

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANDRESSA ESTEVES DA CUNHA

**O IMPACTO DA EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E
COFINS EM UMA EMPRESA DO RAMO DE SUPERMERCADO**

UBERLÂNDIA/MG
JULHO/2018

ANDRESSA ESTEVES DA CUNHA

**O IMPACTO DA EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E
COFINS EM UMA EMPRESA DO RAMO DE SUPERMERCADO**

Artigo Acadêmico apresentado à faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Dr. Lucimar Antônio
Cabral de Ávila**

**UBERLÂNDIA/MG
JULHO/2018**

ANDRESSA ESTEVES DA CUNHA

**O IMPACTO DA EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E
COFINS EM UMA EMPRESA DO RAMO DE SUPERMERCADO**

Artigo Acadêmico apresentado à faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca de avaliação:

Prof. Dr. Lucimar Antônio Cabral de Ávila.

Orientador

Avaliador 1

Membro

Avaliador 2

Membro

Uberlândia (MG), ____ de Julho de 2018.

RESUMO

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é o tributo de maior arrecadação no Brasil. O objetivo geral da pesquisa consiste em identificar se a carga tributária aumentou ou diminuiu com a retirada do valor referente ao ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. A pesquisa foi aplicada como um estudo de caso de uma empresa do ramo de Supermercados. A empresa analisada é tributada pelo regime Lucro Presumido, nesse regime de tributação as alíquotas do PIS e da Cofins são, respectivamente, 0,65% e 3% aplicados sobre o faturamento. Verificou-se que o montante de PIS e Cofins é menor e que a economia do tributo a recolher em relação ao faturamento de cada produto se manteve em percentuais idênticos. A economia observada da redução da base de cálculo do PIS e da Cofins, representa um percentual sobre a venda do produto o gestor da empresa decide se aplicará reduzindo o preço de venda, ou se aplicará no aumento da margem de lucro do produto. Este trabalho, portanto serve como diretriz para outras instituições do mesmo porte ou segmento que tenha interesse em obter vantagem econômica sobre a apuração dos tributos mencionados nessa pesquisa.

Palavras-chave: ICMS. Contabilidade. Supermercado.

ABSTRACT

The Tax on the Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) is the highest tax collection in Brazil. The general objective of the research is to identify whether the tax burden increased or decreased with the withdrawal of the value related to the Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) in the calculation basis of PIS / PASEP and COFINS. The research was applied as a case study of a Supermarket company. The analyzed company is taxed by the Presumed Profit regime, in this tax regime the rates of PIS and Cofins are respectively 0.65% and 3% that are applied on the billing. We have verified that the amount of PIS and Cofins is lower. We also observed that the savings of the tax to be collected in relation to the billing of each product remained in the same percentages. the observed savings of the PIS and Cofins calculation base, represents a percentage of the sale of the product that same percentage, the manager of the company decides whether it will apply by reducing the sales price, or it will be applied in the increase of the profit margin of the product . This work therefore serves as a guideline for other institutions of the same size or follow-up that are interested in obtaining an economic advantage over the calculation of the taxes mentioned in this research

Keywords: ICMS. Accounting. Supermarket.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 REVISÃO DE LITERATURA.....	8
2.1 PIS/PASEP e COFINS.....	8
2.2 ICMS e sua base de cálculo	11
2.3 Faturamento e Receita.....	12
3 METODOLOGIA.....	13
4 ANÁLISE DE DADOS.....	16
REFERÊNCIAS	23

INTRODUÇÃO

O tributo é uma prestação que necessita ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, com intuito de custear as despesas coletivas, não apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos, de modo que o tributo seja visto como “a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público” (ALEXANDRE, 2013).

Sabbag (2014) ressalta que, embora não seja uniforme o conceito de tributo, a definição dada inclui o traço característico da coercitividade. E essa definição legal é dada pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), que em seu art. 3º define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1996).

Dentro do leque de tributos cobrados no Brasil estão as contribuições sociais PIS /PASEP e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), que são destinadas ao financiamento da Seguridade Social no Brasil, conforme dita a Constituição Federal do Brasil em seu artigo 195. Ambas as contribuições são devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado e calculadas com base no faturamento de tais entidades de acordo com a Lei Complementar nº 9.718 de 27 de setembro de 1998 (BRASIL, 1998).

A contribuição ao Programa de Integração Social – PIS foi criada por meio da Lei Complementar nº 7, promulgada em 7 de setembro de 1970, com o objetivo de fazer cumprir os mandamentos da Constituição Federal de 1967, nominada desde aquela época de “contribuição ao PIS”, destinava a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, com participação nos lucros (GASSEN *et al.*, 2013).

De outra parte, a contribuição ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, que também teve origem na Constituição de 1967, surgiu como uma espécie análoga à contribuição ao PIS. O PIS tinha como destinação promover a integração dos empregados no desenvolvimento das empresas por meio de um fundo de participação constituído de depósitos efetuados pelas empresas junto à Caixa Econômica Federal, ao passo que o PASEP tinha por finalidade propiciar “a formação de um fundo em favor do servidor público, mediante contribuição dos entes de direito público em favor de contas individualizadas para cada servidor, administradas pelo Banco do Brasil” (HARADA, 2013, p. 22).

Nota-se que a Lei Complementar nº 26, de 11 de novembro de 1975, unificou os fundos constituídos pelos recursos do PIS e do PASEP e, a partir de então, passou-se à denominação de PIS/PASEP.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), segundo Alexandre (2013), é o tributo de maior arrecadação no Brasil e, segundo Sabbag (2014), representa 80% da arrecadação dos Estados, sendo que O ICMS é um imposto instituído pelos Estados e pelo Distrito Federal, competência prevista pelo artigo 155, II, da Constituição.

