

PIS/PASEP, COFINS E EFD-CONTRIBUIÇÕES: APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO NA CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA - PERCEPÇÃO DE ESPECIALISTAS EM TRIBUTOS**PIS/PASEP, COFINS E EFD-CONTRIBUTIONS: APPLICATION OF LEGISLATION IN TAX ACCOUNTING - PERCEPTIONS OF TAX SPECIALISTS**

Rosângela Mesquita Ayres* E-mail: ayres.rosangela@gmail.com

Natan Szuster* E-mail: szuster770@gmail.com

*Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ

Resumo: O objetivo principal deste estudo é analisar a percepção de especialistas em tributos sobre a aplicação da legislação do PIS/Pasep, da Cofins e da EFD-Contribuições na Contabilidade Tributária. A pesquisa se utiliza do método hipotético-dedutivo sendo descritiva, bibliográfica e de campo com coleta de dados por questionário. Os resultados demonstram que especialistas em tributo apresentam viés de concordância à afirmativa de que o cumprimento das obrigações tributárias é prejudicado pelo excesso de normas na legislação (83%); pela dificuldade de interpretação da legislação (80%); pela dispersão da informação (80%); pela complexidade da legislação (94%); pelas frequentes atualizações na legislação (98%); pela variedade de regimes, alíquotas e situações especiais (78%); por atos legais com aplicação imediata (80%); e pelo conceito de insumo (83%). Quanto EFD-Contribuições, registra-se viés de concordância à afirmativa de que o cumprimento da obrigação tributária demandará mais conhecimento (80%); muito mais tempo (74%); e que será mais complexa (87%). Adicionalmente, registra-se viés de concordância à afirmativa de que a complexidade da legislação gera custos adicionais para entidades (85%); e para afirmativa de que a ampliação do conceito de insumo pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF facilita o cumprimento da obrigação tributária (63%). Os elementos destacados na pesquisa bibliográfica como os que geram impactos são ratificados na pesquisa de campo pela percepção de especialistas em tributos indicando que urge revisar a estrutura da legislação referente ao PIS/Pasep e à Cofins para torná-la justa a contribuintes e conveniente para aplicação na Contabilidade Tributária.

Palavras-chaves: PIS/Pasep. Cofins. EFD. Contribuições. Tributos.

Abstract: The main objective of this study is to analyse the perception of tax specialists on the application of PIS/Pasep, Cofins and EFD-Contributions legislation in Tax Accounting. The study uses the hypothetical-deductive method, descriptive, bibliographical and field research and data collection through a questionnaire. The results show that tax specialists exhibited agreement bias that the tax obligations are impaired by excessive rules in the legislation (83%); by difficulty of interpreting the law (80%); by dispersion of information (80%); by legislation complexity (94%); by the law frequently updating (98%); by the variety of schemes, tax rates and special situations (78%); by legal acts with immediate enforcement (80%) and by the input concept (83%). Regarding the EFD-contributions, the study records agreement bias to the statement that compliance with the tax obligation will require more knowledge (80%); it will take longer (74%) and it will be more complex (87%). Additionally, the study registers agreement bias that the legislation complexity creates additional costs for entities (85%) and to the statement that expansion of the input concept by Administrative Board of Tax Appeals - CARF facilitates the fulfillment of the tax (63%). The bibliographical research was confirmed in the field research by the perception of tax specialists, indicating urgent need to review the structure of the legislation related to PIS/Pasep and Cofins to make it fair to taxpayers and convenient for application in Tax Accounting.

Keywords: PIS/Pasep. Cofins. EFD. Contributions. Tax.

1 INTRODUÇÃO

O Brasil, com o Plano Real, conseguiu manter taxas inflacionárias mais baixas e possibilitar estabilidade econômica suficiente para a criação de um período de desenvolvimento econômico. Entretanto, um dos fatores que podem impedir a sustentabilidade de um ciclo de crescimento econômico é o impacto que os custos de conformidade à tributação - custos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias - podem ter sobre a economia.

O Governo preocupado com o desenvolvimento do país criou em 2007 o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC). Dentre as ações consideradas necessárias estavam o aperfeiçoamento do sistema tributário e a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) incluindo o projeto EFD-PIS/Cofins que é a Escrituração Fiscal Digital do Programa de Integração Social (PIS); do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) posteriormente denomina EFD-Contribuições (BRASIL, 2012a).

O objeto desse trabalho é a legislação do PIS/Pasep e Cofins no tema Contabilidade Tributária. Pode-se apresentar o problema com um adágio que diz: “tributo bom é tributo velho”. Essa afirmativa deveria valer para as contribuições tratadas neste trabalho, pois, o PIS/Pasep foram instituídos em 1970 e a Cofins em 1991. Peixoto (2010) lembra que esses são tributos que podem ser considerados novos porque foram remodelados em 2002/2003 e acrescenta que as constantes inovações na legislação dificultam o entendimento e a operação com os mesmos.

Neste estudo, têm-se as seguintes suposições:

- 1) O cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias) referentes à legislação tributária das contribuições PIS/Pasep e Cofins é prejudicado: pelo excesso de normas; pela dificuldade de interpretação; pela dispersão da informação; pela complexidade legislativa; pelas frequentes alterações na legislação; pela implantação do EFD-Contribuições (antigo EFD-PIS/Cofins); pela variedade de regimes, alíquotas e situações especiais; pela necessidade de atualização diária dos profissionais da área tributária em função da constante alteração da legislação com aplicação imediata; pela aplicação de conceitos diferenciados, como por exemplo, o

conceito de insumo aplicado às contribuições PIS/Pasep e Cofins que se assemelha ao conceito aplicado ao IPI.

- 2) O cumprimento das obrigações tributárias relacionadas às contribuições PIS/Pasep e Cofins requer que profissionais especialistas em tributos: se utilizem de apoio adicional (consultorias, revistas especializadas etc.); estejam continuamente atualizados com as alterações na legislação e capacitados para o cumprimento da obrigação tributária.
- 3) A complexidade da legislação tributária das contribuições PIS/Pasep e Cofins geram custos adicionais para as entidades.
- 4) A alteração do conceito de insumo aplicável às contribuições PIS/Pasep e Cofins para um conceito semelhante ao aplicado ao IRPJ pode facilitar o cumprimento das respectivas obrigações tributárias.

Presume-se que esse contexto pode gerar preocupação em especialistas em tributos com relação à aplicação na Contabilidade Tributária dessa legislação, principalmente pela implantação da EFD-Contribuições que torna o sistema de informação contábil e tributário transparentes aos órgãos fiscalizadores.

Assim, a pergunta deste estudo é: qual é a percepção que especialistas em tributos têm sobre a legislação tributária das contribuições PIS/Pasep e Cofins com relação a sua aplicação na Contabilidade Tributária em período de implantação da EFD-Contribuições (1º fev. a 30 mar. 2012)?

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Sistema Tributário Nacional

Schumpeter, em 1918, destaca que “a história fiscal de um povo é, acima de tudo, uma parte essencial de sua história geral.” E acrescenta: “Uma forte influência no destino das nações, se origina da sangria econômica que as necessidades dos Estados exigem, e do uso para onde seus resultados são alocados” (SCHUMPETER, 1991, p. 100, tradução nossa). Ishi (2001, p. xxv) reforça essa relevância informando que na década de 50 e 60, o governo Japonês reorganizou o sistema tributário com o intuito de promover o crescimento econômico.

“Nesse mundo nada é certo, exceto a morte e os tributos” (TAXES..., 2002,

tradução nossa) escreveu Benjamin Franklin, em 1789. Higuchi, Higuchi e Higuchi (2006, p. 829) denunciam: “Nos oito anos de Governo FHC tivemos brutal aumento da carga tributária. No caso de COFINS, a alíquota aumentou de 2% para 3% que representa elevação de 50%. Além do aumento da alíquota de 50% houve aumento da base de cálculo”.

Arienti (1987, p. 43) ensina que Smith apresenta “quatro princípios para uma tributação ideal: equidade, certeza, conveniência de pagamento e economia no recolhimento”. Smith (1981), sobre o princípio da conveniência, afirma: “Todo imposto deve ser cobrado no momento, ou na forma em que é mais provável que seja conveniente para o contribuinte pagá-lo” (tradução nossa).

Sandford (1989, p. 20 apud BERTOLUCCI, 2003, p. 20) classifica os custos de conformidade tributária (*Compliance costs of taxation*) em três categorias: custos monetários diretos: contratação de profissionais (recursos internos ou externos) que apoiem na realização das obrigações tributárias; custos temporais: tempo dedicado ao cumprimento das obrigações tributárias; custos psicológicos: estresse existente em situações nas quais o contribuinte teme não ter cumprido todas as exigências da autoridade fiscal.

