

O IMPACTO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO DE ENGENHARIA

Camila Carolina Silva¹

Suellen Ferreira Carvalho²

Marilene de Carvalho Cantão³

RESUMO

O presente trabalho tem como finalidade verificar apuração em dois projetos desenvolvidos por uma empresa prestadora de serviço de engenharia, tributada pelo regime do lucro real, onde enfatizou-se as contribuições sociais: Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Programa de Integração Social (PIS) entre os regimes de cumulatividade e não cumulatividade, destacando sua influência no reconhecimento da receita. A metodologia utilizada para o desenvolvimento da análise foi fundamentada em leis que normatizam e regulamentam a tributação aplicada, realizando um estudo de caso de cunho bibliográfico e exploratório. Em virtude dos desafios encontrados pelas empresas no atual cenário econômico brasileiro, fez-se necessário um acompanhamento direto dos relatórios e demonstrações contábeis que apresentem de forma clara e objetiva a importância do planejamento tributário, que terá influência direta na tomada de decisão dos gestores e diretores que, em suas análises, escolheram o modelo que traga redução da carga tributária da empresa. Pode-se concluir que a empresa através do planejamento tributário conseguiu atingir seu objetivo de diminuir os impactos causados pela tributação do PIS e da COFINS.

Palavras-chave: Engenharia. PIS. COFINS. Impostos cumulativos. Impostos não cumulativos.

INTRODUÇÃO

A engenharia engloba uma série de ramos especializados e conhecimentos específicos que ajudam no crescimento e desenvolvimento da sociedade como um

¹ Graduanda em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário UniBH - E-mail: camilla.caroll.s@gmail.com;

² Graduanda em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário UniBH - E-mail: suellen2008@gmail.com;

³ Professora Orientadora. Contadora. Docente do Centro Universitário UniBH. E-mail: marilene.cantao@prof.unibh.br

todo, auxiliando em vários setores - na invenção de máquinas, transformando e desenhando ambientes urbanos e rurais ou construindo sistemas que auxiliam no processo evolutivo da humanidade e impulsionam as economias dos países. Desenvolvida através de conhecimentos científicos, econômicos e sociais, destaca-se, no âmbito tecnológico, as engenharias elétrica e mecânica, que exercem influência direta na economia brasileira, desenvolvendo equipamentos eletrônicos.

Como todo ramo, as empresas de engenharia também se preocupam com sua regularização e organização administrativa e contábil. Para isso, são necessários profissionais especializados e qualificados da área contábil para auxiliar os gestores nas tomadas de decisões. O planejamento tributário é uma ferramenta muito importante para gestão e o crescimento da empresa. É fundamental o conhecimento sobre o regime tributário, inclusive em qual a empresa se enquadra para que seja realizada arrecadação dos tributos de forma atender às exigências do Fisco.

Segundo o estudo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Brasil apresenta atualmente umas das maiores cargas tributárias em toda América Latina. Desta forma, é indicado que seja realizado um estudo detalhado por um contador, levando-se em conta o segmento da empresa, indicando o melhor regime. Existem três tipos de regime de tributação que podem ser adotados pelas empresas, são eles: simples nacional, lucro presumido e lucro real. A escolha do regime tributário das empresas influencia diretamente no aumento ou na baixa da carga tributária.

De acordo com Chaves (2016), o sistema tributário brasileiro é abrangente, o que torna seu entendimento complexo, tendo em vista a quantidade de tributos incidentes nas operações e as mudanças constantes na legislação. Dentre vários tributos incidentes, destacam-se as seguintes contribuições: Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Programa de Integração Social (PIS), devido ao impacto gerado na apuração da receita.

Os tributos de PIS e da COFINS são de competência da União e têm incidência no faturamento de mercadorias e serviços prestados. Com suas particularidades, essas contribuições permitem o aproveitamento de crédito nas entradas, no processo de produção, e ainda podem ser apuradas pelo regime tributário cumulativo e não cumulativo, dependendo da escolha feita pelo contador junto aos gestores.

