

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**BRUNO BRISTOT DE FREITAS**

**REFORMA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DO PROJETO LEI N° 3.887/20,  
APLICADOS À UM COMÉRCIO VAREJISTA OPTANTE PELO LUCRO REAL,  
LOCALIZADO NA REGIÃO SUL DE SANTA CATARINA**

**CRICIÚMA**

**2020**

**BRUNO BRISTOT DE FREITAS**

**REFORMA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DO PROJETO LEI N° 3.887/20,  
APLICADOS À UM COMÉRCIO VAREJISTA OPTANTE PELO LUCRO REAL,  
LOCALIZADO NA REGIÃO SUL DE SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientadora: Prof. (a) Esp. Patriele Fontana De Faveri

**CRICIÚMA**

**2020**

**BRUNO BRISTOT DE FREITAS**

**REFORMA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DO PROJETO LEI N° 3.887/20,  
APLICADOS À UM COMÉRCIO VAREJISTA OPTANTE PELO LUCRO REAL,  
LOCALIZADO NA REGIÃO SUL DE SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 11 de dezembro de 2020.

**BANCA EXAMINADORA**

Prof. Patriele Fontana De Faveri - Especialista - Unesc - Orientador

Prof. Everton Perin - Especialista - Unesc - Avaliador

Prof. João Vânio M. Cardoso- Mestre – Unesc - Avaliador



**REFORMA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DO PROJETO LEI N° 3.887/20,  
APLICADOS À UM COMÉRCIO VAREJISTA OPTANTE PELO LUCRO REAL,  
LOCALIZADO NA REGIÃO SUL DE SANTA CATARINA**

**Bruno Bristot De Freitas<sup>1</sup>**

**Patriele Fontana De Faveri<sup>2</sup>**

**RESUMO:** O Sistema Tributário Brasileiro vem sendo constantemente criticado, considerado um dos mais caros do mundo e não trazendo o retorno esperado pelo contribuinte, conforme sua carga tributária bruta imposta a ele. No qual fala-se muito em reforma tributária no país, já detiveram diversas tentativas de reformas, porém nenhuma teve êxito, a reforma mais expressiva foi em 1966, o CTN, algo muito arcaico para os tempos atuais. O presente artigo pretende analisar os impactos de uma das três propostas de reformas em tramitação no congresso, o Projeto Lei Complementar n° 3.887/20 que visa extinção das contribuições de PIS/PASEP e COFINS e a implementação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Apresentando conceitos e assuntos importantes para bom entendimento da análise, ela será aplicada à um comércio varejista optante pelo Lucro Real, localizado no sul de Santa Catarina, tendo uma abordagem quantitativa, um caráter descritivo e exploratório, conduzida em forma de um estudo de caso, realizando a coleta de dados bibliográficos e documentais, para que possível o cálculo das contribuições especiais de PIS e COFINS e sua influência a outros tributos da atual legislação, para após a aplicação da Proposta de Reforma, a CBS e seu devido reflexo nos outros tributos. Subsequentemente fazendo um comparativo entre a legislação atual e após reforma tributária em tramitação. No qual foram detectados impactos em maior parte desfavoráveis para o comércio varejista em estudo, aumentando sua carga tributária bruta.

**PALAVRAS – CHAVE:** Programa de Integração social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Proposta de Ementa a Constituição PEC n° 45/2019, PEC n° 110/19, Contribuições sobre Bens e Serviços (CBS)

**ÁREA TEMÁTICA:** Tema 05 - Contabilidade Tributária

## 1. INTRODUÇÃO

O dever de pagar tributos, tem relação direta com a própria noção de cidadania. É a principal forma no qual o indivíduo tem de contribuir para o financiamento das despesas coletivas. (FERNANDES, 2019)

Podendo assim, conforme a finalidade da Constituição Federal (CF) de 1988:

“Instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social

<sup>1</sup> Acadêmico do curso de Ciências Contábeis da UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.

<sup>2</sup> Especialista, UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.



e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus”.

No Brasil desde a Constituição Federal de 1988, a Carga Tributária Bruta era de 23,4% do Produto Interno Bruto (PIB), em 2005 aumentou para 33,6% do PIB e há mais de 10 anos vem oscilando por volta de 32% ou 33% do PIB. (ORAIR, 2018). Conforme boletim de estimativa da carga tributária bruta elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (2019), a carga tributária no Brasil é de 33,17%.

Devido à grande carga tributária imposta, espera-se um bom retorno do estado para o contribuinte, coisa que não acontece, o índice de retorno é muito baixo. O Sistema Tributário Brasileiro (STN) é considerado um dos sistemas mais caros, burocráticos e complexos do mundo, considerado bastante regressivo e ineficiente. (ARAGÃO JUNIOR, 2020). Segundo dados do Impostômetro (2019) o brasileiro trabalha em média 153 dias no ano para pagar seus tributos.

Com a complexidade do STN surgiram ineficiências e altos custos burocráticos, tanto para o fisco quanto para o contribuinte. As mudanças de regimes tributários, de alíquotas, de critérios de apuração e de legislações dificulta a gestão tributária e os cálculos dos valores a serem recolhidos. (ANDRADE, 2015)

“O Sistema Tributário Brasileiro é constantemente chamado de manicômio tributário por sua complicação e por falta de consistência lógica, é muito difícil argumentar nossa estrutura tributária baseada em fundamentos teóricos.” (ORAIR, 2019, p.01).

Devido ao seu custo elevado, juntamente com seu elevado grau de complexidade e falhas, o STN vem sendo alvo de diversas críticas. No qual fala-se muito na reforma tributária, que almeja um Sistema Tributário Ideal. Que conforme Aragão Junior (2020) é atingido quando ocasiona aos objetivos fundamentais da República, no qual estão previstos no artigo 3º da CF/88:

- Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
- I – Construir uma sociedade livre, justa e solidária;
  - II – Garantir o desenvolvimento nacional;
  - III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
  - IV – Promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Na busca de atingir o sistema tributário ideal, existem duas propostas de emenda e um projeto lei em tramitação. São eles: a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/19 apresentado pela Câmara dos Deputados, a PEC - 110/19 pelo Senado Federal e o Projeto Lei nº 3.887/20 pelo Congresso Nacional.

O Deputado Federal Baleia Rossi (MDB-SP) foi quem apresentou a Proposta de Ementa a Constituição (PEC) nº 45/2019, que tramita na Câmara dos Deputados e tem o intuito de simplificar o Sistema Tributário. Substituindo cinco tributos (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Outra tentativa que tramita é a PEC 110/2019, que foi apresentada pelo relator economista e ex-deputado Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), que propõe a extinção de demais tributos, no qual serão 9 a sua totalidade, são eles o (IPI, IOF, PIS/PASEP, COFINS, Salário-Educação, CIDE Combustíveis, ICMS e o ISS). No lugar deles é criado um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS).

Após o Congresso Nacional, juntamente com o ministro da economia Paulo Roberto Nunes Guedes, instituiu o Projeto de Lei (PL) complementar nº 3.887/20, que



propõe a eliminação das Contribuições PIS/PASEP e COFINS e a criação da Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS.

A busca do Sistema tributário ideal, nos traz então a seguinte questão, quais os impactos gerados com a aprovação do Projeto de Lei Complementar nº 3.887/20 em um comércio varejista optante pelo lucro real?

Buscando responder à questão problema, o objetivo geral é analisar os impactos gerados pelo Projeto de Lei Complementar nº 3.887/20 em um comércio varejista optante pelo lucro real.

Para alcançar o objetivo geral, tem-se os seguintes objetivos específicos: descrever o Sistema Tributário Nacional; apresentar as propostas de Emendas à Constituição nº 45/19 e nº 110/19 e aplicar as alterações tributárias provenientes do PL nº 3.887/20 a um comércio varejista optante pelo Lucro Real, analisando os impactos tributários e financeiros.

Como já citado por Andrade (2015), o sistema tributário brasileiro caracteriza-se pela complexidade e regressividade. Características estas de uma estrutura tributária injusta para o contribuinte. Já foram apresentadas diversas tentativas de reforma ao Sistema Tributário Brasileiro, e sua última reforma expressiva se teve em 1966, algo muito arcaico para os tempos atuais.

A meta de toda reforma é um sistema de tributação mais generalizado, racional, eficiente e mais justo para todos os cidadãos. Pretendendo assim com este artigo contribuir para averiguar se com a reforma em tramitação no congresso, trará um sistema tributário mais eficiente, respeitando os princípios tributários em sua plenitude, permitindo assim a redução da desigualdade, da concentração de renda e beneficiando a uma das principais finalidades da Constituição, o desenvolvimento do Brasil.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Para um bom entendimento do presente artigo é necessário elucidar e refletir sobre alguns conceitos e assuntos importantes para entender o contexto que o autor traz. O exposto referencial foi estruturado em três tópicos, que são estes: sistema tributário nacional, reforma PEC nº 45/19, reforma PEC nº 110/19 e reforma projeto Lei nº 3.887/20. Os mesmos têm como função aclarar os objetivos específicos e facilitar o alcance do objetivo principal do artigo.

### **2.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Como diz Fernandes (2019), em toda parte, estão os tributos, muitas vezes nem os reparamos, mas eles estão: na energia elétrica, nas roupas, nos alimentos, nos veículos, nos combustíveis – em praticamente tudo que se possa ter, comprar, vender ou consumir. Enfim todos nós pagamos tributos, porém, ninguém gosta muito deles. Ele é uma das principais formas na qual o indivíduo possa contribuir para o financiamento das despesas públicas da União, estados e municípios.

O Sistema Tributário Nacional é a reunião de regras para regular a criação, a cobrança, arrecadação e a divisão dos tributos. Nele estão disposições constitucionais, leis, decretos, portarias e instruções normativas. É encarregado pela distribuição das normas gerais em assunto de Direito Tributário, cabíveis a todos as esferas da federação, resoluções do Senado Federal e do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). (FERNANDES, 2019)



As principais diretrizes do Sistema Tributário estão estabelecidas pela Constituição Federal de 1988, no qual são os princípios constitucionais tributários, que são estes: o da capacidade contributiva, isonomia, seletividade, legalidade, anterioridade, irretroatividade, vedação de tributo confiscatório, liberdade de tráfego e uniformidade da tributação. (FERNANDES, 2019)

O princípio da capacidade contributiva está disposto no art. 145 CF/88 onde condiz que todos tributos terão caráter pessoal e deverão respeitar a capacidade econômica do contribuinte. No qual é atribuída a administração tributária averiguar a efetividade dos objetivos, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, identificando e respeitando os direitos individuais nos termos da lei.