2.2 Contribuições sociais

2.2.1 PIS/Pasep

Bergamini *et al* (2010, p. 25) ensinam que o PIS e a Cofins “são espécies do gênero contribuições sociais”. O PIS/Pasep tiveram origem na Constituição Federal de 1967 (PÊGAS, 2006) objetivando a ‘integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão’. A Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 instituiu o PIS. Paralelamente foi sancionada a Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970 que institui o Pasep. A Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, unificou esses programas em um fundo denominado PIS-Pasep, regulado pelo Decreto nº 4.751, de 17 de junho de 2003. Segundo Pêgas (2006), o objetivo original do legislador era promover uma poupança individual do trabalhador.

A Constituição Federal alterou a essência da estrutura do PIS/Pasep por

determinar que a destinação desses recursos seriam “o programa do seguro-desemprego e o abono”. Em 1990, os recursos passaram a ser direcionados para o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) que custeia o Programa do Seguro-Desemprego, o Abono Salarial e o financiamento de Programas de Desenvolvimento Econômico pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES (BRASIL, 2011). Entretanto, 20% dos recursos são destinados à DRU (Desvinculação de Recursos da União) com validade até 31 dez. 2015 para livre utilização pelo governo.

A instituição do regime não cumulativo foi efetivada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 para o PIS/Pasep e pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 para a Cofins. Segundo Yamashita (2007, p. 101), a não cumulatividade é um dos temas mais polêmicos, mormente sobre a permissão para compensação de créditos de bens e serviços com os débitos do tributo.

2.2.2 Cofins

A Cofins, contribuição para o financiamento da seguridade social, foi editada pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, sendo alterada pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que, por sua vez, foi alterada pela Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, atual Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, seguidas de inúmeras modificações (PINTO, 2010).

Pêgas (2009, p. 496-497) informa que a Cofins possuía características semelhantes ao Finsocial (Fundo de investimento social), fundo que segundo Oliveira (2011) foi criado pelo Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal culminando na sua extinção e na edição de Lei Complementar regulando a Cofins. Assim como o Finsocial, a Cofins, conforme Pêgas (2009) ensina, era cobrada sobre o faturamento. Em 1999, da mesma forma que o PIS/Pasep, a Cofins teve ampliação da base de cálculo para o total de receitas obtidas. Igualmente ao PIS/Pasep, a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 alterou o art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 excluindo a totalidade das receitas auferidas como base de cálculo no regime cumulativo, (lucro presumido ou arbitrado), mantendo o faturamento como base de cálculo. Destaca-se que, assim como para o PIS/Pasep, a base de cálculo no regime

não cumulativo da Cofins continua sendo a totalidade das receitas de acordo com a Lei nº 10.833/03.

O objetivo da Cofins é o financiamento da seguridade social para a atividade-fim da área de saúde, previdência e assistência social (ONO; OLIVEIRA; OLIVEIRA, 2011, p. 29). Contudo, 20% desses recursos são destinados à DRU (Desvinculação de Recursos da União) que tem validade até 31 dez. 2015.

2.3 Regra matriz de incidência tributária

A Regra Matriz da hipótese de incidência tributária é uma excelente forma para se analisar qualquer tributo. A regra matriz foi criada por Paulo de Barros Carvalho, e serve para se interpretar a estrutura de uma norma tributária (MELO; LIPPO, 2008). Carvalho (2007) ensina que essa regra é composta pela hipótese (que trata da previsão do fato pelo componente material, espacial e temporal) e pela consequência (que prescreve a relação jurídica pelo aspecto pessoal e quantitativo). Alerta-se que na literatura, encontra-se denominação diversa para os componentes da regra matriz de incidência tributária, tais como: elementos, aspectos ou critérios.

Neste trabalho, porém, se adota o termo 'componente' por se considerar que este explicita melhor a ideia de parte fundamental de algo como sistema, estrutura ou regra. Neste caso, a regra é a regra matriz da hipótese de incidência tributária que tem por objetivo prescrever o modo de se agir no caso de análise de norma tributária.

Observa-se que não se identificou na literatura outro texto que adotasse o vocábulo componente. Contudo, a opção pelo uso dessa expressão foi corroborada pela verificação dos significados dos outros termos usados. Elemento significa parte de um todo, mas não necessariamente fundamental; aspecto denota um conjunto de características; critério é algo que serve como referência para comparações. O termo componente é o que se constitui como aquele que compõem algo.

Vicente (2010) ensina que as normas jurídicas tributárias devem sempre apresentar os componentes da regra matriz, ou seja, da hipótese e da consequência tributária. Melo e Lippo (2008, p. 25) acrescentam que “a hipótese sempre será representativa do fato jurídico tributário, isto é, o fato geral e abstrato idealizado pelo legislador” destacando que, em contrapartida, o fato quando ocorrido

concretamente, deflagra a consequência.

Carvalho (2011) afirma: “Dentre os recursos epistemológicos mais úteis e operativos para a compreensão do fenômeno jurídico-tributário, segundo penso, inscreve-se o esquema da regra-matriz de incidência”.

A regra matriz foi criada por Carvalho com base na Teoria Geral do Direito e na Teoria Comunicacional. A regra matriz foi criada com o intuito de facilitar a análise e interpretação da norma jurídica principalmente pelo “[...] arcabouço lógico, mas também em sua projeção semântica e em sua *dimensão pragmática*” (Carvalho, 2011, grifos nossos) identificando os elementos essenciais para seu entendimento. Fabretti (2003, p. 29) conceitua a Contabilidade tributária como aquela que “[...] tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”. Esse conceito se fortalece, principalmente quanto à efetiva apuração do tributo, o respectivo recolhimento e as obrigações acessórias decorrentes que, se não forem cumpridas, transformam-se em obrigações principais.

Deduz-se que para a análise necessária ao contador tributário, a regra se completaria pelo acréscimo, como consequência tributária, de um ‘componente contábil’ que identifique os elementos essenciais ao cumprimento da obrigação (identificação do número do código de arrecadação tributária, o prazo de recolhimento, as obrigações acessórias decorrentes). Portanto, este estudo propõe uma regra matriz diferenciada para a análise do contador tributário, uma regra matriz contábil tributária que identifique a forma de cumprimento da obrigação tributária como código e prazo para arrecadação e as obrigações acessórias subsequentes.

O especialista em Direito Tributário atem-se a regra matriz com foco na análise e interpretação da legislação enquanto o contador tributário precisa de uma ‘regra matriz contábil tributária’ que o permita focar no tributo como um todo fornecendo subsídios para a aplicação adequada e simultânea do Direito e da Contabilidade.

O uso de uma regra matriz contábil tributária facilita a identificação de componentes necessários ao cumprimento da obrigação tributária e a análise tanto pelos contadores tributários experientes quanto pelos principiantes. A regra matriz contábil tributária pode contribuir também na forma de se ministrar a disciplina Contabilidade Tributária.

Com base na literatura, se sintetiza os ensinamentos, os esquematizando em um quadro para facilitar a compreensão e, considerando a dimensão pragmática no âmbito da Contabilidade Tributária, neste estudo, acrescenta-se o componente contábil como um dos elementos essenciais da consequência tributária.

Quadro 01 - Regra matriz adaptada para regra matriz contábil tributária

Hipótese Tributária	Componente Material	O componente material é aquele que objetiva identificar a hipótese, o fato gerador , que deverá ocorrer para que seja identificado a existência da incidência tributária e da obrigação tributária.
	Componente Temporal	O componente temporal é aquele que objetiva identificar o momento em que o fato será considerado ocorrido para a identificação da incidência tributária. Pode ser entendido como periodicidade do fato gerador, ou seja, o período em que a incidência tributária terá que ocorrer para que a obrigação tributária seja criada. Em geral as obrigações tributárias são instituídas com periodicidade diária, quinzenal, mensal, anual.
	Componente Espacial	O componente espacial é aquele que objetiva identificar o local onde o fato gerador terá que ocorrer para que haja a incidência tributária. A lei determinará explicitamente o local em que o fato deverá ocorrer para que a obrigação tributária surja, mas caso a lei não o determine, pode se considerar o âmbito daquela legislação. Em uma lei federal que não especifique o local da hipótese de incidência, a abrangência federal determinará o território nacional como local.
Consequência Tributária	Componente Pessoal	O componente pessoal é aquele que objetiva identificar as pessoas da relação que são o sujeito ativo para quem o fato gerador cria o direito na incidência tributária e o sujeito passivo para quem o fato gerador cria a obrigação de pagamento (contribuinte ou responsável).
	Componente Quantitativo	O componente qualitativo é aquele que objetiva identificar a base de cálculo e a alíquota que devem ser utilizadas para a apuração do valor a ser pago. Tanto a base de cálculo como as alíquotas são referências para o cálculo do valor a ser pago, podendo a base de cálculo ser expressa em unidade de medidas ou monetárias e a alíquota, em percentual, valor fixo ou outra unidade.
	Componente Contábil	O componente contábil é aquele que objetiva, considerando a dimensão pragmática da Contabilidade Tributária, identificar a forma de cumprimento, da obrigação tributária, ou seja, os elementos essenciais ao cumprimento da obrigação tributária principal e acessória como a identificação do código de arrecadação tributária, o prazo para o recolhimento do tributo e as obrigações acessórias decorrentes e seus respectivos prazos.