De acordo com art. 10 da Lei 10.833/2003, existem algumas exceções onde as empresas do lucro real podem fazer a opção pela cumulatividade do PIS e da COFINS. Diante dos fatos expostos, suscita-se a seguinte pergunta problema da pesquisa: para uma empresa de engenharia, optante pelo lucro real e que realiza apuração no regime cumulativo e não cumulativo para o PIS e COFINS, qual a melhor opção de tributação?

Segundo Fabretti (2014), os dois regimes tributários tornaram-se apenas parcialmente não cumulativos. Eles permitem a inúmeras pessoas jurídicas permanecerem no sistema anterior, cumulativo. Por isso, esta pesquisa tem como objetivo geral analisar a apuração das contribuições sociais do PIS e COFINS, aplicadas no regime tributário do lucro real em uma empresa de engenharia elétrica e mecânica, situada no Município de Belo Horizonte.

A partir desse princípio, o presente trabalho tem como objetivo específico, verificar a forma de tributação do PIS e COFINS, recolhidos em dois projetos, durante determinado período de apuração, onde foi realizada uma comparação entre o regime de tributação e levou-se em conta regras específicas para o setor de atuação, dada a complexidade da apuração desses impostos para atividade realizada pela empresa.

ENGENHARIA ELETRICA E MECÂNICA NO BRASIL

A Engenharia Mecânica é o ramo da engenharia responsável por cuidar de projetos, analisar e desenvolver máquinas, veículos e sistemas termodinâmicos para as indústrias. Já engenharia elétrica desempenha suas atividades nas áreas de

eletrônica, telecomunicação, computação, sistemas de energia de transmissão e distribuição.

Com o avanço dos conhecimentos técnicos e científicos o ramo da engenharia se modernizou e se qualificou para atender de forma ampla as necessidades apresentadas pela sociedade. De acordo com Mattos (2016), a crise econômica brasileira, tem afetado diretamente todos os ramos da engenharia, e como sugestão para diminuir os impactos, ele aponta uma boa gestão financeira e uma análise correta e minuciosa dos dados contábeis podem auxiliar nos negócios e ressalta ainda que tais dados constantemente são deixados de lado e considerados irrelevantes pelos usuários diretos.

TRIBUTOS PAGOS NO LUCRO REAL

De acordo com Fabretti (2014), o lucro real é determinado como conceito fiscal e não econômico. O entendimento econômico é de que o lucro é reconhecido através do resultado positivo da soma de receita bruta menos as devoluções e impostos, menos o custo e as despesas operacionais, mais a receita não operacional deduzida pela despesa não operacional.

Conforme ressalta o art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda, o lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado por adições, exclusões ou compensações descritas e autorizadas através da legislação do Imposto de Renda. Desse modo:

[...] determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 3º Os valores controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Brasil, 2016).

Segundo Reis (2012), a empresa deve atentar ao art.14 da Lei 9.718/98, que determina a obrigatoriedade de recolher os tributos pelo Regime Lucro Real. Essa legislação define que:

Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I- cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (Brasil, 2016).

Os principais tributos incidentes nas apurações das empresas prestadoras de serviços de engenharia, enquadradas no lucro real, são aqueles destinados aos governos federais, estaduais e municipais. No âmbito federal, enquadram-se o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) - todos apurados mensalmente sobre o faturamento, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Estes são apurados trimestralmente ou anualmente com base no lucro líquido contábil, ajustado por compensações, adições e exclusões, de acordo com o regulamento do Imposto de Renda.

De competência do Estado, incide o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), desde que a empresa seja considerada como contribuinte deste imposto. De responsabilidade do município,

pode-se destacar o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), ambos apurados mensalmente.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Conforme previsto na Constituição da República de 1988, art. 149, “competete exclusivamente à União instituir contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas”.

Conforme ressalta Fabretti (2016, p.111) a Emenda Constitucional n. 20/1998 ampliou o conceito de contribuinte das contribuições sociais. Com a modificação ao texto constitucional, quem era considerado empregador passou a ser definido como contribuinte.