No princípio da isonomia determina-se que diante da lei não há pessoas diferentes em razão da sua ocupação, função exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. E também não haverá tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. (art.150, CF/88)

A seletividade é um dos princípios que é devido a apenas alguns tributos, ele é citado no inciso IV do art. 153 da CF/88 que situa o IPI. O mesmo garante que a tributação deve ser maior ou menor dependendo da essencialidade do bem. Este princípio possui aplicação obrigatória quanto ao IPI e facultativa para o ICMS e o IPVA.

De acordo com o art. 5º, inciso II, da Constituição Federal que define o Princípio da legalidade, no qual ele discrimina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Que limita o poder de tributar em prol da segurança jurídica dos contribuintes.

Assim como o princípio da legalidade, o princípio da Anterioridade busca a segurança do contribuinte na relação tributária. No qual é definido na alínea b do inciso III do art. 150 da CF/88, onde é vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. O Tributo também deve respeitar a chamada noventena. Onde antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, não poderão ser cobrados.

O princípio da irretroatividade como o seu nome expressa, ele define que a autoridade tributária não poderá exercer a cobrança dos tributos, quando o fato gerador ocorrer anteriormente do início da vigência da lei, que o instituiu ou aumentou. (art. 150 CF/88)

Todo tributo não pode ser oneroso a ponto de atingir efeito de confisco ao patrimônio do contribuinte, esta é a definição do princípio da vedação de tributo confiscatório que é disposto no inciso IV do art.150 da CF/88.

A CF/88 de acordo com o inciso V do art.150, assegura que não poderá se estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, com ressalva a cobrança de pedágio por utilizar vias conservadas pelo Poder Público, no qual esta definição é considerada como o princípio da Liberdade de Tráfego.

O princípio da uniformidade da tributação, ele veda a instituição de tributos que não sejam padrões em todo o território nacional ou que implique diferenciação ou preferência em relação aos entes da federação, em desvantagem de outro, admitido a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. (art. 151 CF/88)

Devendo obedecer a todos os princípios tributários. Os tributos têm no mínimo 3 características: (1) a compulsoriedade, (2) a natureza pecuniária e (3) não constituir uma punição pela prática de um ato proibido. (FERNANDES, 2019)



Na definição do art. 3º da Lei nº 5.172/66, o CTN, tributo é essencialmente uma “prestação pecuniária compulsória”. Já no art. 9º da Lei nº 4.320/64, a chamada “Lei Geral de Orçamentos” a define como uma receita derivada.

O cidadão paga tributo ao estado, onde este se apropria como receita pública, e emprega para custear os serviços e demais atividades que lhe são atribuídas pela Constituição e pela legislação em vigor. (FERNANDES, 2019)

O Supremo Tribunal Federal discrimina cinco espécies tributárias onde o estado possa exigir a compulsoriamente do cidadão uma contribuição pecuniária. São eles: impostos; taxas; contribuições de melhoria; contribuições especiais e empréstimo compulsório. (FERNANDES, 2019) Os Impostos são os tributos da qual sua obrigação tem por fato gerador uma situação independente de seja qual for atividade estatal específica, referente ao contribuinte. (art. 16º CTN)

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, detêm como fato gerador o funcionamento regular do poder da administração pública, ou o uso de um serviço público específico e divisível, concedido ao contribuinte ou colocado à sua disposição. (art. 77º CTN)

Contribuição de melhoria elas são cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas responsabilidades, para o custo de obras públicas no qual decorra valorização imobiliária, possuindo como limite total a despesa efetivada e o aumento de valor que da obra resultar para cada imóvel favorecido. (art. 81 CTN)

As contribuições especiais são contribuições sociais, de mediação ao setor econômico e de relevância das categorias profissionais ou econômicas, elas propõem-se a custear uma ação específica do Estado. Essa é sua característica essencial. (art. 149 CTN)

Os empréstimos compulsórios distinguem-se dos outros tributos por uma característica: a obrigação de restituição ao contribuinte dos valores recolhidos. Sua criação é ligada à edição de lei complementar e reivindica maioria absoluta para sua aprovação no Congresso Nacional, também haver a ocorrência dos graves fatos previstos na própria Constituição. A instituição desse tipo de tributo é aceita somente para atender a despesas extraordinárias, resultantes de calamidade pública, de guerra externa ou na ocorrência de investimento público na condição urgente e de relevância nacional. (art. 148 CTN)

Os tributos podem ser instituídos e cobrados por qualquer dos três níveis de governo: União, Estados e Municípios, eles têm o que se chama “competência tributária” (aptidão de instituir leis que determinam pagamentos compulsórios ao Poder Público a título de tributo) concedido pela Constituição Federal (art.150 CF/88).

No quadro 01 veremos as Competências de cada ente político conforme Fernandes (2019):

Quadro 01 - Competências de cada ente político

TRIBUTOS	ENTE	LEGISLAÇÃO
Imposto Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR)	União	Lei nº 4.625/1922
Impostos Produtos Industrializados (IPI)	União	Lei nº 87/1996
Imposto Importação (II)	União	Lei nº 3.244/1957
Imposto Exportação (IE)	União	Lei nº 1.578/1977
Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)	União	Lei nº 139/2017
Imposto Propriedade Territorial Rural (ITR);	União	Lei nº 9.393/1996

(Continua) 5

Quadro 01 - Competências de cada ente político

Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)	União	Lei nº 5.143/1966
Contribuição Salário Educação	União	Lei nº 1.422/1975
Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)	União	Lei nº 7.689/1988
Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) Combustíveis	União	Lei nº 10.336/2001
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	União	Lei nº 70/1991
Programa de Integração Social (PIS)	União	Lei nº 7/1970
Imposto sobre à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços (ICMS)	Estados e DF	Lei nº 87/1996
Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	Estados e DF	Art. 155 CF 1988
Imposto Transmissão Causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD)	Estados e DF	Art. 155 CF 1988
Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)	Municípios	Lei nº 116/2003
Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)	Municípios	Lei nº 5.172/1966
Imposto Transmissão Bens Imóveis (ITBI)	Municípios	Art.156 CF 1988

Fonte: Adaptado pelo autor com base em FERNANDES, 2019.

A Constituição dá a União a competência para instituir novos impostos e impostos extraordinários (art. 154, I e II, respectivamente). Somente ela tem competência para tal, os demais entes políticos só podem cobrar os tributos. (FERNANDES, 2019)

O Distrito Federal é o único que tem a competência tributária estadual e municipal. Ele pode instituir os tributos de competência dos Estados e também os de competência municipal (art.147, CF/88).

A divisão das receitas da arrecadação é diferente da repartição de competências tributárias. Além de dividir competências tributárias, a Constituição também reparte a arrecadação de certos tributos. O ente político que tem a competência para instituir o tributo, no entanto não faz jus ao total da receita da sua arrecadação. A partilha incide especialmente sobre as receitas de impostos. Onde não se tem divisão do produto da arrecadação de taxas ou de contribuições de melhoria, muito menos dos empréstimos compulsórios. As receitas das contribuições especiais (art. 149) também não são compartilhadas, com exceção do CIDE-Combustíveis (art. 159, III, e 177, § 4º). Ou seja, isso está entre as causas que contribuíram para o aumento da cobrança dessa espécie tributária. (FERNANDES, 2019)

### 2.1.1. Modalidades de tributação

Segundo o dicionário financeiro, o regime de tributação é o conjunto de leis que regulamenta a forma de tributação da pessoa jurídica no que diz respeito ao imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido, a variação dá-se nas diferenciações de alíquotas dos tributos e na base de cálculo. Respeitando as limitações legais, as pessoas jurídicas podem optar pelos regimes de tributação que melhor se enquadrar. As opções atuais no Brasil são Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Lucro Real. (Maia, 2019)



#### 2.1.1.1. Simples Nacional

O Simples Nacional foi instituído pela Lei Complementar nº 123/06. É um regime tributário diferenciado e simplificado, o mesmo é aplicado às Microempresas - ME e às Empresas de Pequeno Porte - EPP. Ele é regulamentado pelo Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN, mais propriamente dito pela Res. CGSN nº140/18, vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por membros da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Consideram-se Microempresa (ME) as pessoas jurídicas que auferirem no ano calendário receita bruta inferior a R\$ 360.000,00. Já no caso das Empresas de Pequeno Porte (EPP), são as pessoas jurídicas que auferirem receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00. (art.3º, LC 123/06)

De acordo com o art. 13º da LC nº 123/06, o Simples Nacional abrange o recolhimento unificado dos seguintes tributos:

- Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ;
- Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS;
- Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS;
- Contribuição Patronal Previdenciária – CPP;
- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS;
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

“As ME ou EPP não farão jus à apropriação nem transferirá créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidas pelo Simples Nacional”. (art.23 LC nº 123/06).

As empresas optantes pelo Simples Nacional são alocadas em cinco diferentes anexos, de acordo com a atividade da mesma. Os anexos e a receita bruta acumulada nos últimos 12 meses servem para definir a alíquota efetiva aplicada. No qual tem como base de cálculo a receita bruta total mensal auferida, podendo ser optada pelo contribuinte por regime de competência ou caixa. (art.18, LC nº123/06)

#### 2.1.1.2. Lucro Presumido

A tributação pelo Lucro Presumido é baseada em estimativas, é a presunção do lucro da empresa, de acordo com a atividade exercida pela mesma. O regime pode ser optado pela pessoa jurídica que não esteja obrigada a apurar o lucro real e que tenha receita anual inferior a 78 milhões de reais. (MAIA, 2019)

A presunção é obtida por meio da aplicação de percentuais, que são fixos e pré-estabelecido por lei, aplicados sobre o valor das receitas da empresa, que serve de base para o cálculo do IRPJ e da CSLL. (MAIA, 2019)

A base de cálculo do Imposto de renda IRPJ para nas empresas optantes pelo Lucro Presumido são definidos no art. 220 do Decreto nº 9.580/18, que em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente, disposto em alguns casos:

- Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural, alíquota de 1,6%;



- Prestação de serviços de transportes, exceto de cargas, alíquota de 16%;
- Atividade de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento em geral, tem alíquota de 16%.
- Prestação de serviços em geral, exceto a serviços hospitalares e destinados a saúde em geral, atendendo as normas da Anvisa, alíquota de 32 %

Já a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem ao lucro presumido, estão dispostos no art. 20 da Lei nº 9.249/95 que define o percentual, que em regra geral é de 12%, disposto nos casos:

- Receita bruta referente a prestação de serviços em geral, exceto a serviços hospitalares e destinados a saúde em geral, atendendo as normas da Anvisa, a alíquota será de 32%.
- Para as atividades de operação de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito realizadas por Empresa Simples de Crédito, a alíquota será 38,4%.