Fonte: elaborado com base em Melo e Lippo (2008); Carvalho (2007); Vicente (2010); Carvalho (2011), Canado (2008); Carvalho e Castro (2007).

O componente contábil visa a identificação do código de arrecadação tributária, o prazo para o recolhimento do tributo e as obrigações acessórias decorrentes e os respectivos prazos para cumprimento.

Com relação à regra matriz das contribuições PIS/Pasep e Cofins, conforme criada por Carvalho, Canado (2008) em seu estudo sobre a Cofins identificou uma regra matriz de incidência genérica para o regime cumulativo e mais 6 (seis) tratamentos, que designou como tratamentos diferenciados no regime cumulativo. No regime não cumulativo, Canado (2008), identificou uma regra genérica e mais 12

(doze) tratamentos diferenciados. Para o PIS/Cofins importação, Carvalho e Castro (2007, p. 65), identificam quatro regras matrizes. Adverte-se que além dessas regras matrizes descritas acima, há ainda, os regimes especiais.

2.4 Panorama atual da legislação tributária

Em 2005, a imprensa denunciava: “Vigoram hoje no país cerca de 3.000 normas tributárias, que são atualizadas a um ritmo de 300 modificações anuais - incluindo mais de 50 mil novos artigos e 30 mil parágrafos. Tudo isso precisa ser decifrado quase que diariamente pelas empresas” (CANZIAN, 2005). Para Freitas (2011?): “No campo da legislação tributária, a normatividade constitucional é clara e a jurisprudência constitucional dá sinais de amadurecimento, mas a legislação infraconstitucional é caótica”.

Com relação às contribuições PIS/Pasep e Cofins, a RFB (BRASIL, 2012b) divulga uma coletânea resumida da legislação tributária mais relevante sobre o assunto (versão 43 atualizada até 23 mar. 2012) onde consta como fonte de pesquisa, além da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, pelo menos 9 leis complementares, 65 leis ordinárias, 2 medidas provisórias, 76 decretos, 19 portarias, 88 instruções normativas, 43 atos declaratórios. Ressalta-se que a legislação referente às contribuições PIS/Pasep e Cofins é complementada pelas diversas soluções de consultas e soluções de divergências que podem ser contraditórias entre si. Peixoto (2010, p. 11), sobre o PIS/Pasep e a Cofins, afirma:

De fato, a complexidade da legislação que disciplina as contribuições é indiscutível, complexidade esta que teve início com o advento da Lei n. 10.637/02, que instituiu a não-cumulatividade ao PIS (o documento, até a presente data, já foi alterado por mais de 12 leis) e da Lei n. 10.833/03, que instituiu a não cumulatividade à COFINS (lei essa que até a presente data já foi alterada por mais de 13 leis).

Peixoto (2010, p. 11) compara o panorama atual da legislação do PIS/Pasep e Cofins a uma “colcha de retalhos” e afirma que só em relação aos regimes cumulativos e não cumulativos há “mais de vinte leis ordinárias, cerca de cinquenta decretos executivos, mais de setenta Instruções Normativas, cerca de cem atos declaratórios executivos, 18 portarias e quase 3.500 soluções de consultas (muitas delas contraditórias entre si)”.

2.5 Modalidades de incidência

A Constituição Federal classifica o PIS em três modalidades de incidência que são: sobre a receita ou o faturamento; sobre a folha de pagamento e sobre as importações. No caso da Cofins, tem-se duas modalidades de incidência: sobre a receita ou o faturamento e sobre as importações.

Pode se classificar a incidência das contribuições do PIS e da Cofins, em polifásica ou monofásica. Entende-se que a classificação em incidência polifásica ou monofásica toma como referência a cadeia produtiva, portanto, o conjunto de etapas de atividades produtivas integradas e consecutivas (CHEVALIER; TOPEPANO, 1978; SELMANI, 1992 apud MIELKE, 2002).

Bonilha (1979, p. 29 apud MADEIRA, 2009, p. 57) afirma: “diz-se polifásica porque se pressupõe que o imposto seja pago por todos os que participam do ciclo de produção e comercialização do produto, cada vez que este seja objeto de uma transação”. Nos polifásicos “distingue-se o imposto cumulativo ou em cascata (*cascade tax* ou *turnover tax* na terminologia inglesa) e o imposto não cumulativo ou de valor acrescentado (onde se inclui o IVA),” afirma Dias (2005, p. 16).

Santi, Zilveti e Mosquera (2005, p. 403) ensinam que a tributação monofásica se caracteriza por acontecer em uma única fase do processo produtivo.

2.6 Regimes de Incidência cumulativa e não cumulativa

As contribuições PIS/Pasep e Cofins surgiram originalmente como tributação cumulativa. Carvalho (2005, p. 4) ensina que “por tributação cumulativa ou em cascata, entende-se a incidência, em cada fase, sem dedução do montante incorrido na fase anterior”.

Pêgas (2005, p. 163) acrescenta que essa tributação “acabava punindo os produtos com cadeia produtiva mais longa” concluindo que “as empresas procuraram diminuir suas estruturas operacionais, reduzindo as etapas de distribuição dos produtos, para minimizar o impacto final” e que para a economia “representava menos empregos, agravando ainda mais os problemas sociais do país”. O regime não cumulativo difere do cumulativo pela aproveitamento de créditos e pela variedade de métodos de operacionalização.

Zilveti (2005, p. 33 apud FERNANDES E MARTINS, 2007, p. 30) afirma: “Os tributos cumulativos provocam distorção da alocação dos recursos; distorção na formação de preços, enfim, efeitos que colidem frontalmente com o princípio da neutralidade.

As contribuições PIS/Pasep e Cofins possuem relevante diversidade de disposições específicas que podem estar relacionadas a: benefícios fiscais, regimes ou programas especiais, região em particular, atividade específica, tipo de receita, entidade determinada, dentre outros.

2.7 Sistema de informação da Contabilidade Tributária

O sistema de informação da Contabilidade Tributária é baseado nos lançamentos contábeis relacionados aos tributos. Os lançamentos referentes ao PIS/Pasep e à Cofins são considerados como simples para o regime cumulativo e complexos para o não cumulativo.

No regime não cumulativo a orientação para lançamento contábil, de acordo com Ono, Oliveira e Oliveira (2011, p. 784) é dada pelos seguintes documentos: Comunicado Técnico nº 1, de 24 de janeiro de 2003 do Conselho Federal de Contabilidade - CFC CT 3/03; Interpretação Técnica nº. 1, de 22 de junho de 2004 do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) reeditada em 24 de setembro de 2007 - Ibracon IT 01/04; Ato Declaratório Interpretativo nº 3, de 29 de março de 2007 da Receita Federal do Brasil - RFB ADI 3/07 e Solução de Divergência nº 9 de 05 de 5 de dezembro de 2006 da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) do Ministério da Fazenda - Cosit Solução de Divergência nº 9/06.

Alguns autores têm críticas quanto a contabilização do PIS/Cofins. Fernandes e Martins (2007, p. 59) destacam: “Desta forma, distorcendo a neutralidade das referidas contribuições, cujo crédito será concedido não a 9,25% [1,65% + 7,60%], mas a 6,10%, redução esta, causada pela tributação”.

2.8 EFD-Contribuições (Antigo EFD-PIS/Cofins)

“De uma forma geral, a efetiva automação das autoridades fiscais poderia melhorar drasticamente e completamente a transparência fiscal e a capacidade do

governo para monitorar atividades ilícitas” (REVENUE..., [2011?], tradução nossa). O Governo brasileiro percebeu que essa acessibilidade à informação poderia ser útil ao erário e, assim, planejou a estruturação de um serviço de informação.

Em 2007, o Governo Federal anuncia o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) 2007-2010 e dentre as ações listadas como necessárias para promover a aceleração do crescimento econômico no país, o aumento de emprego e a melhoria das condições de vida da população brasileira consta: o aperfeiçoamento do sistema tributário; a implantação do sistema público de escrituração digital (Sped) e a implantação da nota fiscal eletrônica (NF-e). Dentre os projetos do Sped estava o projeto EFD-PIS/Cofins que configura-se como uma obrigação acessória.