Nota-se que o ICMS faz parte da base de cálculo que traz impacto sobre o PIS/PASEP e COFINS.

Diante desse fato, o presente estudo questiona: Qual é o impacto da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS para uma empresa do ramo de supermercados?

O objetivo geral da pesquisa consiste em investigar as implicações financeiras dessa retirada do valor referente ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS em uma empresa.

Para atingir tal objetivo foi realizado um estudo de caso em uma empresa do comércio varejista do ramo de Supermercado localizada no Triângulo Mineiro, tributada no regime de apuração do Lucro Presumido.

Justifica-se pela importância das contribuições PIS/PASEP e COFINS aos cofres públicos e também para as empresas. De acordo com o relatório do resultado de arrecadação análise mensal de abril de 2017, disponibilizado pela Receita Federal do Brasil, do período de janeiro a abril de 2017 o montante arrecadado das contribuições PIS/PASEP e COFINS foi de 87 bilhões e 722 milhões de reais, representando 20,22% do total, sendo no período apurado a segunda maior fonte de arrecadação. Esses dados mostram que mesmo pequenas mudanças na forma de recolhimento nas contribuições PIS/PASEP e COFINS terão grandes impactos na arrecadação da União.

É necessário, para uma boa execução do trabalho, entender os pormenores das alterações envolvidas na decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) do Recurso Extraordinário nº 574707 de 15 de março de 2017, em que não incorpora o faturamento para fins de base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS, é fundamental que os profissionais, estudantes da classe contábil e áreas afins busquem atualizar seus conhecimentos e compreender todos os impactos que tal mudança traz no resultado econômico e financeiro das empresas.

Essa pesquisa delimitou sua abrangência a um supermercado, em decorrência da grande variedade de produtos comercializados nessa atividade, que vai de produtos supérfluos a mercadorias consideradas essenciais. Além disso, os produtos comercializados nesse ramo de atividade são adquiridos por pessoas de todas as classes da sociedade e, sendo os impactos sofridos por esse segmento influenciam os demais setores da economia.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 PIS/PASEP e COFINS

O PIS e a COFINS sem dúvida que é um dos mais onerosos Tributos está presente em quase todos os segmentos da cadeia produtiva do Brasil, por ter sua incidência pela receita ou faturamento das empresas.

A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS estão previstas na Constituição Federal nos Artigos 195, e 239, foram instituídas suas respectivas cobranças pelas Leis Complementares LC 70/1991 (COFINS), LC 07/1970 (PIS) e LC 08/1970 (PASEP) cuja base de cálculo das contribuições é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, dessa forma essa contribuição tem muito peso dentre os tributos cobrados no país.

Ademais, a Carta Magna prevê a cobrança de contribuições que financiem atividades sociais, como por exemplo, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o PIS e a COFINS.

No art. 195 da CF/88 têm-se o embasamento jurídico:

A seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) Folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) A receita ou o faturamento;

c) O lucro [...]

(BRASIL, 1988).

Verifica-se, portanto, que existem diferenças entre os tributos e as contribuições sociais. A contribuição de melhoria é facilmente diferenciada das demais categorias, vez que incide quando há obra pública que traz benefício patrimonial para o contribuinte. Quanto aos impostos, esses incidem sobre fatos geradores definidos, mas a receita deles advinda não tem destinação específica. As taxas têm caráter contraprestacional, em que o Estado presta um

serviço em favor do contribuinte e este paga o tributo para arcar com os custos do serviço. Já as contribuições sociais têm destinação específica e sua exigibilidade não decorre de serviço prestado pelo Estado (PÊGAS, 2014).

Sabbag (2014) relata que as contribuições sociais são divididas em contribuições sociais gerais, contribuições sociais residuais e contribuições de seguridade social, estando o PIS/PASEP e a COFINS inseridos neste último grupo. De tal modo, a contribuição de seguridade social se destina a custear os serviços relacionados à saúde, à previdência e à assistência social.

No princípio da ditadura militar o Estado começou a intervir na questão social, visando desmobilizar as forças políticas, modernizando e apaziguando as tensões sociais, acumulando capital. No período de 64 a 74, o Estado empregou para sua interferência o binômio repressão-assistência, ficando a política assistencial burocratizada e modernizada pelo instrumento estatal com o escopo de elevar o poder de regulação sobre a sociedade (BRAVO, 2006, p. 93).

Cohn (2005, p. 24) explica que no período de 1970 a 1979 criou-se o Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS), objetivando canalizar as reivindicações populares. Nesse contexto, foi criado ainda o FGTS (Fundo de Garantia por tempo de serviço), o PIS/PASEP (Programa de Integração Social/ Programa de Assistência ao Servidor Público).

A contribuição social PIS foi criada pela Lei complementar nº 7 de setembro de 1970 e que, de acordo com a referida lei, o objetivo do programa era promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. A lei definiu que o PIS incidiria sobre as pessoas jurídicas nos termos da legislação do Imposto de Renda englobando também as entidades de fins não lucrativos que fossem definidas de acordo com a legislação trabalhista como empresa empregadora. O PIS inicialmente foi um fundo de participação, que era constituído por depósito pelas empresas na Caixa Econômica Federal, que emitia em nome de cada empregado uma caderneta de participação. O Fundo de participação era constituído de duas parcelas, sendo a primeira na dedução do imposto de renda devido e a segunda calculada com base no faturamento (PÊGAS, 2014).

O PASEP foi criado logo depois, em dezembro de 1970, pela Lei complementar nº 8, com a ideia similar ao PIS, porém com o foco no servidor público, a contribuição objetivava a formação do patrimônio do serviço público, era calculada sobre as receitas orçamentárias das pessoas jurídicas de direito público. A partir de 1º de julho de 1976 os dois programas foram unificados, criando o PIS/PASEP, sendo essa alteração implementada pela Lei Complementar nº 26 de 11 de setembro de 1975, que também criou o abono salarial. A Constituição Federal

de 1988, no seu artigo 239, definiu que a arrecadação do PIS/PASEP tem como destino financiar o programa do seguro-desemprego e o abono salarial (COHN, 2005).