Os rendimentos de aplicações financeiras e os ganhos de capital, que não sejam decorrentes de atividade operacional da empresa, são somados à base de cálculo do IRPJ e também da CSLL, sem presunção de lucro. (art.222, Dec. nº 9.580/18)

#### 2.1.1.3. Lucro Real

A tributação pelo lucro real é obrigatória para as pessoas jurídicas com faturamento acima de R\$ 78 milhões ou se enquadrem em qualquer dos incisos do art. 257 do Decreto nº 9.850/18, também é opcional para as demais pessoas jurídicas.

O Lucro Real para Pinto (2013, p.181) “[...] é o lucro líquido contábil do período base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda”.

A alíquota do Imposto sobre a Renda (IR) incidente sobre os enquadrados é de 15% sobre o lucro líquido, há também um adicional de 10% sobre o que ultrapassar R\$ 240.000,00 ao ano. (art. 225, Dec. nº 9.580/18)

Conforme o art. 258 do Decreto nº 9.850/18, conhecido como Regulamento do Imposto de Renda, o lucro real é o lucro líquido do período ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação.

#### 2.1.1.4. Lucro Arbitrado

É uma das formas de tributação previstas na legislação para determinar o lucro do trimestre a ser tributado, ele resume-se no arbitramento do lucro pelo Fisco, por meio de procedimento de ofício, ou em alguns casos pelo próprio contribuinte, por meio do auto arbitramento. (Oliveira, 2013)

Estarão obrigados a tributação com base no lucro arbitrado de acordo com o art. 603º do Decreto nº 9.580/18:



- O contribuinte, que está obrigado à tributação no lucro real, não condicionar a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.
- Não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou os registros auxiliares.
- Na escrituração transparecer evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros e deficiências que a tornem ineficiente para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária ou determinar o lucro real.
- Deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro-caixa.
- Optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- O comissário ou o representante PJ estrangeira que deixar de escriturar e apurar o lucro separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior.
- Não manter, em boa ordem e conforme as normas contábeis recomendadas, livro-razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro diário.

O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação na apuração do Imposto de Renda sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais do lucro presumido acrescidos de 20%. (art. 16. Lei nº 9.249/95)

## 2.1.2. Impostos

De acordo com o art. 145 da CF/88, compete a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituir os impostos que são os tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

A instituição dos mesmos deve ser realizada mediante à Lei Complementar, conforme o art. 146 da CF/88. Ela quem deve dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

### 2.1.2.1. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR

O Imposto de Renda foi instituído por meio da Lei nº 4.625/22, que orçou a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício seguinte. Antes de 1922, tivemos o Imposto sobre Vencimentos, criado em 1843 e suprimido dois anos após, mas que voltou a ser cobrado outras vezes por meio do Imposto sobre Dividendos e o Imposto sobre os Lucros. (NOBREGA, 2013)

Condizente no art. 31º da Lei nº 4.625/22: fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem. Com apenas este artigo e oito incisos da referida lei orçamentária foi criado o imposto geral sobre a renda no país.

No decorrer foi instituído o 1º Regulamento do Imposto de Renda após sua efetiva instituição, pelo Decreto nº 16.581/24. Após este foram instituídos 16 regulamentos sendo o mais atual o Decreto nº 9.580/18. (NOBREGA, 2013)



Posteriormente definido no art. 153 CF/88, onde à União tem a devida competência para instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza, será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

O atual Decreto é o nº 9.580/18 que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Ele faz a junção aos dispositivos contidos em mais de quatrocentas leis e decretos-lei referentes do Imposto sobre a Renda, ele inclui: o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF). (Dec. nº 9.580/18)

O IRPJ é um imposto de competência federal, ele incide sobre a renda das pessoas jurídicas. O imposto está dividido entre os seguintes tipos de tributação: Lucro Real (anual ou trimestral), Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e o Simples Nacional. A sua base de modo geral é a diferença entre as receitas e as despesas do período. (Dec. nº 9.580/18)

### **2.1.3. Contribuições**

À União poderá exclusivamente instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, disposto no art. 149 CF/88.

A instituição das mesmas deve ser realizada mediante à lei complementar, conforme o art. 146.da CF/88.

#### **2.1.3.1. Contribuição Social sobre os Lucros das Pessoas Jurídicas – CSLL**

É uma contribuição federal, que recai sobre os contribuintes do Imposto de Renda, instituída pela Lei nº 7.689/88 a Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas (CSLL) é destinada ao financiamento da seguridade social.

A base de cálculo da contribuição é a mesma do Imposto de Renda (IRPJ), conforme os regimes adotados para recolhimento (Lucro Real, Presumido, Arbitrado e Simples Nacional), valor este que de forma geral e o resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. A alíquota geral da contribuição e de 9%, em alguns casos definidos na legislação ela pode ser de 15%, 17% ou 20%. (art.3º, Lei nº 7.689/88)

#### **2.1.3.2. Programa de Integração Social – PIS**

A contribuição para o Programa de Integração Social – (PIS) é instituído pela Lei nº 7/70 e previsto no art.195º da CF/88. Ele é destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

Tem como base de cálculo da contribuição a totalidade das receitas, ou seja, seu faturamento, auferido pelas pessoas jurídicas. Os contribuintes do PIS em geral, são as pessoas jurídicas de direito privado, até mesmo as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. Com exceção as ME e EPP submetidas ao Simples Nacional. (art.2º Lei nº 9.715/98 e art. 1º Lei nº 10.637/02)

Os dois principais regimes de apuração do mesmo, são a incidência cumulativa e não cumulativa. As alíquotas do regime cumulativo conforme o Inciso I, art. 8º da lei



9.715/98 e regulamentado pelo art. 124 da Instrução Normativa (IN) nº 1911/19, serão calculadas de forma geral, ressalvo em alguns casos, mediante aplicação da alíquota de 0,65%. Na incidência não cumulativa de acordo com o art. 2º da Lei nº 10.637/02 e regulamentado pelo art. 155 da IN nº 1911/19, ressalvo em algumas ocasiões, o valor da contribuição para o PIS terá a alíquota de 1,65%.

#### 2.1.3.3. Contribuição para Financiamento da Seguridade Social- COFINS

A Lei nº 70/91 institui Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – (COFINS), devida para pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Sua base de cálculo de forma geral incide sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. (art. 2º Lei nº 9.718/98).

Como no PIS, a COFINS também conta com dois regimes de incidência, a apuração cumulativa e a não cumulativa. A contribuição para o COFINS, devida no regime de apuração cumulativo, disposto em alguns casos, é de 3% conforme art. 8º da Lei nº 9.718/98. No regime de apuração não cumulativa, serão calculadas mediante aplicação das alíquotas de 7,6% conforme disposto no art. 2º da Lei nº 10.833/03.

#### 2.1.3.4. PIS e COFINS Não Cumulativos

A não cumulatividade da contribuição de PIS, foi criado pela Medida Provisória (MP) 66/02 e logo convertida na Lei nº 10.637/02. Já a contribuição de COFINS, foi criada pela MP 135/03 e convertida na Lei nº 10.833/03. Leis estas que são as normas para as contribuições, ainda vigentes, porém a não cumulatividade foi em parte modificada.

De acordo com o art. 10º da Lei nº 10.833/03 e art. 8º da Lei nº 10.637/02 estão sujeitos ao regime não cumulativo as empresas optantes pelo Lucro Real exceto em alguns casos específicos definidos na legislação.

Como já citado anteriormente as bases de cálculo do PIS e COFINS são estabelecidas pelo faturamento do mês, sendo assim, as vendas de mercadorias ou serviços ocorridos mensalmente. Das suas bases de cálculo podem ser excluídas em conformidade com os art. 1º das Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03:

- Saída com produtos isentos das contribuições ou sujeitos a alíquota zero;
- Vendas canceladas e os descontos incondicionais;
- Reversão de provisão e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;
- Subversão para investimento;
- Ganhos decorridos de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo;
- Vendas de ativo não circulante, registrado como investimento, imobilizado ou intangível;
- Lucro e dividendos a receber ou obtidos como resultado de investimentos em participações societárias;

Segundo o Decreto nº 8.426/15 o que define que as receitas financeiras também são tributadas pelas contribuições. Entretanto as alíquotas são diferenciadas,



para o PIS 0,65% e COFINS 4,00%, incidindo sobre receitas financeiras e inclusive operações de hedge.

A legislação também regularizou as operações que tem o direito ao crédito de PIS e COFINS conforme o art. 3º das Leis nº 10.883/03 e nº 10.637/02. Abaixo veremos as operações em que as empresas podem se creditar:

- Bens adquiridos para revenda.
- Bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.
- Energia elétrica, térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas no estabelecimento da pessoa jurídica.
- Aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados na atividade da empresa.
- Valor de contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto para optantes pelo Simples Nacional.
- As 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.
- Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa.
- Devolução de bens recebida, no qual receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior.
- Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o encargo for segurado pelo vendedor.
- Os vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.
- Bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.
- Encargos de depreciação e amortização dos bens utilizados nas atividades da empresa.

É existente no PIS e COFINS como nos outros tributos, alguns regimes diferenciados de incidência, como monofásica, alíquota zero e a substituição tributária. A incidência Monofásica, por meio da Lei nº 10.147/00 se dá pelo recolhimento das contribuições com alíquotas diferenciadas e centralizadas no início da cadeia produtiva, sendo responsabilidade do produtor ou importador a arrecadação de todo o seu setor. Resultante dessa incidência, são reduzidas a zero a alíquota das empresas que participam subsequentemente da cadeia, não enquadradas como industrial ou importador. (PRAZERES, 2019)

São classificados abaixo os produtos incidentes ao regime monofásico, de acordo com o varejo em estudo:

- Produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal conforme Lei nº 10.147/00, art. 1 e art.2.