Segundo o art. 195 da Constituição da República de 1998:

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 sociais:

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

- a) 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;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Brasil, 2016)

PIS e COFINS na Constituição da República

A Constituição da República 1988, art. 149 e art. 195, regulamenta o fato gerador das contribuições sociais sobre a receita ou faturamento da empresa. As respectivas cobranças estão definidas pela Lei Complementares LC n. 7, de 1970, que instituiu o Programa de Integração Social (PIS) e pela Lei Complementar n. 70, de 1991, que

estabeleceu a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Para efeito dessa última Lei Complementar, considera-se:

[...], 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. (Brasil, 2016)

De acordo com Chaves (2014), a primeira alteração de grande repercussão ocorreu quando foi instituída a Lei 9.718/98, que determinou que a base de cálculo do PIS e do COFINS será toda a receita bruta, independente da sua classificação contábil.

Conforme previsto no art. 3 desta lei, considera-se:

[...], as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;

IV - a receita decorrente da venda de bens classificados no ativo não circulante que tenha sido computada como receita bruta;

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos. (Brasil, 2016).

Ainda na opinião de Chaves (2014), a complexidade da arrecadação das contribuições para PIS e COFINS, acaba se tornando uma grande dificuldade para profissional da área fiscal. Devido ao pouco conhecimento do profissional que realiza apuração, muitas empresas estão deixando de aproveitar os créditos gerados por esse imposto.

De acordo com Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), os empresários do ramo de prestação de serviços, estão preocupados com a proposta de aumento do PIS e COFINS. A proposta do governo é adotar uma alíquota única de 9,25% para esses impostos, gerando um aumento para setor de serviço, que por sua vez, terá que repassar esse o aumento ao consumidor final.

PIS e COFINS no Código Tributário Nacional (CTN)

Conforme exposto no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), o tributo é 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. De acordo com Código Tributário Nacional, art.16, o fato gerador do tributo independe de qualquer atividade específica ao contribuinte e não existe nenhuma vinculação direta para alguma atividade do Estado. Para efeito da Lei n. 5.172/1966, art. 141, considera-se:

O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. (Brasil, 2016).

Não Cumulatividade do PIS e da COFINS

De acordo Reis (2012), a não cumulatividade do PIS e da COFINS está prevista na Lei n. 10.637/02, que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e Lei n. 10.833/03 (que altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências), onde a base de cálculo das contribuições é o valor do faturamento mensal, entendido como as receitas auferidas pela pessoa jurídica independentemente de sua classificação contábil.

Segundo Fabretti (2014), os benefícios da não cumulatividade para esses tributos foram anulados quando ocorreu aumento das alíquotas de 0,65% para 1,65% do PIS e, de 3% para 7,6% para COFINS. Na opinião do autor, outro impacto foi sentido na complexidade da apuração desses tributos na restrição referente à tomada de crédito dos tributos, onde foi citado como exemplo: a vedação de crédito de valores pagos de bens ou serviços à pessoa física.

Conforme previsto no art.3º da Lei n.10.637/02, as contribuições não cumulativas apuradas à pessoa jurídica têm direito de abater crédito:

- I- bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e os produtos relacionados na lei nº10.865/04.
- II- bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da lei nº 10.485/02, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intervenção ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

IV- aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V- valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples (Lei 10.865/04)

VI- máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (Lei nº 11.196/05)

VII- edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII- bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta lei.

IX- energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (Lei nº 10.684/03)

X- vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Lei nº 11.898/09)

IX- bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Lei nº 12.973/14). (Brasil, 2016)

Azevedo (2015) ressalta o Decreto n. 8.451/2015, alterado para Decreto n. 8.246/2015, que restabeleceu a alíquota aplicada sobre a receita financeira do PIS e da COFINS, auferidas pelas pessoas jurídicas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa. De acordo com o art. 1º do Decreto n. 8.246/2015, fica restabelecida alíquota do PIS em 0,65% e da COFINS em 4%, a partir de 01/07/2015.

Em regra, empresas tributadas pelo lucro real realizam a tributação do COFINS no regime não cumulativo, mas conforme previsto no art. 10 da Lei n. 10.833/2003, algumas exceções são permitidas, entre elas destaca-se:

[...] as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil. (Brasil, 2016)

Cumulatividade do PIS e da COFINS

De acordo com Reis (2012), o art. 2º da Lei n. 9.718, de 1998 regulamenta as contribuições para PIS e COFINS, relativas às pessoas jurídicas do direito privado e as equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, às empresas públicas, às sociedades de economia mista e suas subsidiárias, tendo, como base de cálculo para imposto, o valor do seu faturamento que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. As alíquotas aplicadas a esse regime tributação são: 0,65% para PIS e, 3,00% para a COFINS. Conforme destaca Rezende (2010):

No regime de incidência cumulativa, as alíquotas são aplicadas ao valor da receita bruta, ajustada por algumas exclusões permitidas na legislação, em geral relacionadas a itens que não se configurem como receitas (Devoluções, abatimentos, reversões de provisões). (REZENDE, 2010, p. 71).