A Escrituração Fiscal Digital das contribuições PIS-Pasep e Cofins, EFD-PIS/Cofins, instituída pela Instrução Normativa RFB nº 1.052/10 foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 02 de março de 2012 (BRASIL, 2012a), que altera a denominação para Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita, EFD-Contribuições que deve ter informações sobre: a) a contribuição para o PIS-Pasep; b) a Cofins; e c) a contribuição previdenciária incidente sobre a receita de que tratam os artigos 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 (IOB, 2012) das entidades de Tecnologia da Informação - TI beneficiadas (referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2012) e indústrias têxteis e calçadistas (referente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2012) beneficiadas com redução da contribuição previdenciária prevista na Lei 12.546/11.

2.9 Conceito de insumo

Insumo, segundo Ferreira (2009), é o “elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços: máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.; fator de produção.” Essa definição é o senso comum. Entretanto, de acordo com Oliveira (2011, p. 87-88), a legislação tributária pode alterar a definição de insumo dando outra conceituação.

Lubisco (2011) esclarece: a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, restringiram o conceito de insumo aos permitidos na lei e que sejam utilizados na

produção de bens ou na prestação de serviços como aqueles que podem gerar créditos de PIS/Cofins, aproximando do conceito de insumo aplicável ao IPI.

Entretanto, Lubisco (2011) destaca o posicionamento adotado pelo 2ª Turma da 2ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) no julgamento do processo nº. 11020.001952/2006-22. O Carf amplia o conceito de insumo referente aos créditos das contribuições PIS/Cofins na modalidade não cumulativa. O Carf amplia o conceito para que todos os custos decorrentes de gastos feitos com pessoas jurídicas e que sejam necessários para a operação dos contribuintes possam gerar créditos para o PIS/Cofins. Com essa ampliação, o conceito de insumo aplicável ao PIS/Cofins aproxima-se do conceito de despesas dedutíveis aplicáveis na apuração do IRPJ. A decisão do Carf tem efeito somente para o contribuinte envolvido no processo julgado, mas, segundo Lubisco (2011), pode indicar um viés de mudança. Há profissionais que não consideram que esse julgamento possa ampliar o conceito de insumo.

Lubisco (2011) destaca o seguinte trecho do julgamento do Carf:

É de se concluir, portanto, que o termo 'insumo' utilizado para o cálculo do PIS e da COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº. 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI).

O conceito de insumo para aproveitamento de crédito no sistema não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins é controverso e tem motivado estudos específicos sobre o tema.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipologia da pesquisa

Neste estudo busca-se evidências científicas referente a percepção de especialistas em tributos sobre as contribuições sociais PIS/Pasep e Cofins. Vergara (2004) afirma que o uso de questionários estruturados, testes e escalas são os principais instrumentos de coleta do método hipotético-dedutivo permitindo que os dados sejam organizados em categorias numéricas e visualizados em gráficos e

tabelas. De acordo com os ensinamentos de Vergara (2004), o presente estudo pode ser considerado como hipotético-dedutivo.

Considera-se como especialista em tributos aqueles que sejam concludentes de curso de pós-graduação na área tributária ou aqueles que tenham experiência prática na área tributária de pelo menos um ano.

De acordo com Vergara (2004, p. 47), as investigações que expõem características de determinada população e que não têm o compromisso de explicar os fenômenos, embora possam servir de base para a explicação, por meio de questionários que conheçam a opinião, são classificadas como descritivas.

Quanto aos meios, a pesquisa é bibliográfica e de campo. Bibliográfica porque é um estudo sistematizado desenvolvido com base em textos publicados e de campo, com base nos ensinamentos de Vergara (2004), por buscar conhecer a percepção de um grupo.

Na pesquisa de campo, o instrumento utilizado para a coleta de dados foi o questionário. No teste piloto, realizado com quatro especialistas utilizou-se questionário e entrevistas.

3.2 População e amostra

A construção da amostra se deu de forma não probabilística por acessibilidade (GIL, 1991) e pela técnica “bola de neve” (FÁVERO *et al.* 2009).

Na seleção do curso de pós-graduação foram excluídos aqueles específicos de Direito Tributário que são mais prováveis para advogados, optando-se pelos mais prováveis para os contadores (Gestão e Planejamento Tributário).

Stevenson (1981, p. 18) classifica o conjunto de dados em pequeno e grande conjunto denominando de análise de pequeno conjunto de dados quando há 30 itens de dados ou menos.

Para a construção da amostra, foram contatadas por correio eletrônico (*e-mail*) dez instituições de ensino superior que, conforme busca na internet, oferecem curso de pós-graduação na área de tributação: (1) IPEC-RJ, (2) Universidade Candido Mendes, (3) Universidade Estácio de Sá, (4) Universidade Mackenzie-Rio, (5) Universidade Trevisan, (6) UFF-Universidade Federal Fluminense, (7) UFRJ-Universidade Federal Rio de Janeiro, (8) Universidade Gama Filho-Universidade, (9)

Unigranrio, (10) UniSuam.

Estima-se que cerca de mil especialistas em tributos tenham tido conhecimento da existência da pesquisa (25 alunos x 4 turmas x 10 instituições).

3.3 Coleta de dados

Os procedimentos para a coleta de dados basearam-se em um questionário elaborado no *GoogleDocs* organizado em quatro partes com perguntas compulsórias ou não, fechadas, abertas e escalonadas:

- 1) Perfil Pessoal - três questões: sexo, idade e UF (unidade federativa) de residência.
- 2) Perfil Acadêmico - quatro questões: se cursou graduação, em que curso, se cursou pós-graduação na área tributária, instituição mais recente em que cursou pós-graduação.
- 3) Perfil Profissional - seis questões: se atua na área tributária, tempo de atuação na área tributária, se atua com PIS/Pasep e Cofins, tempo de atuação com PIS/Pasep e Cofins, tipos de contribuições PIS/Pasep e Cofins com os quais teve atuação, nível de conhecimento sobre a EFD-PIS/Cofins em uma escala de 0 a 10.
- 4) Questionário: Nesta parte, pede-se que o pesquisado indique em uma escala inspirada na de Likert a concordância com as afirmativas apresentadas.

Martins e Theóphilo (2009, p. 96) explicam que a escala de Likert “consiste em um conjunto de afirmações, ante os quais se pede ao sujeito que externar sua reação, escolhendo um dos cinco, ou sete, pontos de uma escala”. Neste trabalho os pontos da escala são: discordo totalmente, discordo em grande parte, não sei opinar, concordo em grande parte ou concordo totalmente.

Na análise dos resultados, considera-se viés ou tendência à concordância, o somatório das frequências dos elementos concorda totalmente e concordo em grande parte. Proceder-se igualmente para a discordância.

As afirmativas foram elaboradas com base em elementos relevantes encontrados na pesquisa bibliográfica.

Parte Final: Nesta parte há uma questão de desabafo para registro de impressões, sugestões ou comentários.

Foram adotadas perguntas fechadas por darem maior uniformidade às respostas (Babbie, 1999) e questões abertas para inclusão de comentários (REAR; PARKER, 2002). Alguns comentários feitos nesse espaço são apresentados no decorrer do relatório da pesquisa conforme a pertinência com o assunto em análise.

Conforme Gil (1991, p. 95) sugere, assim que o questionário foi preparado, fez-se um teste piloto que se deu com quatro especialistas em tributos em quatro etapas diferentes. Por concluir-se que não houve aprendizado que influenciasse as respostas dos especialistas que participaram do teste piloto, os mesmos participaram da pesquisa respondendo a versão final do questionário.

3.4 Limitações dos métodos e técnicas

Uma limitação deste estudo foi o reduzido número de material acadêmico sobre PIS/Pasep e Cofins com abordagem contábil com foco na aplicação da legislação na Contabilidade Tributária. O material encontrado, em geral, tinha abordagem pelo Direito Tributário com objetivo de interpretação da legislação.

Devido à multiplicidade de aspectos particulares da legislação do PIS/Pasep e da Cofins, a exposição pode ser considerada como sintética e restrita aos aspectos necessários à construção e compreensão da conclusão.

A delimitação espacial foi, de certa forma, feita pela seleção de dez instituições de ensino do Rio de Janeiro para divulgação da pesquisa. Essa delimitação pode ter contribuído para que a amostra tivesse só 35 questionários válidos podendo ser percebida como uma limitação.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

A pesquisa é realizada no período de 1º de fevereiro a 31 de março de 2012. No seu encerramento, foram registrados 44 questionários respondidos dos quais nove foram excluídos, restando 35 questionários com dados válidos.

Explica-se que, como um critério de controle, foram considerados questionários válidos aqueles nos quais o respondente inclui um endereço eletrônico (*e-mail*) existente.