As alíquotas zero são definidas pelo art. 28º da lei nº 10.865/04, incluídas e alteradas por diversas legislações. São tratadas como benefício fiscal, no qual seu consumo o governo deseja incentivar. (APAS, 2018)



São citados abaixo o grupo de produtos referentes a empresa varejista em estudo, tendo a legislação diversos outros produtos:

- Águas, refrigerantes e cervejas (bebidas frias). Conforme Lei nº 13.097/15, art.14, art. 17 e art. 28.
- Águas minerais naturais. Conforme Lei 12.715/12, art. 76.
- Feijão, arroz e farinha de mandioca. Conforme Lei nº 10.925/04, art. 1º, inciso V.
- Produtos hortícolas, frutas e ovos. Conforme Lei nº 10.865/04, art.28º, inciso III.
- Farinha, grumos, sêmolos, grãos esmagados ou em flocos, de milho. Conforme Lei nº 10.925/04, art. 1º, inciso IX, incluído pela Lei nº 11.051/04.
- Leite, bebidas e compostos lácteos e formulas infantis. Conforme Lei nº 10.925/04, art. 1º, inciso XI, redação dada pela Lei nº 11.488/07.
- Queijo. Conforme Lei nº 10.925/04, art. 1º, inciso XII, redação dada pela Lei nº 12.655/12.
- Farinha de trigo. Conforme Lei 10.925/04, art. 1º, inciso XIV, incluído pela Lei nº 11.787/08.
- Pré mistura para fabricação de pão comum e pão comum. Conforme Lei nº 10.925/04 art.1º, inciso XVI, incluído pela Lei nº 11.787/08.
- Massas alimentícias. Conforme Lei nº 10.925/04 art.1º, inciso XVIII, redação dada pela Lei nº 12.655/12.
- Produtos da cesta básica: carnes, peixes, café, açúcar, óleo, manteiga, margarina, sabão, higiene Bucal e papel higiênico. Conforme Lei nº 10.925/04, art. 1º, incisos XIX a XXVIII, incluído pela Lei nº 12.839/13.

São incidentes da Substituição Tributária (ST) do PIS e COFINS as mercadorias tributadas na origem pelos fabricantes ou importadores, ou seja, Substituição Tributária subsequente. No qual para os comerciantes varejista tem a alíquota zero. A empresa varejista em estudo tem como incidência ST apenas os Cigarros, conforme LC nº 70/91 art.3. (APAS, 2018)

Outro fator existente na apuração do PIS e COFINS, são as compras de mercadorias de microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, no qual não farão jus à apropriação créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidas pelo Simples Nacional. (art. 23, LC nº 123/06)

Atualmente as contribuições de PIS e COFINS são regulamentadas, a sua apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração, pela Instrução Normativa nº 1911/19.

## 2.2. REFORMA - PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO nº 45/2019

A Proposta de Emenda à Constituição - PEC nº 45/19, tem como objetivo propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, mediante a substituição de cinco tributos atuais por um único imposto, o IBS Imposto sobre bens e serviços. (PEC nº 45/ 19)

Os tributos que serão substituídos são:

- Imposto sobre produtos industrializados (IPI);
- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS);



- Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS);
- Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS);
- Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

O imposto sobre bens e serviços terá as propriedades do imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo utilizado pela maior parte dos países para a tributação do consumo de bens e serviços. Ele busca simplificar drasticamente o sistema tributário brasileiro, sem limitar a autonomia dos Estados e Municípios, que preservaria o poder de administrar suas receitas por via da modificação da alíquota. (PEC nº 45/19)

Ele incidirá sobre base ampla de bens, serviços e direitos, tangíveis e intangíveis, independentemente da denominação, pois todas as utilidades destinadas ao consumo devem ser tributadas. O mesmo também incidirá em qualquer operação de importação (para consumo final ou como insumo). (PEC nº 45/19)

Será cobrada em todas as etapas de produção e comercialização, independentemente da forma de organização da atividade. O IBS será totalmente não-cumulativo, terá caráter nacional e legislação uniforme, sendo instituído por lei complementar e tendo sua alíquota formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal. (PEC nº 45/19)

Para permitir uma transição suave das empresas e das finanças estaduais e municipais às mudanças. Foram propostos dois modos de transição: um relativo à substituição dos tributos atuais pelo IBS e outro relativo à distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios. (PEC nº 45/19)

O modelo apresentado presa pela criação de um imposto seletivo federal, que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas, cujo deseja desestimular o consumo de cigarros e bebidas alcoólicas. A incidência do imposto seletivo seria monofásica, sendo a tributação realizada apenas em uma etapa do processo de produção e distribuição (provavelmente na saída da fábrica) e nas importações. (PEC nº 45/19)

De modo que para os contribuintes o imposto será um único, com legislação regular e recolhido de forma centralizada, entretanto para os entes federativos será como se cada um houvesse seu próprio imposto, no modelo em que possuíam autonomia na fixação da alíquota do mesmo. (PEC nº 45/19)

O imposto terá a seguinte funcionalidade: Haverá três alíquotas de referência, uma federal, uma estadual e uma municipal, sendo que serão calculadas pelo Tribunal de Contas da União e aprovadas pelo Senado Federal. Ajustadas de forma a repor o prejuízo da receita dos tributos que estão sendo substituídos pelo IBS. (PEC nº 45/19)

A União, os Estados e os Municípios ainda poderão fixar sua alíquota do IBS em valor distinto da alíquota de referência, por meio de lei ordinária. Não a base de cálculo, que será uniforme em todo o país. No caso de ausência de lei do ente federativo fixando a alíquota em valor distinto, a alíquota do IBS será a alíquota de referência. (PEC nº 45/19)

Como cada ente federativo terá sua alíquota, a alíquota final do IBS será formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal. A arrecadação e a distribuição da receita entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão geridas por um comitê gestor nacional. (Composto por representantes da União, dos Estados e dos Municípios). (PEC nº 45/19)



**Quadro 02 - Comparativo da legislação atual confrontado com a PEC nº 45/19:**

IPI	Incidência de acordo com a TIPI que varia de 0 a 30%;	IBS	Será a soma de todas alíquotas, onde podem ser controladas individualmente. Terá um piso para as alíquotas singulares relacionadas ao destino da receita da União para os Estados e Municípios e dos Estados para os Municípios. A tributação não será uniforme em todo território nacional.
ICMS	Cada unidade Federativa no País tem sua alíquota, em SC é 17%, ressalvo em alguns casos;		
ISS	Cada Município Possui sua alíquota de até no máximo 5%;		
PIS	Possui uma alíquota Cumulativa de 0,65 % e 1,65% Não- Cumulativa;		
COFINS	Possui uma alíquota Cumulativa de 3% e Não Cumulativa de 7,6%;		

Fonte: Adaptado pelo autor (2020)

Já a fiscalização será feita de forma coordenada pelos fiscos das três esferas de governo, com base em critérios estabelecidos pelo comitê gestor nacional. O modelo extingui a possibilidade de qualquer concessão de benefícios fiscais no âmbito do IBS, onde extinguiu também a guerra fiscal do ICMS e do ISS. Afinal o modelo proposto busca preservar a autonomia dos entes federativos na administração de suas receitas, sem gerar complexidade para os contribuintes. (PEC nº 45/19)

Para que seja possível a mudança do atual sistema de tributação de bens e serviços para o novo modelo, apresenta-se duas transições: uma amparando a gradativa redução dos vigentes tributos e sua transferência para o IBS (transição para os contribuintes); outra fixando o ajuste na distribuição da receita entre os Estados e Municípios, em função da aplicação do princípio de destino (transição na distribuição federativa da receita). (PEC nº 45/19)

A transição para contribuintes terá sua substituição será realizada em dez anos, sendo um período de teste os dois primeiros anos e os oito anos seguintes o período de transição propriamente dito. (PEC nº 45/19)

No período de teste será cobrado à alíquota de 1%, assim o crescimento da arrecadação será compensado pela diminuição das alíquotas da COFINS, não impactando os Estados e Municípios. (PEC nº 45/19)

Neste período de transição todas as alíquotas do ICMS, ISS, IPI, PIS e da COFINS serão deduzidas em 1/8 por ano, tornando-se os cinco tributos extintos no oitavo ano. (PEC nº 45/19)

O período de teste tem por objetivos:

Fazer eventuais ajustes no IBS, pois se trata de um imposto novo, cuja operação precisa ser conhecida pelos contribuintes e pelo fisco. E conhecer o potencial de arrecadação do IBS, pois isso permite fazer a transição mantendo-se a carga tributária constante. Como a receita dos cinco tributos atuais é conhecida. (PEC nº 45/19)

A transição da receita federativa terá utilização do princípio de destino, em que o propósito é fazer com que a subdivisão da receita seja proporcional ao consumo. Sucederá uma redistribuição da arrecadação entre Estados e entre Municípios. Os primeiros vinte anos recorridos a partir da transição, a distribuição da receita será realizada de modo a repor, para cada estado e para cada município, o valor correspondente à redução da receita de ICMS e de ISS em cada ano da transição, corrigido pela inflação. Mesmo que ainda todos sejam a longo prazo beneficiados,



pelo fato de maior crescimento da economia, resultado da mudança no sistema tributário. (PEC nº 45/19)

Ao fim o modelo assegura que nos primeiros vinte anos nenhum estado e município terá uma dedução do valor real da sua receita em resultado da mudança do sistema tributário o tornando viável, visto que a receita é arrecadada de forma centralizada, sendo distribuída entre os Estados e os Municípios. (PEC nº 45/19)

### 2.3. REFORMA - PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO nº 110/2019

A proposta PEC nº 110/19 pretende-se substituir nove tributos pelo já comentado na PEC nº 45/19 o Imposto sobre bens e serviços (IBS). Porém nesta outra tentativa, os tributos a serem extintos são os que já constam no texto da PEC nº 45/19 o (IPI; ICMS; ISS; PIS; COFINS) e mais outros tributos, que são eles: Imposto sobre Operações Financeiras (IOF); Programa de Formação do Patrimônio do Servidor (PASEP); Salário-Educação (contribuição social destinada ao financiamento de programas) e Cide-Combustíveis (contribuição social destinada ao investimento de infraestrutura de transporte). (PEC nº 110/19)