É importante mencionar que ambas as leis complementares que criaram o PIS e o PASEP foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988, conforme entendimento perfilhado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 169091/RJ, da relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 07 de junho de 1995 (SANDRONI, 2000).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que objetivava tributar o faturamento das empresas, foi criada através da Lei Complementar nº 7016, de 30 de dezembro de 1991, que em seu artigo 1º preconiza:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Petry (2009) ressalta que a Constituição Federal de 1988 fixou a competência da União para instituir contribuições sociais para financiar a seguridade social, não podendo a COFINS ser confundida com a contribuição PIS/PASEP. Observa-se que em relação aos aspectos legais da COFINS, a União instituiu o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), criado pelo Decreto-Lei nº 1940, de 25 de maio de 1982, que, nos termos do seu artigo 3º, era “destinado a dar apoio financeiro a programas e projetos de caráter assistencial, relacionados com a alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor”.

Em contrapartida às visíveis desvantagens do regime cumulativo do PIS/PASEP e a COFINS, as alíquotas padrão nesse regime de tributação são menores do que as cobradas pelo regime não cumulativo. No sistema cumulativo as alíquotas são de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS, de acordo com a Lei 10.833/2003. Já pelo método não cumulativo as alíquotas são respectivamente de 1,65% e de 7,6%, conforme definido pela Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003 (SABBAG, 2014).

Além desses dois regimes, o PIS/PASEP e a COFINS estão dentro do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), definido pela Lei Complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 2006 (PAULO; ALEXANDRINO, 2010).

Lima (2009) esclarece que as contribuições sociais PIS/PASEP e a COFINS são consideradas como tributos diretos, visto que são suportados diretamente por aqueles que auferem receita, acrescentando que as contribuições citadas, como qualquer outro tributo, é um custo integrado às mercadorias ou serviços, sendo assim elas acabam por repercutirem no preço final passado ao consumidor.

2.2 ICMS e sua base de cálculo

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 155, atribui competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação). O ICMS foi normatizado pela Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996 (SABBAG, 2014).

Alexandre (2013) ressalta que o ICMS substituiu o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), tendo a Constituição de 1988, acrescido ao seu campo de incidência os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Ademais, como indica Sandroni (2000), o ICM foi introduzido no Brasil por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, substituindo, o Imposto de Vendas e Consignações (IVC). Assim preconizava o art. 12 da Emenda Constitucional nº 18/1965:

Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual (BRASIL, 1965).

Como se vê, antes da atual Constituição, o tributo denominava-se ICM, uma vez que havia a incidência apenas sobre a circulação de mercadorias. Com o advento da Constituição Federal de 1988, houve o acréscimo ao seu campo de incidência dois serviços, o de transporte interestadual e intermunicipal e da comunicação, por isso o acréscimo da letra ‘S’ à sigla, de forma que, a partir do advento da nova ordem constitucional, passou a existir o ICMS (ALEXANDRE, 2013).

No que se refere à aplicação do princípio da seletividade ao ICMS, preconizado no art. 155, II, § 2º, III, da Constituição Federal, o legislador deve fixar as alíquotas respectivas tendo em conta a essencialidade das mercadorias e dos serviços, sendo maiores para os gêneros considerados supérfluos e menores para os considerados essenciais, “de forma a

gravar de maneira mais onerosa os bens consumidos principalmente pelas pessoas de maior capacidade contributiva, desonerando os bens essenciais, consumidos por pessoas de todas as classes sociais” (PAULO; ALEXANDRINO, 2010).

De acordo com a referida lei, a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria será o valor total da operação e o montante do próprio imposto integrará a sua base de cálculo, ou seja, o valor da venda já deve incluir o ICMS e o destaque do imposto, como definido pela LC nº 87, é uma mera indicação para fins de controle. Essa metodologia de cálculo é conhecida como cálculo por dentro. Pode-se exemplificar o cálculo simulando a venda de uma mercadoria pelo o montante de R\$ 1.000,00, na nota fiscal é destacado que o valor da base de cálculo do ICMS são os R\$ 1.000,00, a alíquota é 18% o valor destacado de ICMS será de R\$180,00, o valor da mercadoria sem o imposto é de R\$820,00. Caso o ICMS não integrasse a sua própria base de cálculo uma mercadoria no mesmo valor líquido do exemplo, para chegar ao resultado de ICMS de R\$180,00 teria que ser aplicado uma alíquota de 21,95%. Sobre esse fato, Aguiar (2016, p. 89) argumenta:

É certo que poderia ser questionada a maior alíquota real que é verificada, em comparação com a situação de o ICMS não integrar a sua base de cálculo. Porém, entende-se que a crítica está mais propriamente voltada contra o “excesso” de imposição tributária em geral ou decorre do entendimento de que um imposto não deve compor a base de cálculo de outro, ou dele mesmo.

Conforme Mendes e Rosa (2016) o fato do valor referente ao ICMS estar embutido no valor da mercadoria faz com que esse valor ingresse no caixa da empresa, porém apenas temporariamente. O valor do imposto embutido não pode ser considerado uma receita pela empresa, uma vez que não lhe pertence e logo é repassado a quem é de direito, ou seja, ao Estado.

2.3 Faturamento e Receita

Ramalho e Ramos (2016) definem o faturamento como a principal alegação que defende a teoria da não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS, argumentando que a definição de faturamento é a entrada de recursos financeiros, e a discussão perpassa pelo aproveitamento de crédito também e como o ICMS é repassado ao governo, não é uma receita da empresa e sim do Estado.