Conforme ressalta Azevedo (2015), para determinar a base de cálculo do PIS e COFINS, permite-se excluir da receita bruta:

- as vendas canceladas;
- os descontos incondicionais concedidos;
- as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda; que não representem ingresso de nova receita;
- o resultado positivo da avaliação da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido;
- os lucros e dividendos derivados de participação societária, que tenham sido computados como receita bruta;
- a receita decorrente da venda de bens classificados no ativo não circulante, que tenha sido computada como receita bruta;
- a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja o ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.

Segundo a Lei n.12.973, de 2014, art. 52, a previsão para a receita apurada no regime cumulativo para contratos incide:

A contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos será calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto sobre a renda, previstos para a espécie de operação. (Brasil, 2016).

Reconhecimento da receita

De acordo com Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC 30), a receita definida para elaboração e divulgação de relatórios contábil e financeiro é utilizada para reconhecimento do aumento de recursos como ativo ou diminuição do passivo, onde o resultado possa ocasionar em um aumento do Patrimônio Líquido, desde que as origens dos recursos não sejam de propriedade da empresa. Contudo este CPC deve ser aplicado na contabilização das seguintes receitas:

- (a) venda de bens;
- (b) prestação de serviços; e
- (c) utilização, por parte de terceiros, de outros ativos da entidade que geram juros, royalties e dividendos.

3. O termo “bens” inclui bens produzidos pela entidade com a finalidade de venda e bens comprados para revenda, tais como mercadorias compradas para venda no atacado e no varejo, terrenos e outras propriedades mantidas para revenda.

4. A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho da entidade em face da tarefa estabelecida contratualmente a ser executada ao longo de um período estabelecido entre as partes. Tais serviços podem ser prestados dentro de um ou mais períodos. Alguns contratos para a prestação de serviços estão diretamente relacionados a contratos de construção, como, por exemplo, os contratos para gestão de projetos e de arquitetura. As receitas provenientes de contratos dessa natureza não são tratadas no âmbito deste Pronunciamento, e sim de acordo com os requisitos para os contratos de construção, conforme especificados no Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção. (Brasil, 2016)

De acordo com Leonardo (IOB, 2012), o conhecimento das normas do CPC 17, é um assunto muito importante, pois determina a contabilização dos contratos de construção e a forma de alocar a receita e as despesas referentes ao longo do período de execução da obra.

Para determinar os critérios de reconhecimento da receita, este CPC 17 utiliza as normas estabelecidas no Pronunciamento Conceitual. Desta forma, será realizada a Elaboração e Divulgação de Relatórios Contábil e Financeiro. Sobre isso, o CPC 17 compreende como receita de contrato:

[...]

- (a) a quantia inicial da receita estabelecida no contrato; e
- (b) as variações no trabalho contratado, reivindicações e pagamentos por incentivos:
 - (i) até a extensão em que seja provável que resultem em receita; e
 - (ii) que estejam em condições de serem mensurados com confiabilidade.

12. A receita do contrato deve ser mensurada ao valor justo da contraprestação recebida ou a receber. A mensuração da receita do contrato pode ser afetada por uma variedade de incertezas que dependem do desfecho de eventos futuros. As estimativas necessitam muitas vezes ser revisadas à medida que os eventos ocorrem e as incertezas são resolvidas. Nesse sentido, a quantia da receita do contrato pode aumentar

ou diminuir de um período para o outro. Por exemplo: (a) a entidade contratada (fornecedora dos serviços) e o contratante (cliente) podem estabelecer variações ou reivindicações que aumentem ou diminuam a receita do contrato em período subsequente com relação àquele em que o contrato foi inicialmente acordado; (b) a quantia da receita estabelecida em um contrato de preço fixo pode aumentar como resultado de cláusulas de custos escalonados; (c) a quantia da receita do contrato pode diminuir como resultado de penalidades aplicadas em função de atrasos imputáveis à entidade contratada (fornecedora dos serviços) relativos à conclusão do contrato; ou (d) quando um contrato de preço fixo envolver um preço fixo por unidade construída, e a 5ª receita do contrato aumenta à medida que o número de unidades construídas é aumentado. (CPC 17, p. 4).