O IBS, tem a características do tipo Imposto sobre Valor Adicionado – IVA, sua competência tributária diferentemente da PEC nº 45/19 será estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional. Sua alíquota padrão será fixada por meio de Lei Complementar, mas poderão ser diferenciadas alíquotas em relação ao padrão para determinados bens ou serviços, no qual a regra seja a aplicação de modo uniforme em todo território nacional. (PEC nº 110/19)

A PEC nº 110/19 autoriza a concessão de benefícios fiscais, fixados por lei complementar nas operações com alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal, medicamentos, transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional. (PEC nº 110/19)

Quadro 03 - Comparativos da legislação atual confrontado com a PEC nº 110/19:

IPI	Incidência de acordo com a TIPI que varia de 0 a 30%;	IBS	Lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão, podendo ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à determinados bens ou serviços, porém aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional.
ICMS	Cada unidade Federativa no País tem sua alíquota, em SC é 17%, ressalvo em alguns casos;		
ISS	Cada Município Possui sua alíquota de até no máximo 5%;		
PIS	Possui uma alíquota Cumulativa de 0,65 % e 1,65% Não Cumulativa;		
COFINS	Possui uma alíquota Cumulativa de 3% e Não Cumulativa de 7,6%;		
PASEP	Possui uma alíquota Cumulativa de 0,65 % e 1,65% Não Cumulativa;		
IOF	A pessoa jurídica, tem uma alíquota de 0,0041% ao dia acrescida da alíquota adicional de 0,38%		
CIDE-COMBUSTIVES	Tem alíquotas específicas para cada tipo de combustível.		
SALÁRIO EDUCAÇÃO	Tem uma alíquota de 2,5%		

Fonte: Adaptado pelo Autor (2020)



A transição do sistema de cobrança dos tributos da PEC nº 110/19 será mais rápida e simples em relação à PEC nº 45/19, ela acontecerá da seguinte forma: durante um ano será cobrada uma contribuição “teste” de 1% com a mesma base de incidência do IBS. O valor pago poderá ser compensado com a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) e eventuais saldos credores acumulados serão restituídos ao contribuinte em até 60 dias. Após o período de teste, a transição dura mais cinco anos, sendo que os tributos atuais serão substituídos gradativamente pelos novos tributos à razão 1/5 por ano. (PEC nº 110/19)

A transição de partilha dos recursos, o prazo será bem menor em relação a PEC nº 45/19, durando quinze anos e a divisão de recursos se tornaria bem mais simples e rápida. A começar da criação dos novos impostos, cada ente federativo (União; Estados, Distrito Federal e Municípios) receberá sua respectiva parcela do novo imposto de acordo com a participação que teve na arrecadação dos tributos que estão sendo substituídos. (PEC nº 110/19)

#### 2.4 REFORMA - PROJETO LEI nº 3.887/2020

Segundo o ministro da economia Paulo Guedes (2020), a grande complexidade da legislação Brasileira da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS dispõe da necessidade de sua reformulação, oferece a oportunidade de alinhamento da legislação brasileira ao moderno e reconhecido padrão mundial de tributação do consumo: a tributação do valor adicionado.

A implementação inicial do regime de apuração não cumulativa da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS no começo dos anos 2000 não foi suficiente para evitar a tributação em cascata, pois várias limitações foram impostas no qual em razão delas, diversas complexidades surgiram. (GUEDES, 2020)

Onde surgiu a necessidade, e de onde foi gerado o Projeto Lei nº 3.887/20 que cria a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), com alíquota de 12%, em substituição ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). A Lei da CBS entrará em vigor 6 meses após sua publicação. (PL nº 3.887/20)

Quadro 04 - Comparativos da legislação atual confrontado com a Lei nº 3.887/20:

PIS	Possui uma alíquota Cumulativa de 0,65 % e 1,65% Não Cumulativa;	CBS	A alíquota geral da CBS é de 12%
COFINS	Possui uma alíquota Cumulativa de 3% e Não Cumulativa de 7,6%;		

Fonte: Adaptado pelo autor (2020)

A sua base de cálculo será a receita bruta auferida pela empresa em cada operação, sendo excluindo dela o ICMS, o ISS, a própria CBS e descontos incondicionais indicados no documento fiscal. Como ocorre com o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), presente na maioria dos países, cada empresa só paga a CBS sobre o valor que agrega ao produto ou serviço (o chamado cálculo por fora). (PL nº 3.887/20)

Ela não incidirá sobre entidades beneficentes de assistência social, produtos in natura, não industrializados nem embalados, templos religiosos, partidos políticos, sindicatos, federações, confederações e condomínios residenciais. Serão isentos



também as receitas obtidas com a venda de produtos da cesta básica e com a prestação de serviços de transporte público coletivo municipal de passageiros (rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário). (PL nº 3.887/20)

A CBS, entretanto, não muda a tributação de empresas integrantes do Simples Nacional, Zona Franca de Manaus. Também no caso de bancos e instituições financeiras, a alíquota continua igual à da legislação atual de 5,9%. (PL nº 3.887/20)

A CBS permitirá que as empresas acumulem créditos correspondentes ao valor da contribuição recolhida para a aquisição de bens ou serviços. Os créditos poderão ser usados para o abatimento da CBS incidente em outras operações no mesmo período. A cada trimestre, o saldo acumulado poderá ser ressarcido ou usado para compensar débitos com outros tributos federais (PL nº 3.887/20)

A incidência monofásica da CBS aplica-se às receitas decorrentes de operações com:

- Gasolinas e suas correntes;
- Óleo diesel e suas correntes;
- Gás liquefeito de petróleo - GLP, classificado no código 2711.19.10 da NCM, derivado de petróleo ou de gás natural;
- Gás natural classificado no código 2711.11.00 da NCM;
- Querosene de aviação;
- Biodiesel;
- Álcool, inclusive para fins carburantes; e
- Cigarros e cigarrilhas classificados, respectivamente, nos códigos 2402.20.00 e 2402.10.00, da NCM.

As destinações da arrecadação das contribuições substituídas pela CBS estão determinadas no art. 195 e 239 da Constituição Federal e serão mantidas, no qual são:

- a) Seguridade social, que abrange ações relativas à saúde, à previdência e à assistência social (82,02% da arrecadação da CBS);
- b) Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), para financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono salarial anual (12,95% da arrecadação da CBS);
- c) Financiamento de programas de desenvolvimento econômico por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES (5,03% da arrecadação da CBS).

Ao aplicar a tributação incidente sobre a receita decorrente de operações com bens e serviços e compor-se a um tributo sobre valor adicionado, substituindo inúmeras formas da contribuição de PIS/COFINS. Ajudam o Brasil a melhoria da qualidade do nosso sistema tributário. (GUEDES, 2020)

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O uso da metodologia é um importante meio de caracterização de uma pesquisa atribuindo um formato adequado empregando métodos e técnicas específicas para obter o conhecimento do objeto de estudo. (RIBEIRO, 2013)

Em cinco seções é estruturado o estudo: 1º Apresenta o contexto e o objetivo, 2º Trata o suporte teórico que fundamenta a realização, 3º Esclarece a metodologia



utilizada para construção e o design da pesquisa e 4º demonstra os dados e análise do objeto de estudo. (RIBEIRO, 2013)

### 3.1. ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Tendo o Artigo o propósito de analisar os impactos gerados pelo Projeto Lei Complementar nº 3.887/20 em um comércio varejista optante pelo lucro real. Nesta seção do artigo será esclarecido a metodologia utilizada para construção da pesquisa.

O estudo apresentado considerando as variáveis abrangidas terá uma abordagem quantitativa, possuindo um caráter descritivo trazendo a legislação já vigente e exploratório que conforme Ribeiro (2013) tem como objetivo de proporcionar maior familiaridade com o problema e tornar o mesmo mais visível.

A pesquisa será conduzida em forma de um Estudo de caso. O Ambiente da pesquisa que corresponde ao local onde o pesquisador busca os dados para realização da mesma, na qual foi utilizado de coleta de dados bibliográficos e Documentais da empresa Varejista optante pelo Lucro Real, para a possível implementação do projeto de reforma tributária na Instituição.

### 3.2. PROCEDIMENTO DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

O Procedimento se inicia com a reunião dos documentos fornecidos pela empresa, tais como Demonstrativo do resultado do Exercício 2019, Faturamento Mensal, Balancete dos 4 trimestres do ano de 2019 e relatório de compras das empresas optantes pelo Simples Nacional.

Após essa coleta dos documentos. Serão realizados os cálculos dos créditos e débitos para apuração do PIS e COFINS não cumulativo em cada trimestre, após também apurado o Imposto de Renda e a Contribuição Social, respeitando a Instrução Normativa nº 1.911/19 e o Decreto nº 9.580/18, para uma empresa optante pelo Lucro Real.

Realizado os cálculos de créditos e débitos da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) substituindo as Contribuições de PIS/COFINS, em conformidade com o projeto Lei Complementar nº 3.887/20, seguidamente realizado o cálculo do reflexo na Contribuição Social e no Imposto de Renda.

Subsequentemente elucidando os efeitos da implementação da CBS no comércio varejista optante pelo lucro real. Evidenciando cada detalhe favorável e desfavorável para empresa. Constituindo um quadro de pontos negativos e positivos o expondo para fácil compreensão do leitor.

Por fim podendo observar nitidamente os impactos da mesma, concluindo se a mesma será benéfica ao contribuinte, reduzindo o tempo gasto para apuração e pagamento dos mesmos, se não pratica ela irá diminuir a grande carga tributária hoje imposta pelo STN. Podendo assim contribuir para a impulsão da economia Brasileira.



#### 4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção são demonstrados os dados e análise do objeto deste estudo, seguindo as metodologias já descritas anteriormente, que ilustram a implementação e análise dos impactos gerados pelo Projeto Lei nº 3.887/20 a empresa do ramo Varejistas “Supermercado” optante pelo lucro real.