Mendes e Rosa (2016) ao definirem receita trazem o conceito de entrada, segundo os autores, “entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade”. Com base nesse fato

defendem que entrada financeira temporária como é no caso do ICMS, não podem ser consideradas como receita.

Aguiar (2016) considera receita como “o ponto de partida para a obtenção do Lucro”, o que segundo ele seriam ingressos sem correspondente redução de ativo ou aumento de passivo, um elemento capaz de influenciar positivamente o patrimônio líquido.

Apesar dos conceitos de receita citados acima se harmonizarem, os autores são divergentes quanto ao conceito de faturamento. Segundo Mendes e Rosa (2016), “faturamento consiste na totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente de sua classificação contábil”, enquanto para Aguiar (2016) faturamento é o conjunto de receitas originadas apenas das atividades empresariais. A definição de Aguiar é muito semelhante à dada pela Lei nº 10.637 e pela Lei nº 10.833.

Relacionando os princípios mencionados acima não é aceitável que o valor de um dispêndio para a empresa o ICMS destacado nos documentos fiscais – seja incluído na base de cálculo de outros tributos, como o PIS e a COFINS, visando simplesmente um aumento arrecadatório por parte da Receita Federal. O postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.

O sujeito passivo da COFINS não tem capacidade contributiva sobre receitas auferidas pelos Estados/Distrito Federal (no caso do ICMS) ou pela União Federal (no caso do IPI). Sua carga tributária, em relação à COFINS, portanto, limita-se aos valores que serão destinados ao seu ativo por conta da venda de mercadorias, prestação de serviços etc. O Fisco entende que esta inclusão ocorre porque as Leis que tratam das referidas contribuições apenas não ordenam a exclusão do imposto de suas bases de cálculo.

3 METODOLOGIA

O estudo é uma pesquisa aplicada com natureza exploratória, que buscou compreender o efeito da recente decisão do STF de excluir o ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS. Essa classificação está de acordo com Gil (2002) que esclarece que a pesquisa exploratória visa tornar o tema mais claro e familiar. Além disso, Gil (2002) ressalta que o principal objetivo da pesquisa exploratória é o aprimoramento de ideias ou descoberta de intuições.

A pesquisa foi aplicada como um estudo de caso de uma empresa do ramo de Supermercados, a qual foi selecionada por abranger uma vasta quantidade de produtos, que entrariam favorecendo a aplicação dos cálculos de PIS. Os resultados estão apresentados de

forma quantitativa, mostrando as variações observadas nos dados analisados em números absolutos e valores monetários e percentuais, também será descrito de forma qualitativa se a recente mudança na tributação do PIS/PASEP e COFINS trouxe mudanças significativas para a empresa analisada e as observações notadas.

A pesquisa teve como fonte uma revisão bibliográfica sobre o tema, formando um arcabouço teórico que auxiliou no levantamento documental da legislação dos tributos analisados e do banco de dados cedido pela empresa estudada.

O estudo de caso foi executado através da análise de uma amostra dos produtos comercializados em uma empresa de supermercado. Foram escolhidos 21 produtos com maior percentual de vendas que foram segregados em três grupos, de acordo com a sua natureza. Os grupos de produtos serão:

- I alimentícios;
- III limpeza;
- V material escolar;

Foram escolhidos esses três grupos, pois eles representam a lista de produtos comercializados na empresa estudada. Foi feita uma comparação do PIS/PASEP e da COFINS devidos com a receita obtida com a venda dos 21 produtos escolhidos, levantados o valor sem a retirada no faturamento do valor referente ao ICMS cobrado nos produtos e outro levantamento com a exclusão do ICMS na receita.

Como a apuração do PIS/PASEP e da COFINS acontecem mensalmente, foram feitas as apurações por três meses, pois com esse período já é possível verificar o padrão das informações levantadas. Os dados encontrados foram explorados visando alcançar os objetivos propostos.

De tal modo, a pesquisa foi realizada através de um estudo de caso e os seus resultados, foram apresentados em condições de hipóteses e não de conclusões, sendo assim um fator limitante do estudo, pois não será possível concluir que os resultados obtidos seriam os mesmos se aplicados em outra empresa.

No que se refere aos dados, o nome da empresa foi preservado, sendo aqui denominado SUPERMERCADO X.

Descrição atividade: COM. VAREJ. SUPERMERCADOS

Regime Tributário: Lucro Presumido

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL

47.11-3-02 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercados (Quadro 1).

Quadro 1: Lista de produtos para análise.

Código	Descrição	NCM	Classificação
5111	PAD PAO FRANCES KG	19059090	Alimentação
191692	SAL COZINHA KEHSAL	25010020	Alimentação
101639	AMIDO MILHO MAISENA	11081200	Alimentação
299558	COCO RALADO PURO SOCOCO	8011100	Alimentação
194051	REFRESC FRESH LARANJA	21069010	Alimentação
610957	SOPA MAGGI CREME CEBOLA	21041011	Alimentação
147279	CREME CHANTILLY AMELIA	21069090	Alimentação
301763	DESI POLITRIZ PLUS EUCALIPT	38089419	Limpeza
107914	CERA LIQ POLITRIZ INCOLOR	34052000	Limpeza
173513	ESCOVA ROUPA CONDOR MADEIRA UN	96032900	Limpeza
640602	ESPONJA BANHO VEGETAL LUVA	68053090	Limpeza
157469	LIMP CIF CREMOSO LIMPEZA PROFU 250M	34022000	Limpeza
204187	SABAO BARRA YPE GLICERINADO	34011900	Limpeza
616324	PURIF PEDRA SANIT POLITRIZ FLORALUN	38085010	Limpeza
177801	ESC BORRACHA MERCUR RECORD	40169200	Material escolar
299336	ESC COLA ESCOLAR TENAZ	35061090	Material escolar
201650	ESC FITA EMPAC SCOTT TRANS 45 MT	39191000	Material escolar
269780	ESC LAPIS COR F CASTEL GR KIT C/12	96091000	Material escolar
146098	ESC APONTADOR F CASTEL NEON	82141000	Material escolar
146456	ESC REGUA CRISTAL MARCAS 30CM	90172000	Material escolar
176484	ESC LAPISEIRA COMPACTOR ALUNO 07 UN	96084000	Material escolar