METODOLOGIA

O presente estudo teve como finalidade a análise dos impostos PIS e COFINS dentro de uma companhia, optante pela tributação normatizada pelo lucro real. Através desse estudo, foram abordados aspectos ligados à cumulatividade e não cumulatividade de forma qualitativa. Appolinário (2016) conceitua a natureza da pesquisa qualitativa como sendo:

[...] que prevê, majoritariamente, a coleta dos dados a partir de interações sociais do pesquisador com o fenômeno pesquisado. Além disso, a análise desses dados se daria a partir da hermenêutica do próprio pesquisador. Esse tipo de pesquisa não possui condições de generalização, ou seja, dela não se podem extrair previsões nem leis que possam ser extrapoladas para outros fenômenos diferentes daquele que está sendo pesquisado. (APPOLINÁRIO, 2016, p. 22).

Para que fosse possível esta análise, realizou-se um estudo de caso, através de uma pesquisa, de caráter exploratório e bibliográfico. Conforme Severino (2007), estudo de caso é a pesquisa que se concentra no estudo de um caso particular, considerado representativo de um conjunto de casos análogos, significativamente representativo. Para Appolinário (2016), o estudo de caso:

[...] consiste na análise de um único sujeito de pesquisa. Os estudos de caso normalmente são pesquisas descritivas, cuja finalidade é compreender intensivamente um fenômeno típico, presumindo-se que, posteriormente, a partir desse estudo, novas pesquisas possam ser realizadas, dessa vez com maior número de sujeitos. Esse tipo de estudo tem particularidades que permitiriam classificá-lo em um enquadramento mais qualitativo e exploratório. (APPOLINÁRIO, 2016, p. 41).

Ainda, de acordo com Severino (2007), a pesquisa exploratória tem como finalidade levantar informações sobre um determinado objeto, sendo de forma delimitada a um campo de trabalho, mapeando as condições de manifestação desse objeto. Já para

Appolinário (2016, p. 26) “a pesquisa bibliográfica é a parte na qual o pesquisador descreve o que outros autores importantes da área têm publicado acerca do tema”.

A pesquisa foi realizada no Estado de Minas Gerais, no Município de Belo Horizonte, em uma empresa do ramo da Engenharia Elétrica e Mecânica, cuja identificação será mantida em sigilo e será identificada pelo nome fictício de *Beta Ltda.* Para atingir o objetivo proposto, foi realizada uma análise de dados coletados de dois projetos, com objetivo de apurar a receita tributada pelas contribuições de PIS e COFINS, no regime de cumulativo e não cumulativo, determinado pelo período de contrato.

DADOS E ANÁLISE DA PESQUISA

A empresa Beta Ltda. foi fundada em 1990, na Cidade de Belo Horizonte, no Estado de Minas Gerais, com cinco filiais distribuídas no Estado de São Paulo, Espírito Santo e Pernambuco, tendo como principal atividade projetos voltados para área de instalações de alta e baixa tensão de processos industriais, montagens mecânicas e eletromecânicas nos setores públicos e privados.

A contabilidade realizada pela empresa é voltada para área de prestação de serviços de projetos de engenharia, onde é necessário o reconhecimento das receitas e das despesas, com base no CPC 17. Adota-se ainda a tributação pelo lucro real e como regra contábil o princípio da competência, que está relacionado ao registro de todas as receitas e despesas de acordo com fato gerador.

A partir dos estudos realizados, os autores apresentaram análises da apuração do PIS e COFINS no regime cumulativo e não cumulativo, em dois projetos distintos, verificando-se assim a melhor tributação dos serviços prestados e conseqüentemente a melhor definição dos orçamentos para elaboração dos contratos de prestação de serviços.