##### 4.1. APURAÇÃO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO.

Os cálculos realizados das contribuições de PIS e COFINS estão seguindo os critérios e definições das Leis nº 10.637/02, nº 10.833/03 e Instrução Normativa nº 1.911/19.

O cálculo dos créditos foi realizado, conforme já especificado anteriormente, condizente no art. 3º das leis nº 10.883/03 e nº 10.637/02 das operações que dão o direito ao crédito de PIS e COFINS.

As aquisições de mercadorias que geram crédito ao PIS e COFINS foram calculadas considerando as alíquotas de PIS 1,65% e 7,6% de COFINS, para possibilitar uma visibilidade das compras que não geram crédito, elas foram divididas em 2 grupos: um grupo as compras incidentes sobre o regime monofásico, Substituição Tributária e alíquota zero. E outro grupo as empresas optantes pelo simples nacional.

Quadro 05 – Apuração de compras tributadas

PERÍODO	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE	ANUAL
<b>TOTAL COMPRAS</b>	<b>R\$ 1.729.854,49</b>	<b>R\$ 1.967.921,87</b>	<b>R\$ 1.960.903,20</b>	<b>R\$ 2.329.026,13</b>	<b>R\$ 7.987.705,69</b>
MONOFASICO/ALQT 0%/ ST	R\$ 1.140.595,33	R\$ 1.357.604,25	R\$ 1.254.854,36	R\$ 1.556.199,26	R\$ 5.309.253,19
COMPRAS TRIBUTADAS	R\$ 577.738,00	R\$ 596.604,45	R\$ 692.420,57	R\$ 757.107,69	R\$ 2.623.870,70
COMPRA SIMPLES NACIONAL (LC nº 123/06)	R\$ 11.521,16	R\$ 13.713,17	R\$ 13.628,28	R\$ 15.719,18	R\$ 54.581,80

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

Analisando as compras da empresa, foram adquiridas mercadorias incidentes a alíquota zero, uma pequena fração monofásica e apenas de um produto Substituição Tributária (ST) do PIS/COFINS, totalizando uma média 66,47% do total das compras. Por outro lado, ela opera em pequena escala com aquisições de empresas optantes do simples nacional que não geram direito a créditos, perfazendo uma média total de 0,68% das compras. Com isso tendo uma base média de crédito de apenas 32,85%.



No cálculo dos créditos além das aquisições de mercadorias para revenda, foram aproveitados também a depreciação dos bens utilizados nas atividades da empresa, manutenções em imóveis próprios utilizados na atividade, energia elétrica consumida na atividade e Bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços, conforme art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

**Quadro 06 – Apuração dos Créditos totais PIS e COFINS**

<b>PERÍODO</b>	<b>1º TRIMESTRE</b>	<b>2º TRIMESTRE</b>	<b>3º TRIMESTRE</b>	<b>4º TRIMESTRE</b>	<b>ANUAL</b>
COMPRAS TRIBUTADAS	R\$ 577.738,00	R\$ 596.604,45	R\$ 692.420,57	R\$ 757.107,69	<b>R\$ 2.623.870,70</b>
DEPRECIÇÃO	R\$ 4.003,65	R\$ 3.997,58	R\$ 4.190,93	R\$ 4.262,82	<b>R\$ 16.454,98</b>
ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 23.338,63	R\$ 20.121,84	R\$ 16.724,86	R\$ 24.632,20	<b>R\$ 84.817,53</b>
MANUTENÇÃO	R\$ 64.473,60	R\$ 45.260,24	R\$ 142.675,07	R\$ 379.293,47	<b>R\$ 631.702,38</b>
<b>BASE CRÉDITO PIS/COFINS</b>	<b>R\$ 669.553,88</b>	<b>R\$ 665.984,11</b>	<b>R\$ 856.011,43</b>	<b>R\$ 1.165.296,18</b>	<b>R\$ 3.356.845,59</b>
<b>CRÉDITO PIS (art.3, Lei nº 10.637/02)</b>	<b>R\$ 11.047,64</b>	<b>R\$ 10.988,74</b>	<b>R\$ 14.124,19</b>	<b>R\$ 19.227,39</b>	<b>R\$ 55.387,95</b>
<b>CRÉDITO COFINS (art.3, Lei nº 10.833/03)</b>	<b>R\$ 50.886,09</b>	<b>R\$ 50.614,79</b>	<b>R\$ 65.056,87</b>	<b>R\$ 88.562,51</b>	<b>R\$ 255.120,27</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

A base de créditos tem em sua composição, a maior parte a aquisição de mercadorias para revenda com 78,16% da composição da mesma, após a maior parte de sua composição é o consumo de energia elétrica, juntamente com a manutenção incorporando 21,35% da base de cálculo em média.

Na apuração do PIS e COFINS sobre as vendas auferidas em cada trimestre, foram utilizados os mesmos critérios dos créditos, porém nesta ocasião foram divididos em dois grupos: vendas com incidência monofásica alíquota zero e ST e vendas tributadas, onde serão calculadas as contribuições de PIS 1,65% e COFINS 7,6% conforme o art. 2º das leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

**Quadro 07 – PIS e COFINS sobre faturamento**

<b>PÉRIODO</b>	<b>1º TRIMESTRE</b>	<b>2º TRIMESTRE</b>	<b>3º TRIMESTRE</b>	<b>4º TRIMESTRE</b>	<b>ANUAL</b>
<b>TOTAL VENDAS</b>	<b>R\$ 2.166.452,76</b>	<b>R\$ 2.471.127,25</b>	<b>R\$ 2.521.485,73</b>	<b>R\$ 2.854.957,51</b>	<b>R\$ 10.014.023,25</b>
MONOFASICO/ALQ 0%/ST	R\$ 1.386.199,92	R\$ 1.554.510,80	R\$ 1.620.812,65	R\$ 1.943.565,90	<b>R\$ 6.505.089,27</b>
VENDAS TRIBUTADAS	R\$ 780.252,84	R\$ 916.616,45	R\$ 900.673,08	R\$ 911.391,61	<b>R\$ 3.508.933,98</b>
<b>DEBITO DE PIS/COFINS</b>					
<b>VENDAS TRIBUTADAS</b>	<b>R\$ 780.252,84</b>	<b>R\$ 916.616,45</b>	<b>R\$ 900.673,08</b>	<b>R\$ 911.391,61</b>	<b>R\$ 3.508.933,98</b>
PIS (art. 2º, Lei nº 10.637/02)	R\$ 12.874,17	R\$ 15.124,17	R\$ 14.861,11	R\$ 15.037,96	R\$ 57.897,41

(Continua)



Quadro 07 – PIS e COFINS sobre faturamento

(Continuação)

COFINS (Art. 2º Lei nº 10.833/03)	R\$ 59.299,22	R\$ 69.662,85	R\$ 68.451,15	R\$ 69.265,76	R\$ 266.678,98
-----------------------------------	---------------	---------------	---------------	---------------	----------------

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

Aqui pode se notar o reflexo da aquisição de mercadorias, no qual tiveram maior parte alíquota zero, monofásica e ST para as contribuições. Perfazendo uma média de 35,04% de vendas incidentes a tributação de PIS/COFINS.

Foram apurados o PIS e o COFINS em cada trimestre e anualmente, diminuindo os créditos, chegando assim ao valor a recolher em cada período.

Quadro 08 – Apuração PIS e COFINS

PERÍODO	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE	ANUAL
<b>VALOR A RECOLHER PIS</b>	<b>R\$ 1.826,53</b>	<b>R\$ 4.135,43</b>	<b>R\$ 736,92</b>	<b>(R\$ 4.189,43)</b>	<b>R\$ 2.509,46</b>
DÉBITO DE PIS	R\$ 12.874,17	R\$ 15.124,17	R\$ 14.861,11	R\$ 15.037,96	R\$ 57.897,41
CRÉDITO DE PIS	R\$ 11.047,64	R\$ 10.988,74	R\$ 14.124,19	R\$ 19.227,39	R\$ 55.387,95
<b>VALOR A RECOLHER COFINS</b>	<b>R\$ 8.413,12</b>	<b>R\$ 19.048,06</b>	<b>R\$ 3.394,29</b>	<b>(R\$ 19.296,75)</b>	<b>R\$ 11.558,72</b>
DÉBITO DE COFINS	R\$ 59.299,22	R\$ 69.662,85	R\$ 68.451,15	R\$ 69.265,76	R\$ 266.678,98
CRÉDITO DE COFINS	R\$ 50.886,09	R\$ 50.614,79	R\$ 65.056,87	R\$ 88.562,51	R\$ 255.120,27
<b>CONTRIBUIÇÕES A RECOLHER</b>	<b>R\$ 10.239,65</b>	<b>R\$ 23.183,49</b>	<b>R\$ 4.131,20</b>	<b>(R\$ 23.486,17)</b>	<b>R\$ 14.068,18</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

É de possível percepção que devido ao grande percentual de não incidência do PIS/COFINS os valores a recolher são moderados. No quarto trimestre devido a muitas manutenções realizadas, caso esse atípico acontecido no ano de 2019, a empresa pode-se acumular créditos para o período seguinte.

A apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social foram apurados de acordo com o Decreto nº 9.580/18 e a Lei nº 7.689/88. Onde, a partir do resultado do exercício são aplicadas as adições, exclusões e compensações, de acordo com o permitido na legislação. Destaca-se que a empresa teve apenas receitas a serem excluídas, que se referem a Receitas financeiras; não tendo nenhuma adição e nenhum prejuízo fiscal a ser compensado.