A empresa cedeu para estudo a sua movimentação de mercadorias do primeiro trimestre de 2018, e para análise foi selecionada uma amostra de mercadorias com as seguintes características: produtos que não estavam inclusos no regime de substituição tributária ou isentos de ICMS de acordo com o RICMS/MG de 2002 e produtos que não são considerados monofásicos ou de alíquota zero para o PIS e COFINS.

Tabela1: Faturamento do Supermercado X-Primeiro semestre de 2018.

FATURAMENTO DA EMPRESA			
Faturamento Bruto 2017:	R\$	4.630.515,16	
Faturamento bruto 1º trimestre 2018:	R\$	1.186.619,77	Média R\$ 395.539,92 mensal:
jan/18	R\$	397.528,05	
fev/18	R\$	369.685,28	
mar/18	R\$	419.406,44	

Conforme mostra a Tabela 1, a empresa analisada é um Supermercado no regime tributário com lucro presumido, que calcula o ICMS na sistemática de débito e crédito, e a apuração do PIS e Cofins se dá pelo regime cumulativo. Observa-se que a alíquota base PIS é 0,65% e a alíquota base Cofins é 3%.

Outra limitação do estudo é o fato de até o momento da elaboração desse trabalho não ter sido emitido nenhuma norma ou instrução por parte da Receita Federal, definindo como seria o tratamento dado às mercadorias que tiveram o ICMS recolhido pelo regime de substituição tributária, por essa razão que não foi escolhido para análise produtos que estão dentro desse regime de tributação.

4 ANÁLISE DE DADOS

Apresenta-se, neste capítulo, o estudo de caso realizado na empresa selecionada para o alcance do objetivo geral, que é demonstrar o impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS.

No que se refere ao faturamento e ICMS, observa-se o Quadro 2.

Da amostragem de produtos, foi levantado o valor de venda de cada produto durante cada mês no primeiro trimestre de 2018 e sobre esse valor o percentual que representa o ICMS a recolher, com o objetivo de verificar quais valores seriam excluídos da base de cálculo do PIS e Cofins.

As alíquotas utilizadas estão de acordo com o RICMS/MG de 2002.

Quadro 2: Faturamento e ICMS do Supermercado X.

Descrição	% IC M S	venda 01/2018	venda 02/2018	venda 03/2018	total venda	ICMS s/ venda 01/2018	ICMS s/ venda 02/2018	ICMS s/ venda 02/2018	total ICMS s/ venda
PAD PAO FRANCES KG	7 %	R\$ 16.975,07	R\$ 16.364,17	R\$ 17.797,03	R\$ 51.136,27	R\$ 1.188,25	R\$ 1.145,49	R\$ 1.245,79	R\$ 3.579,54
SAL COZINHA KEHSAL	7 %	R\$ 106,29	R\$ 108,58	R\$ 78,48	R\$ 293,35	R\$ 7,44	R\$ 7,60	R\$ 5,49	R\$ 20,53
AMIDO MILHO MAISENA	18 %	R\$ 76,78	R\$ 73,29	R\$ 69,61	R\$ 219,68	R\$ 13,82	R\$ 13,19	R\$ 12,53	R\$ 39,54
COCO RALADO PURO SOCOCO	18 %	R\$ 97,37	R\$ 63,58	R\$ 94,45	R\$ 255,40	R\$ 17,53	R\$ 11,44	R\$ 17,00	R\$ 45,97
REFRESC FRESH LARANJA	18 %	R\$ 150,97	R\$ 267,42	R\$ 122,82	R\$ 541,21	R\$ 27,17	R\$ 48,14	R\$ 22,11	R\$ 97,42
SOPA MAGGI CREME CEBOLA	18 %	R\$ 49,41	R\$ 20,96	R\$ 52,41	R\$ 122,78	R\$ 8,89	R\$ 3,77	R\$ 9,43	R\$ 22,10
CREME CHANTILLY AMELIA	18 %	R\$ 77,94	R\$ 90,93	R\$ 129,90	R\$ 298,77	R\$ 14,03	R\$ 16,37	R\$ 23,38	R\$ 53,78
DESI POLITRIZ PLUS EUCALIPT	18 %	R\$ 40,88	R\$ 83,73	R\$ 52,35	R\$ 176,96	R\$ 7,36	R\$ 15,07	R\$ 9,42	R\$ 31,85
CERA LIQ POLITRIZ INCOLOR	18 %	R\$ 36,63	R\$ 17,45	R\$ 13,96	R\$ 68,04	R\$ 6,59	R\$ 3,14	R\$ 2,51	R\$ 12,25
ESCOVA ROUPA CONDOR MADEIRA UN	18 %	R\$ 50,83	R\$ 44,85	R\$ 41,86	R\$ 137,54	R\$ 9,15	R\$ 8,07	R\$ 7,53	R\$ 24,76
ESPONJA BANHO VEGETAL	7 %	R\$ 112,19	R\$ 112,25	R\$ 143,68	R\$ 368,12	R\$ 7,85	R\$ 7,86	R\$ 10,06	R\$ 25,77
LIMP CIF CREMOSO LIMPEZA PROFU 250M	18 %	R\$ 34,95	R\$ 3,95	R\$ 48,93	R\$ 87,83	R\$ 6,29	R\$ 0,71	R\$ 8,81	R\$ 15,81
SABAO BARRA YPE GLICERINADO	18 %	R\$ 372,94	R\$ 335,36	R\$ 300,57	R\$ 1.008,87	R\$ 67,13	R\$ 60,36	R\$ 54,10	R\$ 181,60
PURIF PEDRA SANIT POLITRIZ FLORALUN	18 %	R\$ 32,77	R\$ 47,58	R\$ 31,26	R\$ 111,61	R\$ 5,90	R\$ 8,56	R\$ 5,63	R\$ 20,09
ESC BORRACHA MERCUR RECORD	18 %	R\$ 9,89	R\$ 18,81	R\$ 0,99	R\$ 29,69	R\$ 1,78	R\$ 3,39	R\$ 0,18	R\$ 5,34
ESC COLA ESCOLAR TENAZ	18 %	R\$ 27,93	R\$ 27,93	R\$ 15,96	R\$ 71,82	R\$ 5,03	R\$ 5,03	R\$ 2,87	R\$ 12,93
ESC FITA EMPAC SCOTT TRANS 45 MT	18 %	R\$ 27,93	R\$ 3,99	R\$ 27,93	R\$ 59,85	R\$ 5,03	R\$ 0,72	R\$ 5,03	R\$ 10,77
ESC LAPIS COR F CASTEL GR KIT C/12	18 %	R\$ 77,94	R\$ 90,93	R\$ -	R\$ 168,87	R\$ 14,03	R\$ 16,37	R\$ -	R\$ 30,40
ESC APONTADOR F CASTEL NEON	18 %	R\$ 15,96	R\$ 27,93	R\$ 11,97	R\$ 55,86	R\$ 2,87	R\$ 5,03	R\$ 2,15	R\$ 10,05
ESC REGUA CRISTAL MARCAS 30CM	18 %	R\$ 13,92	R\$ 29,85	R\$ -	R\$ 43,77	R\$ 2,51	R\$ 5,37	R\$ -	R\$ 7,88
ESC LAPISEIRA COMPACTOR ALUNO 07 UN	18 %	R\$ -	R\$ 14,97	R\$ 4,99	R\$ 19,96	R\$ -	R\$ 2,69	R\$ 0,90	R\$ 3,59
Total		R\$ 18.388,59	R\$ 17.848,51	R\$ 19.039,15	R\$ 55.276,25	R\$ 1.418,66	R\$ 1.388,38	R\$ 1.444,94	R\$ 4.251,97