4.1 Perfil pessoal, acadêmico e profissional da amostra

4.1.1 Perfil pessoal

Pelos dados registrados na Parte I – Perfil Pessoal, pode-se verificar os dados: o sexo, a idade e a UF de residência. Quanto ao gênero, 12 (34%) pesquisados são do sexo feminino e 23 (66%) são do sexo masculino. Quanto à idade, a mínima registrada foi 24 anos, a máxima, 62; a moda, 49 (5 frequências); a média, 41; a mediana também 41. Entre 21 e 30 anos, foram registrados 6 (17%) pesquisados; entre 31 e 40 anos, 11 (31%); entre 41 e 50 anos, 12 (34%); entre 51 e 60 anos, 5 (14%); e entre 61 e 70 anos, 1 (3%). Constata-se que a amostra é composta majoritariamente por especialistas em tributos acima dos 30 anos.

Em relação à Unidade da Federação (UF) onde os pesquisados residem atualmente, 32 (91%) pesquisados declararam residir no Rio de Janeiro, 1 (3%) na Bahia, 1 (3%) em Minas Gerais e 1 (3%) em Rondônia. Constata-se que a amostra é composta majoritariamente por especialistas tributários que residem atualmente no estado do Rio de Janeiro.

4.1.2 Perfil acadêmico

Considerando-se os dados da Parte II - Perfil Acadêmico, observa-se que 35 (100%) pesquisados são graduados. São 30 (86%) pesquisados graduados em Ciências Contábeis, 1 (3%) em Direito e 4 (11%) em outro curso. Constata-se que a amostra é formada em grande parte por contadores.

Quanto ao curso de pós-graduação, 21 (60%) pesquisados cursaram pós-graduação na área tributária e 14 (40%) pesquisados não cursaram. Quanto à instituição de ensino do curso de pós-graduação mais recente na área de tributos: 5 (24%) pesquisados cursaram na UFRJ, 5 (24%) na Mackenzie-Rio, 3 (14%) na Universidade Cândido Mendes – UCAM, 2 (10%) na PUC-Rio e 1 (5%) para cada uma das seguintes instituições: UFMS, UFMG, UERJ, Trevisan-RJ e IBMEC-RJ. Dos 14 pesquisados que não cursaram pós-graduação, 12 atuam diretamente e 2 indiretamente com as contribuições PIS/Pasep e Cofins. Dos 21 pesquisados que cursaram pós-graduação na área tributária, 15 atuam diretamente e 3 indiretamente

com as contribuições PIS/Pasep e Cofins, portanto, somente 3 pesquisados têm pós-graduação e não atuam com essas contribuições.

4.1.3 Perfil profissional

Considerando-se a Parte III - Perfil Profissional, quando questionados sobre a atuação na área tributária 5 (14%) declaram não atuar na área tributária e 30 (86%) declaram que atuam. Dentre esses 5 pesquisados que declaram não atuar atualmente na área tributária, 3 já atuaram ou atuam direta ou indiretamente com PIS/Cofins. Quanto à atuação com as contribuições PIS/Pasep e Cofins, 3 (9%) pesquisados declaram não atuar com essas contribuições; 5 (14%) declaram atuar indiretamente e 27 (77%) declaram atuar diretamente. A amostra é composta majoritariamente por especialistas em tributos que atuam direta ou indiretamente com as contribuições sociais PIS/Pasep e Cofins (91%).

Com relação ao tempo de atuação na área tributária, considerando-se os que declararam tempo igual ou superior a um ano, tem-se a média de 11,03, a moda de 5 e a mediana de 10 anos. O tempo mínimo de atuação de 1 ano e o tempo máximo de 30 anos. Considerando os dados válidos, incluindo aqueles que declaram tempo inferior a um ano, a amostra apresenta a média de 10,4 anos, a moda de 5 anos e a mediana de 8 anos.

Quanto ao tempo de atuação com as contribuições PIS/Pasep e Cofins, considerando os dados daqueles que declararam tempo igual ou superior a um ano, tem-se a média de 7,84, a moda de 10 e a mediana de 7 anos. Considerando os todos os dados válidos, tem-se a média de 7,36, a moda de 10 e a mediana 7.

Considerando-se que há vários tipos de contribuições PIS/Pasep e Cofins, identifica-se quantos dos pesquisados tiveram contato com cada tipo. Contatou-se que 30 (86%) pesquisados tiveram contato com o tipo “Não-cumulativa-alíquota básica”; 28 (86%), com o tipo “Cumulativa-alíquota básica”, 20 (57%), com o tipo “Importação de bens e serviços”; 17 (49%), com o tipo “Não-cumulativa-alíquotas diferenciadas”; 13 (37%), com o tipo “Cumulativa-alíquotas diferenciadas”; 10 (29%), com o tipo “Não-cumulativa-alíquota por unidade de medida de produto”; 6 (17%), com o tipo “Substituição tributária”; 5 (14%), com o tipo “PIS/Pasep-Folha de Salários”; 4 (11%), com o tipo “Cumulativa-alíquota por unidade de medida de

produto”; 3 (9%), com o tipo “Substituição tributária-Zona Franca de Manaus”; 2 (6%), com o tipo “SCP-Incidência Cumulativa”; 1 (3%), com o tipo “Não-cumulativa-alíquota básica-Atividade Imobiliária”; 1 (3%), com o tipo “Cumulativa-alíquota básica-Atividade Imobiliária”. Constatou-se que nenhum pesquisado declara ter contato com o tipo “SCP-Não Cumulativa” e que somente 3 (9%) pesquisados declaram não ter tido contato com nenhum dos tipos. Percebe-se que a amostra é composta em grande parte por especialistas em tributos que possuem experiência em mais de um tipo de contribuições PIS/Pasep e Cofins. Na média cada pesquisado teve contato com 4 tipos de apuração. A moda é 4 e a mediana também.

Considerando que a partir de 2012 (14 mar. 2012) há mais uma obrigação acessória que é a Escrituração Fiscal Digital das contribuições incidentes sobre as receitas – EFD-Contribuições (antiga EFD-PIS/Cofins), no questionário se verifica qual é o nível de conhecimento que o pesquisado tem sobre essa nova obrigação tributária que no momento em que os questionários foram respondidos denominava-se EFD-PIS/Cofins e que na preparação do relatório da pesquisa passou a se chamar EFD-Contribuições. Para a verificação desse conhecimento, considera-se o conhecimento em uma escala de 0 a 10, onde 0 é nenhum conhecimento e 10 é equivalente ao conhecimento da pessoa que está envolvida na implantação do sistema EFD-PIS/Cofins.

A pesquisa indica que 80% dos pesquisados consideram seu conhecimento igual ou superior a cinco. Somente 20% dos pesquisados consideram seu conhecimento inferior a cinco. O nível de conhecimento declarado é em média 6,49 com uma mediana de 7 e a moda de 10. Observa-se que 4 (11%) pesquisados declaram o nível de conhecimento zero sobre EFD-PIS/Cofins (EFD-Contribuições). Portanto, para se evitar respostas com base no senso comum, as respostas desses pesquisados serão excluídas dos resultados da nona, décima e décima primeira afirmativas na escala de concordância que são especificamente sobre a EFD-PIS/Cofins.

Conhecido o perfil pessoal, acadêmico e profissional dos pesquisados, verifica-se a qualidade da amostra que é composta fundamentalmente por profissionais com características que sugerem que as respostas são embasadas no conhecimento profissional e acadêmico, reduzindo, assim, o risco de respostas com base no senso comum. A seguir, são apresentados os resultados da pesquisa

relacionados ao objeto.

4.2 Resultados da escala de concordância

Com base no conhecimento do pesquisado sobre as contribuições PIS/Pasep e Cofins e sobre escrituração fiscal digital (EFD-PIS/Cofins), pede-se ao pesquisado que indique em uma escala de concordância (Likert), o quanto concorda com as afirmativas apresentadas.

As afirmativas apresentadas foram elaboradas com base na pesquisa bibliográfica e focando nas principais possíveis dificuldades de especialista em tributos em relação ao PIS/Pasep e a Cofins. Sobre essa elaboração um pesquisado comentou: “Os itens pesquisados demonstram claramente as dificuldades que os profissionais da área tributária enfrentam no dia a dia, para cumprir as obrigações principais e acessórias perante à RFB”.

As seis primeiras afirmativas têm como foco a complexidade da legislação tributária sobre PIS/Pasep e Cofins e suas possíveis consequências.

Um pesquisado destaca: “A complexidade da Legislação do PIS/Pasep e da Cofins é imensa e vem ao longo dos anos sofrendo constantes alterações, principalmente a partir da não-cumulatividade, que gerou mais dúvidas, mais trabalho e mais despesa para as empresas”.