Apuração dos tributos PIS e COFINS cumulativo (Projeto 01)

Abaixo, conforme Tabela 1, será demonstrada uma apuração tributária de um projeto referente ao contrato de prestação de serviços de acompanhamento e fiscalização de obra, desenhos técnicos, instalação e manutenção dos sistemas de automação em subestação de energia elétrica. O período de execução do contrato em questão utilizado foi de novembro de 2014 a outubro de 2015, sendo o valor total do contrato de R\$5.969.948,34.

Devido ao prazo de execução e ao escopo do serviço, o regime de tributação definido pela empresa Beta Ltda. foi o cumulativo do PIS e da COFINS, utilizando como base para a tributação, o método de apuração da receita bruta, onde foi aplicada a alíquota de 3% para COFINS e 0,65% para o PIS. Por sua vez, a base de cálculo utilizada refere-se ao faturamento dos serviços prestados durante o período de execução do projeto.

Tabela 1

Apuração do PIS/COFINS cumulativo (Projeto 01)

Competência	Receita mês	Base de cálculo	PIS 0,65%	COFINS 3%
nov-14	420,42	420,42	2,73	12,61
dez-14	115.396,30	115.396,30	750,08	3.461,89
jan-15	208.148,01	208.148,01	1.352,96	6.244,44
fev-15	222.718,44	222.718,44	1.447,67	6.681,55
mar-15	269.099,63	269.099,63	1.749,15	8.072,99
abr-15	323.331,43	323.331,43	2.101,45	9.699,94
mai-15	346.901,33	346.901,33	2.254,86	10.407,04
jun-15	551.674,31	551.674,31	3.585,88	16550,23
jul-15	646.270,66	646.270,66	4.200,76	19.388,12
ago-15	959.478,01	959.478,01	6.236,61	28.784,34
set-15	1.098.396,16	1.098.396,16	7.139,58	32.951,88
out-15	1.228.113,64	1.228.113,64	7.982,74	36.843,41
TOTAL	5.969.948,34	5.969.948,34	38.804,66	179.098,45

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Comparativo no regime não cumulativo

Tabela 2

Apuração do PIS/COFINS não cumulativo (Projeto 01)

Competência	Receita mês	PIS 1,65%	COFINS 7,6%
nov-14	420,42	6.936,93	31.951,92
dez-14	115.396,30	1.904,04	8.770,12
jan-15	208.148,01	3.434,44	15.819,25
fev-15	222.718,44	3.674,85	16.926,60
mar-15	269.099,63	4.440,14	20.451,57
abr-15	323.331,43	5.334,97	24.573,19
mai-15	346.901,33	5.723,87	26.364,50
jun-15	551.674,31	9.102,63	41.927,25
jul-15	646.270,66	10.663,47	49.116,57
ago-15	959.478,01	15.831,39	72.920,33
set-15	1.098.396,16	18.123,54	83.478,11
out-15	1.228.113,64	20.263,88	93.336,64
TOTAL	5.969.948,34	98.504,15	453.716,07

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Conforme demonstrativo acima, Tabelas 1 e 2, a empresa Beta Ltda. realizou sua tributação do PIS e do COFINS sobre a receita bruta do faturamento de serviços executados. Vale salientar que não houve na execução do projeto aproveitamento de crédito, pois através do planejamento tributário executado anteriormente, verificou-se que não seria interessante para empresa tributar pelo método não cumulativo, uma vez que a tributação pelo método cumulativo ocorreria a redução nos impostos de R\$ 59.699,49 para o PIS e de R\$ 274.617,62, referente ao COFINS. Desta forma podemos observar através do comparativo realizado entre os dois regimes tributários, que realmente a empresa fez a melhor opção para tributação.

Apuração dos tributos PIS e COFINS não cumulativo (Projeto 02)

Na Tabela 3, será demonstrada a apuração de um projeto referente ao contrato de prestação de serviços de instalação e montagem de máquinas industriais em uma

montadora de veículos. O período de execução do contrato em questão foi de janeiro de 2015 a dezembro de 2015 e o valor total do contrato de R\$794.259,80.

Devido ao escopo do projeto, a empresa contratada ficou responsável pelo fornecimento de material, aplicado na obra, além de subcontratar mão-de-obra especializada para execução dos serviços, quando necessário.