Observa-se que da amostragem de produtos, o pão francês possui a venda mais expressiva em comparação aos outros produtos. Isso se dá pelo fato da empresa analisada possuir um setor de padaria com uma forte representatividade nas receitas da empresa.

O Quadro 3 demonstra a apuração do PIS e a apuração da COFINS da empresa, calculados sobre o faturamento e sobre a receita financeira da empresa.

Quadro 3: Faturamento e ICMS do Supermercado X.

[illegible]

MARCAS 30CM	1,34	1,06	0,28	2,78	2,28	0,50	0,00	0,00	0,00	0,78	%
ESC LAPISEIRA COMPACTOR ALUNO 07 UN	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 1,39	R\$ 1,14	R\$ 0,25	R\$ 0,46	R\$ 0,38	R\$ 0,08	R\$ 0,33	1,67 %
Total	R\$ 1.714, 80	R\$ 1.578, 20	R\$ 136, 60	R\$ 1.659, 91	R\$ 1.530, 79	R\$ 129, 12	R\$ 1.770, 64	R\$ 1.636, 26	R\$ 134, 38	R\$ 400, 10	

A empresa analisada é tributada pelo regime Lucro Presumido, nesse regime de tributação as alíquotas do PIS e da COFINS são respectivamente 0,65% e 3% que são aplicados sobre o faturamento. Apurou-se o montante de vendas mensais do primeiro trimestre de 2018 da amostra de produtos. Sobre a receita mensal de cada produto foi apurado o PIS e a COFINS, primeiramente sem retirar o valor referente ao ICMS da base de cálculo e posteriormente excluindo a o ICMS da base de cálculo. Foi possível verificar que o montante de PIS e COFINS é menor.

O percentual de economia observado foi exatamente a alíquota de ICMS de cada produto. Por exemplo, o pão é tributado pelo ICMS a 7%, calculando o PIS e Cofins sobre o faturamento total do produto no mês de janeiro de 2018 que é de R\$16.975,07 o valor de arrecadação seria do tributo de R\$619,59, sobre esse mesmo valor encontrado, se diminuir o percentual de 7%, será encontrado o valor de R\$ 546,2,2 que é o mesmo encontrado na apuração do PIS e da COFINS sobre a venda do pão em janeiro, mas excluindo o valor de ICMS da base de cálculo. O mesmo ocorre com os produtos tributados pelo ICMS a 18%.

Observou-se também que a economia do tributo a recolher em relação ao faturamento de cada produto se manteve em percentuais idênticos. Para os produtos tributados pelo ICMS a 7% a economia representou 0,26% do faturamento. Para os produtos tributados a 18% a economia representa 0,66% do faturamento.

O montante do valor a recolher não reduziu tão significativamente, a economia foi de apenas R\$ 155,20 no trimestre, sendo que o faturamento no período da nossa amostra de produtos foi de R\$ 55.276,25. Uma causa é que quase todo composto da venda de pão, que possui uma alíquota de ICMS menor, portanto uma redução menor.