A primeira afirmativa, sobre o excesso de normas na legislação do PIS/Pasep-Cofins prejudicar o cumprimento das obrigações tributárias, tem 10 (29%) pesquisados que concordam totalmente; 19 (54%) que concordam em grande parte, totalizando 29 (83%) pesquisados que tendem a concordar, contrapondo-se com 5 (14%) que discordam em grande parte, 1 (3%) que não sabe opinar e nenhum pesquisado que discorda totalmente.

Na segunda afirmativa, relacionada à dificuldade de interpretação da legislação do PIS/Pasep-Cofins prejudicar o cumprimento das obrigações tributárias, há 9 (26%) pesquisados que concordam totalmente; 19 (54%) que concordam em grande parte representando um viés de concordância de 28 (80%); contrapondo-se a 6 (17%) pesquisados que discordam em grande parte; 1 (3%) que não sabe opinar e nenhum pesquisado que discorda totalmente.

Para a terceira afirmativa, de que a dispersão da informação da legislação do

PIS/Pasep-Cofins prejudica o cumprimento das obrigações tributárias, 10 (29%) pesquisados declaram concordância total; 18 (51%) declaram concordância em grande parte, totalizando 28 (80%) pesquisados com tendência à concordância, contra 4 (11%) pesquisados que discordam em grande parte; 3 (9%) que não sabem opinar e nenhum pesquisado que discorda totalmente.

A quarta afirmativa, quanto à complexidade da legislação pode levar o contribuinte ao descumprimento involuntário das obrigações tributárias, 12 (34%) pesquisados concordam totalmente; 21 (60%) pesquisados concordam em grande parte totalizando 33 (94%) pesquisados que declaram tendência à concordância; contrapondo-se a 1 (3%) pesquisado que discorda em grande parte; 1 (3%) que não sabe opinar e nenhum pesquisado que discorda totalmente.

A quinta afirmativa, a complexidade da legislação pode levar o profissional ao aproveitamento de crédito indevido, tem concordância total de 14 (40%) pesquisados; concordância em grande parte de 15 (43%) pesquisados, totalizando 29 (83%) pesquisados com viés de concordância; contra 2 (6%) pesquisados que discordam totalmente; 2 (6%) pesquisados que discordam em grande parte e 2 (6%) que não sabem opinar.

A sexta afirmativa, a complexidade da legislação pode levar o profissional ao não aproveitamento de crédito permitido, tem a concordância total de 14 (40%) pesquisados e a concordância em grande parte de 15 (43%) pesquisados, totalizando 29 (83%) pesquisados que apresentam tendência à concordância, contrapondo-se a discordância total de 1 (3%) pesquisado; a discordância em grande parte de 2 (6%) pesquisados e 3 (9%) pesquisados que declaram não saber opinar.

A sétima e oitava afirmativas abordam sobre o conceito de insumo aplicado para as contribuições sociais PIS/Pasep e Cofins. A sétima afirmativa é: o conceito de insumo do PIS/Cofins pode levar o contribuinte ao descumprimento involuntário das obrigações porque o conceito se aproxima do usado no IPI (bens que sofrem alterações) e não do usado pelo IRPJ (despesas operacionais). Para essa afirmativa, 17 (49%) pesquisados declaram concordância total, 12 (34%) pesquisados declaram concordância em grande parte, totalizando 29 (83%) pesquisados com tendência à concordância, contra 1 (3%) que discorda em grande parte, 5 (14%) que declaram não saber opinar e nenhuma discordância total.

Um pesquisado elogiou a realização do estudo: “a questão quanto à definição do Conceito de Insumo e até mesmo se devemos entender a similaridade pela não conformidade a do IPI ou aplicar o conceito ligado ao IRPJ, é mesmo muito estimulante”.

A oitava afirmativa é: o CARF (processo 11020.001952/2006-22) ampliou o conceito de insumo para que custos decorrentes de pessoas jurídicas/necessários à operação gerem créditos (PIS/Pasep-Cofins) aproximando-se do conceito das despesas dedutíveis do IRPJ facilitando o cumprimento das obrigações. Para essa afirmativa, 9 (26%) pesquisados declaram concordância total e 13 (37%) pesquisados declaram concordância em grande parte, totalizando 22 (63%) pesquisados que declaram viés de concordância. Quanto à discordância, não há discordância total, 2 (6%) pesquisados declaram discordância em grande parte e 11 (31%) pesquisados declaram não saber opinar.

A nona, a décima e a décima primeira afirmativas referem-se à EFD-PIS/Cofins. Para a análise dessas três afirmativas se excluiu as respostas dos quatro respondentes que declararam zero conhecimento sobre EFD-PIS/Cofins. Portanto, para essas três afirmativas, a análise considera 31 questionários e não 35 como nas outras.

A nona afirmativa, o cumprimento do EFD-PIS/Cofins demandará muito mais conhecimento em relação ao cumprimento das obrigações atuais, tem concordância total de 11 (35%) pesquisados; concordância em grande parte de 14 (45%) pesquisados, totalizando 25 (80%) pesquisados. Quanto à discordância, 1 (3%) pesquisado declara a discordância total, 4 (13%) pesquisados declaram discordância em grande parte e 1 (3%) pesquisado declara não saber opinar.

Um pesquisado acrescentou o seguinte alerta:

O efetivo cumprimento da obrigação acessória do EFD PIS/COFINS, ou EFD-Contribuições, instrumento cujos critérios de validação foram definidos pela ótica do Fisco, não garante às empresas o melhor aproveitamento de seus créditos. Como abordado, a complexidade da legislação e entendimentos relacionados às apurações, especialmente para a não cumulatividade, traz a possibilidade de uma aplicação mais ampla, se comparado aos critérios de validação do PVA.

A décima afirmativa, o cumprimento do EFD-PIS/Cofins demandará muito mais tempo (homem-hora) em relação ao cumprimento das obrigações atuais, tem concordância total de 8 (26%) pesquisados; concordância em grande parte de 15

(48%) pesquisados, totalizando 23 (74%) pesquisados com tendência à concordância. Quanto à discordância, nenhum pesquisado declara discordância total; 5 (14%) pesquisados que declaram discordância em grande parte e 3 (10%) pesquisados que declaram não saber opinar.

Um pesquisado, em seu comentário, destaca a esperança de melhora no sistema:

Espero, que não só com o EFD-PIS/COFINS, mas com todo o sistema do SPED, ocorra uma grande redução no cumprimento das obrigações acessórias, que hoje toma um precioso tempo do profissional da área. Possibilitando no futuro uma melhor aplicação do nosso conhecimento no desenvolvimento das empresas, como da sociedade como um todo.

Outro pesquisado também manifesta otimismo:

O EFD PIS/COFINS permitirá uma adequada apuração destes tributos em relação a não-cumulatividade. Além disso sua implantação demanda que os profissionais envolvidos nas requisições/aquisições definam a aplicação facilitando a identificação de créditos pela área tributária. Apesar do tempo e custos envolvidos na implantação no EFD PIS/COFINS nas empresas esta obrigação acessória nova permitirá ao profissional contábil/tributário um respaldo mais adequado às informações utilizadas para apuração dos tributos.

Na décima primeira afirmativa: o cumprimento das obrigações relacionadas ao PIS/Cofins será mais complexa com o EFD-PIS/Cofins em relação ao cumprimento das obrigações atuais. Registra-se que 9 (29%) pesquisados que declaram concordância total; 18 (58%) pesquisados que declaram concordância em grande parte, totalizando 27 (87%) pesquisados com tendência à concordância. Em relação à discordância, 1 (3%) pesquisado declara discordância total, 2 (6%) pesquisados declaram discordância em grande parte e 1 (3%) pesquisado declara não saber opinar.

Um pesquisado destaca a maior complexidade no cumprimento de novas obrigações eletrônicas enfatizando a preocupação com a “maior eficiência do modelo eletrônico, o que permite maior agilidade” nas auditorias das informações, ou seja, “na identificação de erros”.

A décima segunda, a décima terceira e a décima quinta afirmativas referem-se aos profissionais da área tributária. A décima segunda afirmativa, os profissionais que trabalham com PIS/Cofins precisam ter apoio adicional (consultoria, revistas especializadas, treinamentos e outros) para exercer suas atividades, tem concordância total de 19 (54%) pesquisados; concordância em grande parte de 12

(34%) pesquisados, totalizando 31 (85%) pesquisados que declaram viés de concordância; contrapondo-se a 1 (3%) pesquisado com discordância total, 2 (6%) pesquisados com discordância em grande parte e 1 (3%) pesquisado que declara não saber opinar.

