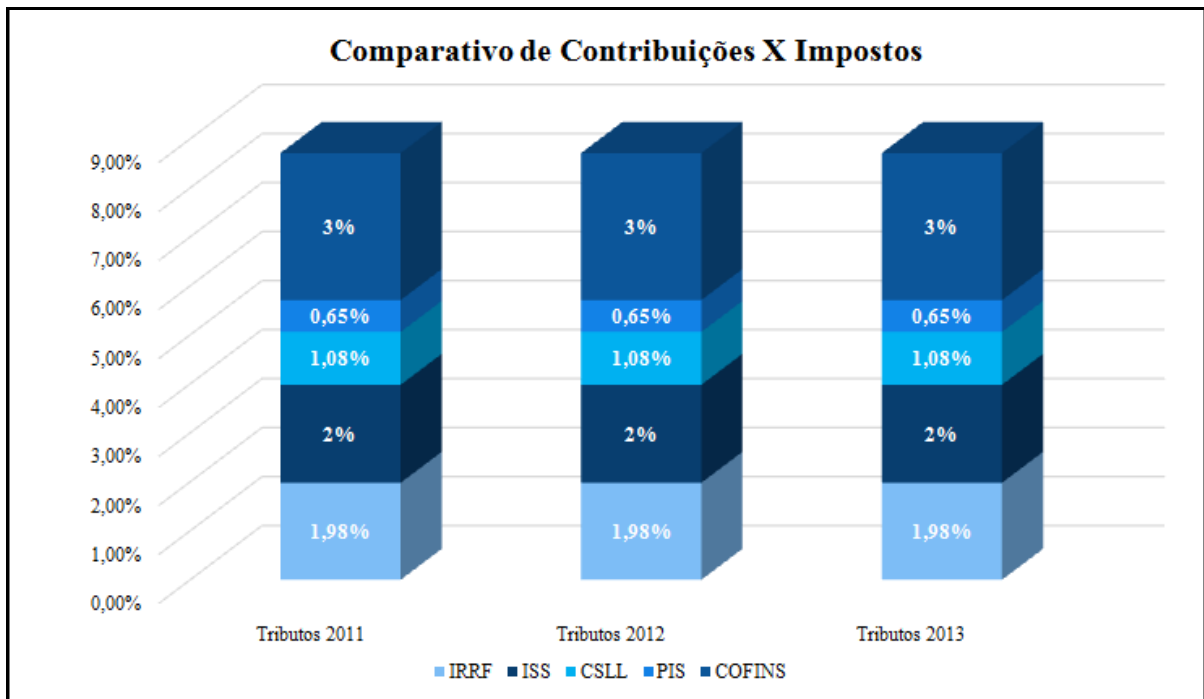
Fonte: elaboração própria.

Os dados demonstram que o somatório PIS+COFINS+CSLL representa maior percentual que os impostos. Essa observação confirma o que defende alguns autores ao dizer que as contribuições sociais têm uma representação muito significativa no montante de arrecadação de tributos de todo o país.

Pode-se observar no gráfico abaixo a relação entre os impostos e contribuições obtida na apuração dos impostos da empresa Alfa nos anos de 2011, 2012 e 2013, onde fica evidenciado que as contribuições sociais têm maior incidência na carga tributária da entidade.

Considerando as contribuições sociais o somatório do PIS + COFINS + CSLL que somados representam um percentual de 4,73% da receita bruta da empresa, e os impostos seria o somatório do IRRF + ISS que representam um percentual de 3,98% do montante de receita bruta, fica visível que as contribuições têm maior representatividade do que os impostos.