Neste regime de apuração, o contribuinte realiza o cálculo com base nas receitas mensais, descontando os valores referentes aos insumos e às despesas do mesmo período (créditos). Desta forma, deve ser tributado o valor agregado ao serviço ou produto comercializado.

Tabela 3

Apuração do PIS/COFINS – Regime não cumulativo (Projeto 02)

Competência	Receita Mês	PIS 1,65%	COFINS 7,6%	Crédito de PIS 1,65%	Crédito de COFINS 7,6%
jan-15	17.256,40	284,73	1.311,49	-	-
fev-15	7.193,05	118,69	546,67	-	-
mar-15	34.729,65	573,04	2.639,45	349,66	1.610,55
abr-15	46.861,48	773,21	3.561,47	2.831,96	13.044,14
mai-15	249.862,00	4.122,72	18.989,51	-	-
jun-15	205.377,42	3.388,73	15.608,68	2.529,33	11.559,85
jul-15	80.570,71	1.329,42	6.123,37	963,51	4.437,96
ago-15	62.263,40	1.027,35	4.732,02	630,84	2.905,73
set-15	40.186,22	663,07	3.054,15	356,60	1.642,62
out-15	752,96	12,42	57,22	8,34	38,45
nov-15	32.416,77	534,88	2.463,67	-	-
dez-15	16.789,74	277,03	1.276,02	436,79	2.017,65
TOTAL	794.259,80	13.105,29	60.363,74	8.107,03	37.256,95

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Comparativo no regime cumulativo

Tabela 4

Apuração do PIS/COFINS – Regime cumulativo (Projeto 02)

(continua)

(continuação)

Competência	Receita mês	PIS 0,65%	COFINS 3%
jan-15	17.256,40	112,17	517,69
fev-15	7.193,05	46,75	215,7915
mar-15	34.729,65	225,74	1.041,89
abr-15	46.861,48	304,60	1.405,84
mai-15	249.862,00	1.624,10	7.495,86
jun-15	205.377,42	1.334,95	6.161,32
jul-15	80.570,71	523,71	2.417,12
ago-15	62.263,40	404,71	1.867,90
set-15	40.186,22	261,21	1.205,59
out-15	752,96	4,89	22,5888
nov-15	32.416,77	210,71	972,50
dez-15	16.789,74	109,73	503,69
TOTAL	794.259,80	5.162,69	23.827,79

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Conforme demonstrado no Quadro 4, os valores recolhidos aos cofres públicos referentes ao PIS e COFINS, são menores pelo regime cumulativo. Todavia, conforme previsto na Lei n. 10.637/02, a compra de material aplicado na obra e o serviço subcontratado podem ser creditados e compensados durante a apuração desses tributos. Verifica-se este fato na Tabela 3, onde foram creditados os valores de R\$8.107,03 para PIS e, de R\$37.256,95 para COFINS. Portanto, é possível concluir, conforme exposto acima, que a empresa fez a melhor opção de tributação pelo regime não cumulativo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Constata-se, a partir da pesquisa realizada, o quanto é importante o planejamento tributário em uma empresa de engenharia, tendo em vista a possibilidade de tributação realizada em dois regimes distintos (cumulativo e não cumulativo). Pode-se concluir, diante da pergunta realizada no trabalho, que de fato a empresa está realizando a melhor forma de tributação para esses impostos.

Quanto ao objetivo geral, foi realizada a análise da apuração do PIS e da COFINS em uma empresa de engenharia, optante pelo lucro real. No caso do objetivo

específico, verificou-se a forma de tributação em dois projetos durante determinado período de apuração.

Sendo assim, conforme demonstrado nas Tabelas de 1 a 4, foi possível observar que os critérios utilizados pela empresa contribuíram para melhor gestão dos tributos, de forma atender às regras estabelecidas pelo Fisco, através do art. 3º da Lei n. 10.637/02. Torna-se evidente então que o melhor regime de tributação depende exclusivamente do escopo do projeto a ser executado.