A décima terceira afirmativa, o cumprimento das obrigações tributárias do PIS/Cofins, em função das frequentes atualizações na legislação, requer profissionais continuamente capacitados e atualizados, tem concordância total de 31 (89%) pesquisados, concordância em grande parte de 3 (9%) pesquisados, totalizando 34 (97%) pesquisados que declaram tendência à concordância e apenas 1 (3%) pesquisado declara discordância em grande parte, nenhum pesquisado declara discordância total ou que não sabe opinar.

Um pesquisado destaca as frequentes alterações na legislação:

O PIS e a Cofins talvez tenham sido as contribuições que mais sofreram modificações legislativas nos últimos 5 anos. Por esse motivo, é importante estar atento às alterações mais recentes e, principalmente, às regras da não cumulatividade, que vêm sendo bastante cobradas.

A décima quinta afirmativa, o profissional que não se atualiza diariamente pode não cumprir as obrigações relacionadas ao PIS/Cofins adequadamente porque alguns atos legais têm aplicação imediata (na data da publicação em Diário Oficial), tem a concordância total de 17 (49%) pesquisados, concordância em grande parte de 11 (31%) pesquisados, totalizando 28 (80%) de tendência a concordância, contra 3 (9%) pesquisados que declaram discordância em grande parte, nenhuma discordância total e 4 (11%) pesquisados que declaram não saber opinar.

Um pesquisado comenta que, da forma que as alterações referentes ao PIS/Pasep e Cofins estão sendo divulgadas, há a necessidade, cada vez mais, de atualização, especialização e segmentação dos profissionais de contabilidade para tratarem especificamente das contribuições sociais PIS/Pasep e Cofins e destaca que essa necessidade se dá principalmente em função:

[...] [da] dispersão da legislação e margens a mais que uma interpretação [a legislação pode dar margem a mais de uma interpretação da orientação legal], caso a legislação não seja lida em conjunto (em alguns casos). Da mesma forma, vem crescendo a demanda por tecnologia para atender à evolução do sistema de controle do fisco, bem como demandando mais profissionais na área de Direito Tributário/Contábil Empresarial, para defender os interesses e interpretações por parte das empresas, mediante as inúmeras cobranças do fisco.

A décima quarta afirmativa refere-se aos custos adicionais que a entidade tem que arcar em função da conformidade tributária. A afirmativa, a complexidade da legislação tributária, como a do PIS/Pasep e da Cofins, leva entidades a relevantes custos adicionais de conformidade à tributação (móveis, equipamentos, tecnologias, empregados, consultorias dentre outros), tem concordância total de 18 (51%) pesquisados, tem concordância em grande parte de 12 (34%) pesquisados, totalizando 30 (85%) pesquisados contra 3 (9%) pesquisados que declaram discordância em grande parte e 2 (6%) pesquisados que declaram não saber opinar. Não há discordância total para essa afirmativa.

Um pesquisado enfatiza os custos de conformidade da seguinte forma:

As contribuições ao Pis/Pasep e Cofins, que eram antes cumulativas e de fácil apuração tornaram-se, com o instituto da não cumulatividade, tributos de apuração extremamente complexa. A não cumulatividade, assim como o SPED Pis-Cofins, privilegiam o grande contribuinte que possui fôlego para se estruturar e assim fazer uso dos créditos previstos, em detrimento daqueles que, não podendo se estruturar, arcarão somente com o ônus das alíquotas majoradas.

Enquanto outro pesquisado ressalta:

Estamos passando por uma revolução no que tange a apuração dessas contribuições, pois a mudança de paradigmas nos impõe uma reestruturação do tipo de informação. Saímos de uma que tem por base os saldos contábeis para outra que tem como base os itens das notas fiscais. Exigindo assim, um reaparelhamento das companhias em termos de TI, com novos equipamentos que suporte o manuseio de tamanha quantidade de dados, além de profissionais da área tributária que lidem com arquivos magnéticos, TXT, blocos de apuração e etc.

A décima sexta afirmativa, a variedade de regimes, alíquotas e situações especiais prejudicam o cumprimento das obrigações tributárias, tem concordância total de 17 (49%) pesquisados e concordância em grande parte de 10 (29%) pesquisados, totalizando 27 (78%) pesquisados com viés de concordância. Em contrapartida, 1 (3%) que declara discordância total, 5 (14%) que declaram discordância em grande parte e 2 (6%) que declaram não saber opinar. Sobre a complexidade tributária, um pesquisado declara que se o Brasil adotasse o imposto único não só a tributação ficaria muito mais fácil como a arrecadação aumentaria.

A seguir expõe-se a tabela com as afirmativas apresentadas no questionário e as respectivas frequências e os percentuais de concordância.

Tabela 1 - Resultados da escala de concordância (Likert)

(continua)

Nº	Afirmativa	Discordo totalmente	Discordo em grande parte	Não sei opinar	Concordo em grande parte	Concordo totalmente
1	O excesso de normas na legislação do PIS/Pasep-Cofins prejudica o cumprimento das obrigações tributárias.	0 (0%)	5 (14%)	1 (3%)	19 (54%)	10 (29%)
2	A dificuldade de interpretação da legislação do PIS/Pasep-Cofins prejudica o cumprimento das obrigações tributárias.	0 (0%)	6 (17%)	1 (3%)	19 (54%)	9 (26%)
3	A dispersão da informação da legislação do PIS/Pasep-Cofins prejudica o cumprimento das obrigações tributárias.	0 (0%)	4 (11%)	3 (9%)	18 (51%)	10 (29%)
4	A complexidade da legislação pode levar o contribuinte ao descumprimento involuntário das obrigações tributárias.	0 (0%)	1 (3%)	1 (3%)	21 (60%)	12 (34%)
5	A complexidade da legislação pode levar o profissional ao aproveitamento de crédito indevido.	2 (6%)	2 (6%)	2 (6%)	15 (43%)	14 (40%)
6	A complexidade da legislação pode levar o profissional ao não aproveitamento de crédito permitido.	1 (3%)	2 (6%)	3 (9%)	15 (43%)	14 (40%)
7	O conceito de insumo do PIS/Cofins pode levar o contribuinte ao descumprimento involuntário das obrigações porque o conceito se aproxima do usado no IPI (bens que sofrem alterações) e não do usado pelo IRPJ (despesas operacionais).	0 (0%)	1 (3%)	5 (14%)	12 (34%)	17 (49%)
8	O CARF (processo 11020.001952/2006-22) ampliou o conceito de insumo para que custos decorrentes de pessoas jurídicas/necessários à operação gerem créditos (PIS/Pasep-Cofins) aproximando-se do conceito das despesas dedutíveis do IRPJ facilitando o cumprimento das obrigações.	0 (0%)	2 (6%)	11 (31%)	13 (37%)	9 (26%)
9	O cumprimento do EFD-PIS/Cofins demandará muito mais conhecimento em relação ao cumprimento das obrigações atuais.	1 (3%)	4 (13%)	1 (3%)	14 (45%)	11 (35%)
10	O cumprimento do EFD-PIS/Cofins demandará muito mais tempo (homem-hora) em relação ao cumprimento das obrigações atuais.	0 (0%)	5 (16%)	3 (10%)	15 (48%)	8 (26%)
11	Com o EFD-PIS/Cofins, o cumprimento das obrigações relacionadas ao PIS/Cofins será mais complexa em relação ao cumprimento das obrigações atuais.	1 (3%)	2 (6%)	1 (3%)	18 (58%)	9 (29%)
12	Os profissionais que trabalham com PIS/Cofins precisam ter apoio adicional (consultoria, revistas especializadas, treinamentos e outros) para exercer suas atividades.	1 (3%)	2 (6%)	1 (3%)	12 (34%)	19 (54%)
13	O cumprimento das obrigações tributárias do PIS/Cofins, em função das frequentes atualizações na legislação, requer profissionais continuamente capacitados e atualizados.	0 (0%)	1 (3%)	0 (0%)	3 (9%)	31 (89%)

Tabela 1 - Resultados da escala de concordância (Likert)

(Conclusão)

Nº	Afirmativa	Discordo totalmente	Discordo em grande parte	Não sei opinar	Concordo em grande parte	Concordo totalmente
14	A complexidade da legislação tributária, como a do PIS/Pasep e da Cofins, leva entidades a relevantes custos adicionais de conformidade à tributação (móveis, equipamentos, tecnologias, empregados, consultorias dentre outros).			0 (0%)	3 (9%)	2 (6%) 12 (34%) 18 (51%)
15	O profissional que não se atualiza diariamente pode não cumprir as obrigações relacionadas ao PIS/Cofins adequadamente porque alguns atos legais têm aplicação imediata (na data da publicação em Diário Oficial).			0 (0%)	3 (9%)	4 (11%) 11 (31%) 17 (49%)
16	A variedade de regimes, alíquotas e situações especiais prejudicam o cumprimento das obrigações tributárias.			1 (3%)	5 (14%)	2 (6%) 10 (29%) 17 (49%)

Fonte: elaborado com base nos dados da pesquisa - GoogleDocs.