Foi analisada também a carga tributária de PIS e da Cofins em relação ao preço unitário de cada produto da amostra (Quadro 4). Verificou-se que individualmente a economia é pequena, em alguns casos, como no sal, a economia nem é vista. Como é pequeno o valor dos produtos, se a economia tributária fosse repassada aos consumidores, provavelmente essa variação de preço não seria sentida pelos mesmos.

Quadro 4: Apuração de PIS e Cofins por Produto.

Apuração de PIS e Cofins por Produto							
Descrição	% ICMS	Preço de Venda	Incluindo ICMS	Excluindo ICMS	Economia	Preço de Venda - economia percebida	Redução preço de venda
PAD PAO FRANCES KG	7%	R\$ 8,63	R\$ 0,31	R\$ 0,29	R\$ 0,02	R\$ 8,61	0,26%
SAL COZINHA KEHSAL	7%	R\$ 1,49	R\$ 0,05	R\$ 0,05	R\$ 0,00	R\$ 1,49	0,26%
AMIDO MILHO MAIZENA	18%	R\$ 3,49	R\$ 0,13	R\$ 0,10	R\$ 0,02	R\$ 3,47	0,66%
COCO RALADO PURO SOCOCO	18%	R\$ 2,89	R\$ 0,11	R\$ 0,09	R\$ 0,02	R\$ 2,87	0,66%
REFRESC FRESH LARANJA	18%	R\$ 0,69	R\$ 0,03	R\$ 0,02	R\$ 0,00	R\$ 0,69	0,66%
SOPA MAGGI CREME CEBOLA	18%	R\$ 5,99	R\$ 0,22	R\$ 0,18	R\$ 0,04	R\$ 5,95	0,66%
CREME CHANTILLY AMELIA	18%	R\$ 12,99	R\$ 0,47	R\$ 0,39	R\$ 0,09	R\$ 12,90	0,66%
DESI POLITRIZ PLUS EUCALIPT	18%	R\$ 3,49	R\$ 0,13	R\$ 0,10	R\$ 0,02	R\$ 3,47	0,66%
CERA LIQ POLITRIZ INCOLOR	18%	R\$ 3,49	R\$ 0,13	R\$ 0,10	R\$ 0,02	R\$ 3,47	0,66%
ESCOVA ROUPA CONDOR MADEIRA UN	18%	R\$ 2,99	R\$ 0,11	R\$ 0,09	R\$ 0,02	R\$ 2,97	0,66%
ESPONJA BANHO VEGETAL LUVA	7%	R\$ 4,49	R\$ 0,16	R\$ 0,15	R\$ 0,01	R\$ 4,48	0,26%
LIMP CIF CREMOSO LIMPEZA PROFU 250M	18%	R\$ 6,99	R\$ 0,26	R\$ 0,21	R\$ 0,05	R\$ 6,94	0,66%
SABAO BARRA YPE GLICERINADO	18%	R\$ 6,99	R\$ 0,26	R\$ 0,21	R\$ 0,05	R\$ 6,94	0,66%
PURIF PEDRA SANIT POLITRIZ FLORALUN	18%	R\$ 1,49	R\$ 0,05	R\$ 0,04	R\$ 0,01	R\$ 1,48	0,66%
ESC BORRACHA MERCUR RECORD	18%	R\$ 0,99	R\$ 0,04	R\$ 0,03	R\$ 0,01	R\$ 0,98	0,66%
ESC COLA ESCOLAR TENAZ	18%	R\$ 1,99	R\$ 0,07	R\$ 0,06	R\$ 0,01	R\$ 1,98	0,66%
ESC FITA EMPAC SCOTT TRANS 45 MT	18%	R\$ 3,99	R\$ 0,15	R\$ 0,12	R\$ 0,03	R\$ 3,96	0,66%
ESC LAPIS COR F CASTEL GR KIT C/12	18%	R\$ 12,99	R\$ 0,47	R\$ 0,39	R\$ 0,09	R\$ 12,90	0,66%
ESC APONTADOR F CASTEL NEON	18%	R\$ 3,99	R\$ 0,15	R\$ 0,12	R\$ 0,03	R\$ 3,96	0,66%
ESC REGUA CRISTAL MARCAS 30CM	18%	R\$ 1,99	R\$ 0,07	R\$ 0,06	R\$ 0,01	R\$ 1,98	0,66%
ESC LAPISEIRA COMPACTOR ALUNO 07 UN	18%	R\$ 4,99	R\$ 0,18	R\$ 0,15	R\$ 0,03	R\$ 4,96	0,66%

Foi analisada a margem de lucro por produto, para isso consideramos apenas o custo médio de aquisição do produto e os impostos incidentes da venda do produto. A fórmula aplicada foi margem de lucro= (preço de venda-(custo do produto- ICMS a recuperar da Compra+ ICMS a pagar da venda+ PIS e COFINS da Venda))/preço de venda x 100 (Quadro 5).

Quadro 5: Análise preço.