Desse modo, os entendimentos da legislação tributária brasileira, referentes às atividades relacionadas da empresa, são de extrema importância, pois não basta simplesmente efetuar os pagamentos dos tributos, mas proporcionar conhecimento específico da legislação pertinente aos colaboradores da empresa, pois do contrário os pagamentos feitos, de forma desordenada, poderão comprometer o orçamento de seus projetos.

Conclui-se, desta forma, a importância da continuidade deste estudo, com novos enfoques, como apuração realizada pela empresa através do método de apuração misto, onde o mesmo projeto poderá ser tributado pelo regime cumulativo e não cumulativo.

REFERENCIAS

APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia científica**. Cengage Learning Ltda., 2016.

AZEVEDO, Osmar Reis. **Apuração do e-Lalur, LACS, IR, PIS, COFINS**. 1 ed. 2016.

BAZZO, Walter Antônio; PEREIRA Luiz Teixeira do Valle. **Introdução à Engenharia**. 4 ed. Editora UFSC, 2014.

BRASIL. **Lei 12.973, de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por

controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nos 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 16 set. 2016.

____. **Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 24 ago. 2016.

____. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 24 ago. 2016.

____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 06 set. 2016.

____. **Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 16 set. 2016.

____. **Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm> Acesso em: 16 set. 2016.

____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 06 set. 2016.

____. **Lei n. 10.336, de 19 de dezembro de 2001.** Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool

etílico combustível (Cide), e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10336.htm>. Acesso em: 28 ago. 2016.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática, Gestão Tributária Aplicada**. 3 ed. Atlas, 2014.

CHAVES, Francisco Coutinho; MUNIZ, Érika Gadêlha. **Contabilidade Tributária na Prática**. 1 ed. Atlas, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1). Redução ao valor recuperável de ativos correlação às normas internacionais de contabilidade - IAS 36 - BV 2010**. Disponível em:
<[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)> Acesso em: 18 nov. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1). Ativo intangível correlação às normas internacionais de contabilidade - IAS 38 - IASB - BV 2010**. Disponível em:
<[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Acesso em: 04 out. 2016.

Engenharia Elétrica. Disponível em:
<<http://www.engenhariaeletrica.ufes.br/apresenta%C3%A7%C3%A3o>>. Acesso em: 29 out. 2016.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 14 ed. Atlas, 2014.

FABRETTI, Laúdio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 9 ed. Atlas, 2013.

FONSECA, Eduardo Giannetti. **Bastidores da Construção 2016**. Disponível em:
<<http://construcaomercado.pini.com.br/negocios-incorporacao-construcao/183/bastidores-da-construcao-373926-1.aspx>>. Acesso em: 29 out 2016.

Guia de Carreiras. Disponível em: <<http://www.guiadacarreira.com.br/guia-das-profissoes/engenharia-mecanica/>>. Acesso em: 15 set. 2016

IOBONLINE. 2016. Disponível em:
<<http://www.iobonline.com.br/pages/coreonline/coreonlineDocuments.jsf?guid=ICE10CEAC3F2D1653E040007F010049A5¬a=1&tipodoc=01&esfera=FE&ls=2&index=2>>. Acesso em: 08 ago. 2016.

JUSBRASIL. Regulamento do Imposto de Renda 1999. Decreto 3000/99. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br>>. Acesso em: 11 ago. 2016.

MATTOS, Aldo Dórea. **O que Fazer nessa Crise: profissional, empresa entidade** 2016. Disponível em: <<http://blogs.pini.com.br/posts/Engenharia-custos/o-que-fazer-nessa-crise-profissional-empresa-entidade-368688-1.aspx>> Acesso em: 29 out. 2016.

NAKAGAWA, Fernando. **Brasil Tem a Maior carga Tributária da América Latina.** 2016. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina/>> Acesso em: 29 out. 2016.

Portal de Notícias dos Mercados de Engenharia, Construção Civil e Arquitetura 2016 (PINIWeb). Disponível em: <<http://piniweb.pini.com.br/>> Acesso em: 29 out. 2016.

REIS, Luciano Gomes dos; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. **Manual de Contabilização de Tributos e Contribuições Sociais.** 2 ed. Atlas, 2012.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho. **Contabilidade Tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas.** 1 ed. Atlas, 2010.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico.** 23 ed. Cortez, 2007.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras.** 17 ed. Saraiva, 2013.