Quadro 09 – Apuração IRPJ e CSLL

<b>PERÍODO</b>	<b>1º TRIMESTRE</b>	<b>2º TRIMESTRE</b>	<b>3º TRIMESTRE</b>	<b>4º TRIMESTRE</b>	<b>ANUAL</b>
LUCRO DO PERÍODO	R\$ 20.482,28	R\$ 22.395,74	R\$ 28.358,10	R\$ 5.847,43	<b>R\$ 77.083,55</b>
(-) EXCLUSÕES	R\$ 2.259,46	R\$ 0,01	R\$ 0,25	R\$ 0,73	<b>R\$ 2.260,45</b>
(+) ADIÇÕES	R\$ -	R\$ -	R\$ -		<b>R\$ -</b>
<b>(=) LUCRO AJUSTADO</b>	<b>R\$ 18.222,82</b>	<b>R\$ 22.395,73</b>	<b>R\$ 28.357,85</b>	<b>R\$ 5.846,70</b>	<b>R\$ 74.823,10</b>
IRPJ (15%) (art. 225 Dec. 9580/18)	R\$ 2.733,42	R\$ 3.359,36	R\$ 4.253,68	R\$ 877,00	<b>R\$ 11.223,46</b>
CSLL (9%) (art.3º, Lei nº 7.689/88)	R\$ 1.640,05	R\$ 2.015,62	R\$ 2.552,21	R\$ 526,20	<b>R\$ 6.734,08</b>
<b>(=) TOTAL TRIBUTOS</b>	<b>R\$ 4.373,48</b>	<b>R\$ 5.374,98</b>	<b>R\$ 6.805,88</b>	<b>R\$ 1.403,21</b>	<b>R\$ 17.957,54</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

Aqui é visível que a empresa mesmo contando com um faturamento anual de R\$ 10.014.023,25 tem uma lucratividade média de 5,90%, considerada baixa comparado ao seu faturamento, justifica-se pelo fato do comercio investir em reformas e melhorias na estrutura da empresa e dos equipamentos.

#### 4.2. APURAÇÃO CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS)

Os cálculos realizados estão seguindo todas as premissas do PL nº 3.887/20 que instituí a CBS. Enquanto aos seus créditos foram utilizados a base do PIS e COFINS, pois os produtos incidentes da cesta básica, são em média 56% do faturamento, e permanecem isentos. Foram realizados também a exclusão dos impostos contidos na Base de cálculo (cálculo por fora) e aplicados a alíquota de 12% (art. 8º do PL nº3.887/20).

Conforme o art. 122º da PL nº 3.887/20 os encargos com depreciações que anteriormente da lei, estivessem sendo apropriados devem permanecer sendo apropriados na forma contemplada da atual legislação. Desta forma é possível a tomada de crédito pelas alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

Quadro 10 – Apuração dos Créditos CBS

<b>PERÍODO</b>	<b>1º TRIMESTRE</b>	<b>2º TRIMESTRE</b>	<b>3º TRIMESTRE</b>	<b>4º TRIMESTRE</b>	<b>ANUAL</b>
<b>BASE PIS/COFINS</b>	<b>R\$ 669.553,88</b>	<b>R\$ 665.984,11</b>	<b>R\$ 856.011,43</b>	<b>R\$ 1.165.296,18</b>	<b>R\$ 3.356.845,59</b>
ICMS INCIDENTE /COMPRA (art.7º PL nº 3.887/20)	R\$ 88.132,04	R\$ 46.853,58	R\$ 91.342,29	R\$ 192.180,03	<b>R\$ 418.507,94</b>
BASE POR FORA CBS (art. 8º PL nº 3.887/20)	R\$ 581.421,84	R\$ 619.130,53	R\$ 764.669,14	R\$ 973.116,15	<b>R\$ 2.938.337,66</b>
<b>ALIQUOTA CBS (12%) (art.8º PL nº 3.887/20)</b>	<b>R\$ 69.770,62</b>	<b>R\$ 74.295,66</b>	<b>R\$ 91.760,30</b>	<b>R\$ 116.773,94</b>	<b>R\$ 352.600,52</b>

(Continua)

Quadro 10 – Apuração dos Créditos CBS

(Continuação)

DEPRECIÇÃO (art. 122/3.887)	R\$ 4.003,65	R\$ 3.997,58	R\$ 4.190,93	R\$ 4.262,82	<b>R\$ 16.454,98</b>
PIS (1,65%)	R\$ 66,06	R\$ 65,96	R\$ 69,15	R\$ 70,34	<b>R\$ 271,51</b>
COFINS (7,6%)	R\$ 304,28	R\$ 303,82	R\$ 318,51	R\$ 323,97	<b>R\$ 1.250,58</b>
<b>CRÉDITOS TOTAIS (art. 56 PL n° 3.887/20)</b>	<b>R\$ 70.140,96</b>	<b>R\$ 74.665,44</b>	<b>R\$ 92.147,96</b>	<b>R\$ 117.168,25</b>	<b>R\$ 354.122,60</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

A base de cálculo da CBS em visto é menor, em média 12,47%, que a da legislação atual do PIS/COFINS, porém sua alíquota é 22,92% maior, propriamente não sendo vantajosa em primeira impressão.

A CBS apurada sobre o faturamento tem a mesma base do PIS e COFINS, como mencionado anteriormente os produtos integrantes da cesta básica continuaram com isenção (alíquota zero), do mesmo modo dos créditos realizado o cálculo chamado por fora excluído os tributos de ICMS, ISS, os descontos incondicionais e a própria CBS inclusos na base de cálculo, aplicados a alíquota de 12% definidas no Projeto de Lei.

Quadro 11 –CBS sobre vendas

PERÍODO	1° TRIMESTRE	2° TRIMESTRE	3° TRIMESTRE	4° TRIMESTRE	ANUAL
<b>BASE PIS/COFINS</b>	<b>R\$ 780.252,84</b>	<b>R\$ 916.616,45</b>	<b>R\$ 900.673,08</b>	<b>R\$ 911.391,61</b>	<b>R\$ 3.508.933,98</b>
ICMS S/ VENDAS	R\$ 71.201,64	R\$ 87.379,38	R\$ 93.452,87	R\$ 93.616,56	<b>R\$ 345.650,46</b>
BASE POR FORA CBS	R\$ 709.051,20	R\$ 829.237,06	R\$ 807.220,20	R\$ 817.775,05	<b>R\$ 3.163.283,52</b>
<b>ALIQUOTA CBS (12%) (art. 8°, Lei n° 3.887/20)</b>	<b>R\$ 85.086,14</b>	<b>R\$ 99.508,45</b>	<b>R\$ 96.866,42</b>	<b>R\$ 98.133,01</b>	<b>R\$ 379.594,02</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

O mesmo caso é visível na apuração da CBS incidente sobre as vendas, ela tem uma base menor, porém com aplicação da alíquota de 12%, gera visivelmente um débito maior que a legislação atual do PIS e COFINS.

A apuração da CBS é elaborada da mesma forma do PIS e COFINS, diminuindo os créditos obtidos dos débitos incidentes sobre a receita auferida.

Quadro 12 – Apuração CBS

PERÍODO	1° TRIMESTRE	2° TRIMESTRE	3° TRIMESTRE	4° TRIMESTRE	ANUAL
<b>VALOR A RECOLHER CBS (Seção XIII, Lei n° 3.887/20)</b>	<b>R\$ 14.945,19</b>	<b>R\$ 24.843,01</b>	<b>R\$ 4.718,47</b>	<b>(R\$ 19.035,24)</b>	<b>R\$ 25.471,42</b>

(Continua)

Quadro 12 – Apuração CBS

DÉBITO CBS (Art. 2º PL nº 3.887/20)	R\$ 85.086,14	R\$ 99.508,45	R\$ 96.866,42	R\$ 98.133,01	R\$ 379.594,02
CRÉDITO CBS (art. 9º PL nº 3.887/20)	R\$ 70.140,96	R\$ 74.665,44	R\$ 92.147,96	R\$ 117.168,25	R\$ 354.122,60

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

O reflexo da CBS incidente no Imposto de Renda e Contribuição social, foi realizado com a exclusão das despesas com PIS e COFINS a recolher do Lucro. E realizado a adição das despesas com a CBS, subsequentemente aplicando a legislação, de acordo com o regime do comercio em estudo, que é lucro real.

Quadro 13 – Reflexo IR e CSLL

PERÍODO	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE	ANUAL
<b>LUCRO DO PERÍODO</b>	<b>R\$ 15.776,75</b>	<b>R\$ 20.736,22</b>	<b>R\$ 27.770,84</b>	<b>R\$ 1.396,50</b>	<b>R\$ 65.680,31</b>
(-) EXCLUSÕES	R\$ 2.259,46	R\$ 0,01	R\$ 0,25	R\$ 0,73	<b>R\$ 2.260,45</b>
(+) ADIÇÕES	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	<b>R\$ -</b>
<b>(=) LUCRO AJUSTADO</b>	<b>R\$ 13.517,29</b>	<b>R\$ 20.736,21</b>	<b>R\$ 27.770,59</b>	<b>R\$ 1.395,77</b>	<b>R\$ 63.419,86</b>
IRPJ 15% (art. 225 Dec. 9580/18)	R\$ 2.027,59	R\$ 3.110,43	R\$ 4.165,59	R\$ 209,37	<b>R\$ 9.512,98</b>
CSLL 9% (art.3º, Lei nº 7.689/88)	R\$ 1.216,56	R\$ 1.866,26	R\$ 2.499,35	R\$ 125,62	<b>R\$ 5.707,79</b>
<b>(=) TOTAL TRIBUTOS</b>	<b>R\$ 3.244,15</b>	<b>R\$ 4.976,69</b>	<b>R\$ 6.664,94</b>	<b>R\$ 334,98</b>	<b>R\$ 15.220,77</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

O reflexo apresentado pela CBS ocasiona a uma menor carga tributária, em torno de 15%, do Imposto de Renda e Contribuição social, justificado pelo maior custo da mesma.

#### 4.3. EFEITOS E IMPACTOS DA LEI 3.887/20 (CBS)

Os efeitos da Contribuições sobre bens e Serviços foram apurados confrontado o valor a recolher entre as contribuições e o efeito ao Imposto de Renda e Contribuição Social em cada trimestre e no ano de 2019.