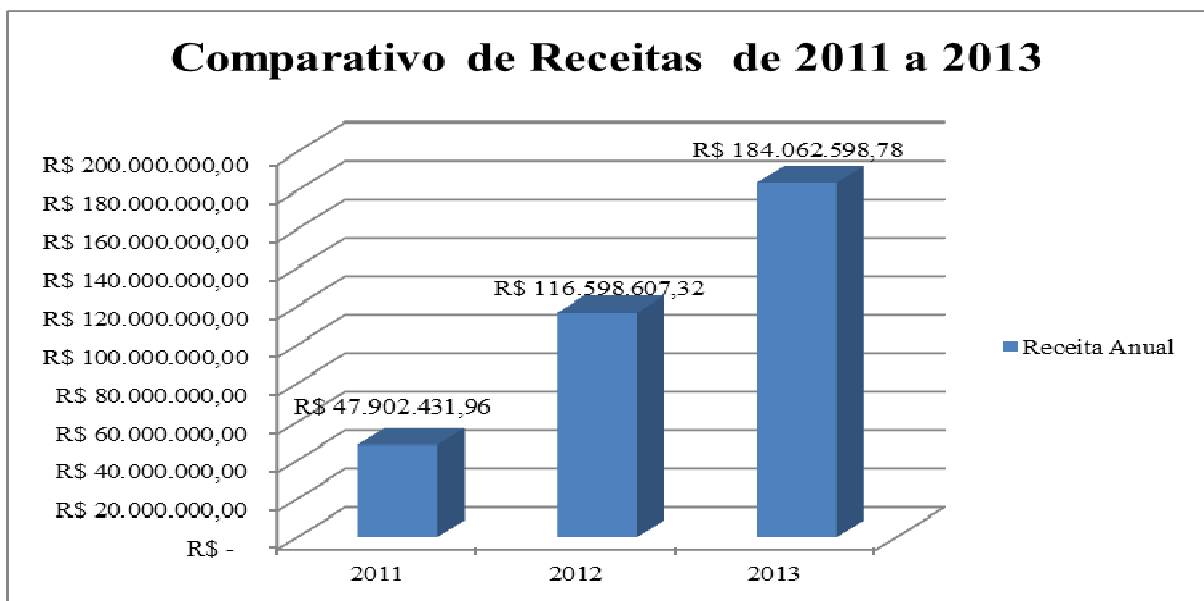
Gráfico 2: Comparativo de Receitas



Fonte: elaboração própria.

O Gráfico abaixo representa a evolução da receita da empresa ao longo do período estudado.

Gráfico 3: Comparativo de Receitas



Fonte: elaboração própria.

O gráfico 3, demonstra a evolução da receita da empresa Alfa, comparando os anos de 2011, 2012 e 2013, pode-se observar que houve um aumento significativo, um dos fatores que justifica este aumento na receita é o fato do hospital ter aumentado sua capacidade física em 30% com a inauguração de novas alas nos setores de hotelaria, leitos de UTI, radiologia e atendimento de emergência.

Considerando os valores do Balanço Patrimonial e da Demonstração do resultado do Exercício (DRE), do ano de 2013, obtiveram-se os seguintes resultados:

Créditos em 2013	RS	
Medicamentos usados na prestação de serviço (insumo)	R\$	33.407.361,68
Outros materiais usados na prestação de serviço (insumos)	R\$	38.874.020,86
Maquinas e equipamentos	R\$	24.095.000,00
Depreciação e amortização de maquinas e equipamentos	R\$	4.819.000,00
Energia elétrica	R\$	25.945,89
Alugueis de maquinas e equipamentos	R\$	18.050,00
Total dos créditos	RS	101.239.378,43

Fonte: elaboração própria.

Quadro 7: Valores de créditos obtidos nos balancetes da empresa Alfa

Com os resultados obtidos com o quadro acima, pode-se fazer um comparativo na apuração do PIS e da COFINS pelo método não cumulativo que será apresentado no quadro a seguir:

Comparativo: cumulativo X não cumulativo					
Exercício de 2013			Exercício de 2013		
Mês	COFINS		Mês	COFINS	
	Receita Mensal	COFINS a Recolher		Receita Mensal	COFINS 7,6%
Janeiro	10.272.275,04	308.168,25	Janeiro	10.272.275,04	780.692,90
Fevereiro	14.086.328,43	422.589,85	Fevereiro	14.086.328,43	1.070.560,96
Março	11.753.188,65	352.595,66	Março	11.753.188,65	893.242,34
Abril	14.328.064,22	429.841,93	Abril	14.328.064,22	1.088.932,88
Mai	16.754.043,63	502.621,31	Mai	16.754.043,63	1.273.307,32
Junho	15.055.347,55	451.660,43	Junho	15.055.347,55	1.144.206,41
Julho	18.867.189,69	566.015,69	Julho	18.867.189,69	1.433.906,42
Agosto	16.422.072,66	492.662,18	Agosto	16.422.072,66	1.248.077,52
Setembro	13.274.612,10	398.238,36	Setembro	13.274.612,10	1.008.870,52
Outubro	19.253.443,33	577.603,30	Outubro	19.253.443,33	1.463.261,69
Novembro	11.534.313,62	346.029,41	Novembro	11.534.313,62	876.607,84
Dezembro	22.461.719,86	673.851,60	Dezembro	22.461.719,86	1.707.090,71
Total 2013	184.062.598,78	5.521.877,96	Total 2013	184.062.598,78	13.988.757,51
					7.693.116,76
					6.295.640,75
Exercício de 2013			Exercício de 2013		
Mês	PIS		Mês	PIS	
	Receita Mensal	PIS a Recolher		Receita Mensal	PIS 1,65%
Janeiro	10.272.275,04	66.769,79	Janeiro	10.272.275,04	169.492,54
Fevereiro	14.086.328,43	91.561,13	Fevereiro	14.086.328,43	232.424,42
Março	11.753.188,65	76.395,73	Março	11.753.188,65	193.927,61
Abril	14.328.064,22	93.132,42	Abril	14.328.064,22	236.413,06
Mai	16.754.043,63	108.901,28	Mai	16.754.043,63	276.441,72
Junho	15.055.347,55	97.859,76	Junho	15.055.347,55	248.413,23
Julho	18.867.189,69	122.636,73	Julho	18.867.189,69	311.308,63
Agosto	16.422.072,66	106.743,47	Agosto	16.422.072,66	270.964,20
Setembro	13.274.612,10	86.284,98	Setembro	13.274.612,10	219.031,10
Outubro	19.253.443,33	125.147,38	Outubro	19.253.443,33	317.681,81
Novembro	11.534.313,62	74.973,04	Novembro	11.534.313,62	190.316,17
Dezembro	22.461.719,86	146.001,18	Dezembro	22.461.719,86	370.618,38
Total 2013	184.062.598,78	1.196.406,89	Total 2013	184.062.598,78	3.037.032,88
					1.670.449,74
					1.366.583,14

Fonte: elaboração própria.

Quadro 8: Comparativo regime cumulativo e não cumulativo.

Ressalta-se que as informações acima são meramente comparativas, não podendo a empresa Alfa adotar o regime não cumulativo para apuração dos PIS e da COFINS, pois existe previsão legal impeditiva.

Com os dados demonstrados acima, pode-se perceber que a empresa Alfa em nada se beneficiaria com a adoção do regime não cumulativo, pois os valores a recolher destas contribuições seriam maiores, onerando ainda mais sua carga tributária.

Os valores, montante bruto dos créditos obtidos representam cerca de 55% da receita bruta, porém ao aplicar as alíquotas permitidas em lei, para se obter o valor dos créditos observa-se que sua representação não foi vantajosa a empresa. Mesmo com os aproveitamentos de créditos, houve um aumento significativo no valor a recolher.

Isso demonstra que a empresa está sendo beneficiada com o recolhimento pelo regime cumulativo, pois, caso estivesse obrigada ao regime não cumulativo, realizaria um pagamento ainda maior a título de contribuições sociais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O planejamento tributário é um dos aspectos mais relevantes nas atividades operacionais de toda entidade. No Brasil, onde a carga tributária vem crescendo a cada ano, o estudo das tributações torna-se relevante para todas as empresas. Dentre tantas espécies de tributos as contribuições sociais têm assumido cada vez mais notoriedade.

Neste contexto, este estudo busca analisar o impacto destas contribuições sociais na carga tributária das empresas, com foco na avaliação do impacto do PIS e da COFINS, que são objeto deste estudo.

O objetivo geral desta pesquisa foi definido, analisar os montantes recolhidos de PIS e COFINS por um determinado hospital a fim de mensurar qual o impacto dessas contribuições na carga tributária da empresa.

Com base nos dados analisados, obteve-se que a carga tributária da empresa Alfa se mantém na mesma proporção independente do crescimento de sua receita bruta.