Descrição	Custo médio	Preço de venda	Margem de Lucro (ICMS incluso BC PIS e Cofins)	Margem de Lucro (ICMS excluído BC PIS e Cofins)	Variação
PAD PAO FRANCES KG	R\$ 4,40	R\$ 8,63	41,93%	42,19%	0,26%
SAL COZINHA KEHSAL	R\$ 0,65	R\$ 1,49	48,78%	49,04%	0,26%
AMIDO MILHO MAIZENA	R\$ 2,09	R\$ 3,49	29,24%	29,90%	0,66%
COCO RALADO PURO SOCOCO	R\$ 1,80	R\$ 2,89	27,28%	27,93%	0,66%
REFRESC FRESH LARANJA	R\$ 0,41	R\$ 0,69	30,12%	30,78%	0,66%
SOPA MAGGI CREME CEBOLA	R\$ 3,74	R\$ 5,99	27,15%	27,81%	0,66%
CREME CHANTILLY AMELIA	R\$ 9,69	R\$ 12,99	17,18%	17,84%	0,66%
DESI POLITRIZ PLUS EUCALIPT	R\$ 2,20	R\$ 3,49	26,78%	27,43%	0,66%
CERA LIQ POLITRIZ INCOLOR	R\$ 2,11	R\$ 3,49	28,72%	29,37%	0,66%
ESCOVA ROUPA CONDOR MADEIRA UN	R\$ 1,77	R\$ 2,99	29,85%	30,51%	0,66%
ESPONJA BANHO VEGETAL LUVA	R\$ 2,50	R\$ 4,49	37,57%	37,82%	0,26%
LIMP CIF CREMOSO LIMPEZA PROFU 250M	R\$ 3,96	R\$ 6,99	31,94%	32,60%	0,66%
SABAO BARRA YPE GLICERINADO	R\$ 4,39	R\$ 6,99	26,85%	27,51%	0,66%
PURIF PEDRA SANIT POLITRIZ FLORALUN	R\$ 0,84	R\$ 1,49	32,26%	32,92%	0,66%
ESC BORRACHA MERCUR RECORD	R\$ 0,58	R\$ 0,99	30,31%	30,97%	0,66%
ESC COLA ESCOLAR TENAZ	R\$ 1,42	R\$ 1,99	19,99%	20,65%	0,66%
ESC FITA EMPAC SCOTT TRANS 45 MT	R\$ 2,22	R\$ 3,99	32,66%	33,32%	0,66%
ESC LAPIS COR F CASTEL GR KIT C/12	R\$ 8,57	R\$ 12,99	24,25%	24,91%	0,66%
ESC APONTADOR F CASTEL NEON	R\$ 2,58	R\$ 3,99	25,42%	26,07%	0,66%
ESC REGUA CRISTAL MARCAS 30CM	R\$ 0,92	R\$ 1,99	40,28%	40,94%	0,66%
ESC LAPISEIRA COMPACTOR ALUNO 07 UN	R\$ 3,34	R\$ 4,99	23,46%	24,12%	0,66%

Novamente os percentuais de variação da margem de lucro são idênticos aos percentuais de economia de tributo em relação ao faturamento.

Ou seja, a economia observada da redução da base de cálculo do PIS e da COFINS representa um percentual sobre a venda do produto, sendo que sobre esse mesmo percentual o gestor da empresa decide se aplicará reduzindo o preço de venda, ou se aplicará no aumento da margem de lucro do produto.

Nota-se que existem várias formas de análise de uma desoneração visando à diminuição dos custos relacionados a tributos e essa pesquisa foi realizada tendo em vista mostrar para as empresas uma dessas formas, que é a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Este trabalho, portanto serve como diretriz para outras instituições do mesmo porte ou segmento que têm interesse em obter vantagem econômica sobre a apuração dos tributos mencionados nessa pesquisa. E, de forma geral, as empresas precisam ficar atentas para a questão tributária, sabendo-se que o controle de arrecadação está cada vez maior e com isso as maneiras de diminuir a carga tributária devem ser acompanhadas por um bom planejamento tributário dentro do supermercado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A desoneração de tributos nas empresas que possuem carga tributária alta pode ser considerada um fator de extrema importância para redução de custos e com isso melhorar a competitividade no mercado.

O estudo de caso, coopera com o desempenho econômico das empresas, indicando o desempenho organizacional, colaborando com os pressupostos da literatura sobre o tema. Apesar do avanço no reconhecimento contábil da retirada do ICMS sobre os produtos, sugere-se que novos estudos sejam realizados a fim de se obter maior compreensão desse tema na contabilidade.

Os resultados alcançados permitem salientem que há influência na margem de lucro da empresa e que a empresa terá que operacionalizar de alguma forma para que mantenha a contabilidade correta, fazer a solicitação para alguma instância superior, se necessário for, a fim de efetivar essa economia.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Marcelo Enk. O ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS: Tema antigo, roupagem nova. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre, ano XIX, n. 111, p. 72-103, Set-Out 2016.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

BRAVO, Murilo Soares. **Serviço Social e Reforma Sanitária**: lutas sociais e práticas profissionais. São Paulo: Cortez, Rio de Janeiro: UFRJ, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 mar. 2018.

BRASIL. **Decreto Lei nº 1.940**, de 25 de maio de 1982. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp26.htm>. Acesso em: 23 mar. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 70**, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 1 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 240.785**. 1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1736915>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

COHN, Antônio. **Saúde no Brasil: políticas e organização de serviços**. São Paulo: Cortez, CEDEC, 2005. 6ª Ed.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F.. **Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Sequência: Florianópolis. Online. 2013, n. 66, p. 213-234. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/seq/n66/09.pdf>>. Acesso em: 23 mar. 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 24. ed. ver. e atual. São Paulo: Atlas, 2013.

LIMA, Francisco Fernando Antônio Albuquerque. Do impacto das Contribuições Sociais PIS/PASEP e COFINS na fatura de energia elétrica e da necessidade de restabelecer o equilíbrio econômico financeiro do Contrato de Concessão. **Revista Controle doutrinas e artigos**. Ceará, v. 7, n. 2, p.295-317, Dezembro 2009.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Controle de Constitucionalidade**. 9. ed. São Paulo: Método, 2010.

PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014. 52p.

PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS – Limites Constitucionais da Tributação sobre o “Faturamento”, a “Receita” e a “Receita Operacional” das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

RAMALHO, Rochelle Dias; RAMOS, Christiane Sousa. Os efeitos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS em uma Indústria Têxtil. **Revista de Contabilidade da UNI7**, [S.l.], v. 1, n. 1, jan. 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SANDRONI, Paulo. **Novíssimo Dicionário de Economia**. 1. ed. São Paulo: Best Seller, 2000.