Quadro 14 – Efeitos CBS

PERÍODO	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE	ANUAL
PIS/COFINS A RECOLHER (Lei nº 10.637/02 e nº10.833/03)	R\$ 10.239,65	R\$ 23.183,49	R\$ 4.131,20	-R\$ 23.486,17	R\$ 14.068,18

(Continua) 25

Quadro 14 – Efeitos CBS

(Continuação)

CBS A RECOLHER (PL n° 3.887/20)	R\$ 14.945,19	R\$ 24.843,01	R\$ 4.718,47	-R\$ 19.035,24	R\$ 25.471,42
<b>DIFERENÇA ENTRE AS CONTRIBUIÇÕES</b>	<b>(R\$ 4.705,53)</b>	<b>(R\$ 1.659,52)</b>	<b>(R\$ 587,26)</b>	<b>(R\$ 4.450,93)</b>	<b>(R\$ 11.403,24)</b>
<b>EFEITO IRPJ E CSLL (Dec. 9850/18 e art.3°, Lei n° 7.689/88)</b>	<b>R\$ 1.129,33</b>	<b>R\$ 398,28</b>	<b>R\$ 140,94</b>	<b>R\$ 1.068,22</b>	<b>R\$ 2.736,78</b>
APURADO ANTES CBS	R\$ 4.373,48	R\$ 5.374,98	R\$ 6.805,88	R\$ 1.403,21	R\$ 17.957,54
APURADO DEPOIS CBS	R\$ 3.244,15	R\$ 4.976,69	R\$ 6.664,94	R\$ 334,98	R\$ 15.220,77
<b>EFEITO LIQUIDO CBS</b>	<b>(R\$ 3.576,20)</b>	<b>(R\$ 1.261,23)</b>	<b>(R\$ 446,32)</b>	<b>(R\$ 3.382,71)</b>	<b>(R\$ 8.666,46)</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

Conforme o estudo realizado na empresa optante pelo lucro real do ramo varejista “supermercado”, é visto que a CBS teria um efeito negativo para a instituição. Em todos os trimestres e no total do ano tendo um aumento da sua Carga Tributária Bruta de R\$ 8.666,46.

Efeito negativo justifica-se pela empresa possuir em torno de 56% das suas receitas provenientes da revenda de mercadorias de produtos integrantes da cesta básica, que tem alíquota zero para PIS e COFINS e continuará tendo o benefício na CBS.

Quadro 15 – Prós e Contras CBS

<b>PRÓS</b>	<b>CONTRAS</b>
ARRECADANÇA SIMPLIFICADA	AUMENTO NA CARGA TRIBUTÁRIA
UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS EM OUTROS TRIBUTOS FEDERAIS (art. 14° PL n° 3.887/20)	CRÉDITO DEPRECIANÇA COM ALIQUOTA DO PIS/COFINS (art. 122 PL n° 3.887/20)
CÁLCULO POR FORA (art. 7° PL n° 3.887/20)	PRODUTOS DA CESTA BÁSICA ISENTOS (art. 22 PL n° 3.887/20)

Fonte: Elaborado pelo autor (2020).

Conforme o objetivo geral do artigo foram identificados os seguintes impactos da aplicação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) em um comércio varejista optante do lucro real localizado no sul de Santa Catarina, porém o imposto tem uma complexidade bem menor das regras de apuração das contribuições em vigor na atual legislação.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do presente estudo se deteve ao objetivo de analisar os impactos gerados pela proposta de reforma, o Projeto de Lei Complementar nº 3.887/20 em um comércio varejista optante pelo lucro real localizado no sul de Santa Catarina. Proporcionado uma compreensão do sistema tributária nacional, permitindo-nos ver a necessidade que o país necessita de uma reforma no setor, em que o mesmo é arcaico tendo sua espinha dorsal instituída em 1966, havendo uma enorme complexidade e falta de lógica.

As propostas de reforma em tramitação no congresso têm ideias em comum, a implementação de um imposto sobre valor agregado (IVA), já utilizada por diversos países e também a extinção de tributos incidentes sobre a venda de Bens e Serviços.

O Projeto de Lei Complementar nº 3.887/20, o qual foi analisado, pretende-se excluir as contribuições de PIS e COFINS incidentes sobre o faturamento, pela já comentada Contribuição sobre bens e serviços (CBS). A proposta que haverá o menor tempo de transição, 6 meses após sua aprovação. Terá uma alíquota de 12%, alíquota maior da atual legislação, que para o lucro real em geral é de 9,25%, entretanto contando com o benefício do famoso cálculo por fora, onde são descontados os valores dos impostos de ICMS e ISS incidentes sobre as vendas, também podendo utilizar os créditos para compensar débitos de outros tributos federais. Além de atualizar a legislação do PIS e COFINS que é muito extensa e com diversas alterações.

O estudo realizado foi de extrema dificuldade, pois foi necessária uma profunda leitura da legislação atual que conforme já citada anteriormente é extensa e complexa, com diversas alterações e particularidades para cada ramo, regime ou produto específico. Por outro lado, o estudo também conteve fatores positivos para meu crescimento tanto pessoal como profissional, onde aumentou minha capacidade de leitura e interpretação da legislação. Houveram também dificuldades na coleta das informações para formulação da base dos cálculos, devida as diversas isenções nos produtos revendidos pelo comércio varejista, dificuldade está aumentada pelo atraso na entrega dos documentos necessários para realização da mesma.

Conforme a análise dos impactos da CBS, foram obtidos com o estudo de caso resultados insatisfatórios em quanto a parte financeira e tributária, uma vez em que o estudo se limita à um comércio varejista “Supermercado” optante pelo lucro real, onde aplicação da CBS gerou um aumento significativo na Carga tributária. Fator ocasionado pela maior parte receita de vendas serem produtos integrantes da cesta básica, anteriormente alíquota zero no PIS e COFINS, com a implementação da CBS continuaram isentos da contribuição. Não possibilitando assim com a análise no setor específico, a capacidade para afirmar ou concluir se aprovação da mesma contribuirá para um Sistema Tributário ideal conforme o art.3º da CF/88.

A CBS tem características visíveis que em diferentes ramos e regimes de apuração podem gerar impactos diferenciados, devido aos benefícios mantidos e extintos da atual legislação. Onde com a extinção do regime cumulativo do PIS e COFINS, a abertura para realizar uma análise tributária em qual regime Tributário um comércio varejista terá uma maior elisão tributária com aplicação da CBS, tema este passível de um futuro estudo.



## REFERENCIAS

**ANDRADE.** Jucilaine A. Reforma Tributária No Brasil E Seus Impactos Na Redução Da Desigualdade: Uma Análise Das Propostas De Emenda À Constituição Sob A Perspectiva Da Justiça Fiscal. Revista Eletrônica Gestão & Sociedade, v.9, n.22, p. 832-852: 2015.

**APAS.** Associação Paulista de Supermercados. PIS e COFINS: Regime Não Cumulativo e Cumulativo. **Versão 2.9 – Atualizada até 29 de janeiro de 2018**, 29 jan. 2018.

**ARAGÃO JUNIOR**, Francisco Soares de; **SANTOS**, Patrícia Alves Martins dos. Reforma tributária no Brasil: princípios e propostas em busca do sistema tributário ideal. Revista Gestão, Inovação e Empreendedorismo. Ribeirão Preto, v. 3, n. 1, p. 86-95, 2020.

**BRASIL**, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)

**BRASIL**, Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a regulamentação, a arrecadação e a administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm).

**BRASIL**, Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015. Restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/decreto/d8426.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8426.htm)

**BRASIL**, Instrução normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019. Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Diário Oficial da união, seção 1, página 27. 15 out. de 2019.

**BRASIL**, Lei complementar nº 7, de 7 setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm)

**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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm)

**BRASIL**, Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, 14 dez. 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm)>.



**BRASIL**, Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1901-1929/l4625.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm)

**BRASIL**, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe o sistema tributário Nacional, Brasília, DF. 25 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm).

**BRASIL**, Lei nº 7.689, de 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm).

**BRASIL**, Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm).

**BRASIL**, Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1988. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9715.htm).

**BRASIL**, Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm).

**BRASIL**, Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a incidência da contribuição para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público – Pis/Pasep, e da contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins, nas operações de venda dos produtos que especifica. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l10147.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10147.htm).

**BRASIL**, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2020. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm).

**BRASIL**, Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm).

**BRASIL**, Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm)



**BRASIL**, Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004. Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/l10.925.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.925.htm)

**BRASIL**, Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012. Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm)

**BRASIL**, Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13097.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13097.htm)

**BRASIL**. Projeto de lei complementar nº 3.887, de 2020. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Brasília – DF, 2019.

**BRASIL**. Proposta de emenda constitucional nº 45/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília – DF, 2019

**BRASIL**. Proposta de emenda à constituição nº 110, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília – DF, 2019.

**FAGNANI**. Eduardo et.al. A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas, Brasília: 2018

**FERNANDES**. Millôr. Sistema Tributário Nacional. Brasília- DF, 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>

**IMPOSTOMETRO**. Dias Trabalhados para pagar impostos. 2019. Disponível em: <https://impostometro.com.br/>

**MAIA**, Ariana Canesso *et al.* Análise da não segregação de receitas em relação a incidência monofásica do Pis/Cofins de uma empresa no setor de auto peças e o impacto no recolhimento dos tributos. **IX Congresso Brasileiro de Engenharia de Produção**, Ponta Grossa- PR, 4 dez. 2019.

**NÓBREGA**, Cristóvão Barcelos Da. HISTÓRIA DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL: UM ENFOQUE DA PESSOA FÍSICA (1922-2013). **RECEITA FEDERAL**, 22 abr. 2014.

**ORAIR**, Rodrigo; **GOBETTI**, Sergio. Reforma tributária no Brasil: **Princípios norteadores e propostas em debate**, CEBRAP, v. 37, n. 2, p. 213-244, 17 jul. 2018.



**OLIVEIRA, L. M. D. et al.** Manual de contabilidade tributária. 12o edição, São Paulo: Atlas, 2013.

**PINTO, João.** Imposto de renda: contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples. 21.ed. Brasília: CFC, 2013.

**PRAZERES, Paulo Joviniano Alvares dos; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego.** ALÍQUOTA ZERO EM RELAÇÃO AO PIS E A COFINS: UMA ANÁLISE DAS LEIS 9.317/96 E 10.147/2000. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Goiânia, v. 5, n. 1, p. 1-17, jan. 2019.

**RIBEIRO, Roberto Rivelino Martins et al.** análise da abordagem metodológica: Um estudo das teses e dissertações em contabilidade gerencial. **Contexto**, Porto Alegre, v. 13, n. 25, p. 84-97, 20 dez. 2013.

**SECRETARIA TESOUREIRO NACIONAL.** Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudo-dos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-cap>

**ZUGMAN, Daniel Leib.** Reflexões sobre as possíveis razões para não ocorrer uma reforma tributária no Brasil. *Rev. direito GV* [online]. 2016, vol.12, n.3, p.610-631. ISSN 2317-6172.