Ficou evidenciado que as contribuições sociais somadas têm maior participação na carga tributária de empresas da área hospitalar do que os impostos, conforme pode ser observado nos dados expostos.

Os dados demonstram que a espécie tributária de maior valor a recolher é a COFINS, seguido pelo ISS, IRPJ, CSLL e PIS respectivamente.

Destaque-se que, ao longo dos exercícios analisados, a relevância da COFINS superou os demais tributos em valores recolhidos. Mesmo com o aumento da receita anual da empresa

a COFINS se mantém como a contribuição social de maior valor, seja do valor a recolher, do valor retido na fonte ou do valor a pagar.

Além disso, a empresa pesquisada está sendo beneficiada com o recolhimento pelo regime cumulativo, pois, caso estivesse obrigada ao regime não cumulativo, realizaria um pagamento ainda maior a título de contribuições sociais

No comparativo proposto, onde ficou demonstrada a apuração do PIS/COFINS pelo regime cumulativo e não cumulativo, o regime cumulativo atende com maior eficiência a empresa Alfa, pois o regime não cumulativo oneraria ainda mais sua carga tributaria, uma vez que os créditos gerados pela aquisição de insumos, máquinas e equipamentos, alugueis e energia elétrica, não representam um valor significativo a ponto de representar vantagens a empresa.

Dentre as várias limitações de pesquisa para a realização deste estudo, pode-se destacar a pouca quantidade de material de estudo que aborde sobre contribuições sociais, o induz a uma opinião que este assunto deveria ser mais pesquisado. Como sugestão de pesquisas futuras, cita-se a aplicação do assunto abordado às empresas que atuem em outras áreas como comércio ou indústria, com uma estrutura tributaria diferente.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BEUREN, Ilse Maria, et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. **Decreto 3.949, de 3 de outubro de 2001**. Brasília, 2001. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2001/Dec3949.htm>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. **Decreto 4.565, de 1º de janeiro de 2003**. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/d4565.htm>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. **Emenda Constitucional 20, de 15 de dezembro de 1998**. Brasília, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. **Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002**. Brasília, 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2472002.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2014.

_____. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Denominado Código Tributário Nacional. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. **Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Brasília 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. **Lei 9.715, de 25 de novembro de 1998**. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971598.htm>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. **Lei 10.168, de 29 de dezembro de 2000**. Brasília, 2000. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei1016800.htm>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. **Lei 10.336, de 19 de dezembro de 2001**. Brasília, 2001. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2001/lei10336.htm>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. **Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. **Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. **Lei 10.866, de 4 de maio de 2004**. Brasília, 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2004/lei10866.htm>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2009/lei11941.htm>>. Acesso em: 21 jun. 2014.

_____. **Lei Complementar 7, de 7 de setembro de 1970**. Brasília, 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. **Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991**. Brasília, 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em: 05 jun. 2014.

_____. **Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013**. Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2013/mp627.htm>>. Acesso em: 21 jun. 2014.

FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Contabilidade Tributaria**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. **Contabilidade para Advogados**. São Paulo: Atlas, 2004.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MUCHER, Muriel Ferreira; BISPO, Jorge de Souza. Impacto da relação entre margem de lucro e PIS/COFINS nas decisões de planejamento tributário. In: Congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade, 5., São Paulo, 2008. **Anais...** São Paulo: USP, 2008. Disponível em: <http://www.congress USP.fipecafi.org/web/artigos82008/an_resumo.asp?con=2&cod_trabalho=226&titulo=IMPACTO+DA+RELA%C7%C3O+ENTRE+MARGEM+DE+LUCRO+E+PIS%2FCOFINS+NAS+DECIS%D5ES+DE+PLANEJAMENTO+TRIBUT%C1RIO>. Acesso em: 05 jun. 2014.

NETO, Alfredo Lopes da Silva; LIMA, Helen de. As Contribuições Sociais e a proposta de reforma do sistema tributário brasileiro. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro v.35, n. 4, p. 97 – 109. jul./ago. 2001. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/download/12610>>. Acesso em: 05 jun. 2014.

OLIVEIRA, Luís Martins de, et al. **Manual de contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária: análise dos impactos das leis nº 11.637/07, nº 11941/09 e os pronunciamentos emitidos pelo CPC**. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011.