Nota: Para a nona, a décima e a décima primeira afirmativas são consideradas somente 31 questionários porque foram excluídas as respostas dos 4 pesquisados que declararam conhecimento zero sobre EFD-PIS/Cofins.

Na análise se utiliza dados dos 35 questionários considerados válidos. Contudo, depois dessa análise, desejou-se avaliar o grau de concordância conforme o tipo de atuação com as contribuições PIS/Pasep e Cofins (atuação direta, indireta ou sem atuação). Com este fim, foram compilados os dados do perfil (pessoal, acadêmico e profissional) por grupo e das respectivas respostas da escala de concordância. Por meio dessas compilações percebe-se que o grupo que não tem atuação direta ou indireta com PIS/Pasep e Cofins apresenta o maior índice de respostas “não sei opinar” e que o grupo que atua indiretamente apresenta tendência à concordância de 100% em algumas afirmativas. Considerando-se o percentual de concordância para todas as afirmativas: o grupo com atuação direta apresentou média de 83% de concordância, o com atuação indireta, 89%; o sem atuação, 54% e o grupo completo, 82%.

5 CONCLUSÕES

A pesquisa científica pode não indicar a verdade sobre a realidade, que é múltipla e complexa, com o grau de certeza desejado, mas deve promover o conhecimento do objeto estudado (CERVO, BERVIAN E SILVA, 2007).

Neste estudo, tem-se como objetivo responder a pergunta: qual é a percepção que especialistas em tributos têm sobre a legislação tributária das contribuições PIS/Pasep e Cofins com relação a sua aplicação na Contabilidade

Tributária em período de implantação da EFD-Contribuições?

O tamanho da amostra, 35 questionários válidos, pode fragilizar a certeza que a amostra representa adequadamente a população de especialistas em tributos, prejudicando a extrapolação como indicativo da população. Contudo, o tamanho da amostra não impede que o trabalho cumpra o papel de promover o conhecimento do seu objeto tanto pela pesquisa bibliográfica, que indica o pensamento de teóricos sobre o assunto, quanto pela pesquisa de campo, onde a percepção de especialistas em tributos (práticos) é analisada apresentando seus indícios. Em contrapartida ao tamanho da amostra, deve-se considerar a qualidade da mesma que conta com especialistas em tributos com respaldo pessoal, acadêmico e profissional.

A pesquisa de campo apresenta indícios que só buscaram responder o questionário os especialistas que têm relevante experiência e conhecimento porque, apesar de se estimar que cerca de mil especialistas tenham tomado conhecimento da pesquisa, só 44 questionários foram respondidos (35 válidos). Outro fato é que só três pesquisados não tiveram atuação com o PIS/Pasep e a Cofins. Quanto ao perfil pessoal, acadêmico e profissional, destaca-se:

- Idade: média 41, moda 49, mediana 41 e 83% tem mais de 30 anos.
- Atuação com PIS/Pasep-Cofins: 91% (77% diretamente/14% indiretamente).
- Tempo de atuação com PIS/Pasep-Cofins: a média 7,84 e a moda 10 anos.
- EFD-PIS/Cofins: 80% declaram conhecimento igual ou superior a 5; 23% conhecimento do nível 10 (nível de quem está envolvido na implantação).
- Tipos de PIS/Pasep-Cofins: só 3% dos pesquisados não teve contato. Média 4 tipos.

O desenvolvimento desta pesquisa permite algumas conclusões.

O sistema tributário é relevante para a estrutura social, para o desenvolvimento de um país e para a promoção da justiça social (SCHUMPETER, 1991; ISHI, 2001). No caso do Brasil, o Sistema Tributário Nacional é complexo. (CANZIAN, 2006; HIGUCHI, HIGUCHI, HIGUCHI, 2006; PEIXOTO, 2010; FREITAS, 2011). Verifica-se que há carência da aplicação dos princípios de equidade, certeza, conveniência de pagamento e economia no recolhimento (SMITH, 1981). A Coletânea da Legislação do PIS/Pasep e Cofins indica a complexidade dessas contribuições (BRASIL, 2012b).

A regra matriz de incidência tributária é uma forma de se tentar facilitar a análise e interpretação da legislação tributária (CARVALHO, 2007; CARVALHO, 2011). A interpretação e a análise da legislação tributária são fundamentais para a Contabilidade Tributária. Neste trabalho, sugere-se a inclusão de um componente contábil que abarque a forma de cumprimento da obrigação tributária que inclua informações necessárias à Contabilidade Tributária como código e prazo para arrecadação e obrigações acessórias subsequentes.

Alguns conceitos são específicos para a legislação do PIS/Pasep-Cofins e geram controvérsias. Conceito de insumo, receita de terceiros, despesas com seguros e recursos humanos são exemplos de temas recorrentes nas consultas à autoridade fiscal.

A complexidade da legislação está na essência dos custos de conformidade tributária (*Compliance costs of taxation*) como: custos psicológicos; custos temporais e custos monetários diretos (SANDFORD, 1989 *apud* BERTOLUCCI, 2003).

Os especialistas em tributos pesquisados na amostra desta pesquisa apresentam tendência de concordância que o cumprimento das obrigações tributárias é prejudicado pelo excesso de normas na legislação (83%); pela dificuldade de interpretação da legislação (80%); pela dispersão da informação (80%); pela complexidade da legislação (94%); pelas frequentes atualizações na legislação (98%); pela variedade de regimes, alíquotas e situações especiais (78%); por atos legais com aplicação imediata (80%). e pelo conceito de insumo (83%). Quanto EFD-Contribuições, registra-se viés de concordância à afirmativa que o cumprimento da obrigação tributária demandará mais conhecimento (80%); muito mais tempo (74%) e será mais complexa (87%). Adicionalmente, registra-se viés de concordância para afirmativa de que a complexidade da legislação gera custos adicionais para entidades (85%) e para a afirmativa de que a ampliação do conceito de insumo pelo CARF facilita o cumprimento da obrigação tributária (63%).

Conclui-se que a legislação referente ao PIS/Pasep e a Cofins é complexa (difícil interpretação, dispersa, numerosa, variedade de especificações dentre outras características) e que a implantação do EFD-Contribuições pode aumentar essa complexidade. Duarte (2012) acredita que, com a implantação da EFD-Contribuições, a autoridade tributária descobrirá que o problema referente ao PIS/Pasep e a Cofins está no sistema da legislação.

A principal conclusão deste estudo é que urge revisar a estrutura da legislação referente ao PIS/Pasep e a Cofins para torná-la justa a contribuintes e conveniente para aplicação por especialistas que atuam na Contabilidade Tributária e conseqüentemente favorável para o desenvolvimento do Brasil.

Considerando as limitações dos métodos e técnicas deste estudo:

- Incentiva-se que especialistas em tributos com atuação na Contabilidade Tributária desenvolvam estudos relacionados a tributos.
- Recomenda-se que futuros trabalhos busquem desenvolver estudos explicativos aprofundados sobre os diversos aspectos das contribuições sociais PIS/Pasep e Cofins apresentados neste estudo descritivo.
- Recomenda-se que estudos futuros sobre tributos utilizem os diversos meios de investigação científica. Entretanto, sugere-se, especialmente, o estudo de caso que é a investigação circunscrita a uma ou a poucas unidades do que se pretende estudar, permitindo a investigação com maior profundidade e detalhamento sobre o objeto.
- Incentiva-se que trabalhos relacionados à Contabilidade Tributária privilegiem a utilização da regra matriz proposta neste estudo que inclui um componente contábil para a identificação de elementos necessários a forma de cumprimento da obrigação tributária.
- Incentiva-se que novos trabalhos, dediquem-se a exploração, descrição e explicação de análises comparativa das contribuições sociais PIS/Pasep e Cofins e tributação similar em outros países. Ainda que não se tenha tributação igual, já que o PIS/Pasep e a Cofins são tributos brasileiros com características próprias. Pode-se promover o estudo com base na analogia pela similaridade com o fator gerador ou com a base de cálculo que para as contribuições PIS/Pasep podem ser sobre a receita ou o faturamento; sobre a folha de pagamento e sobre as importações e que para a Cofins podem ser sobre a receita ou o faturamento e sobre as importações.
- Sugere-se que trabalhos futuros busquem estudos similares que incluam a análise considerando o perfil da entidade em que o pesquisado atua.
- Sugere-se que trabalhos similares a este busquem delimitação espacial de âmbito nacional incluindo especialistas em tributos de todo o país.

REFERÊNCIAS

- ARIENTI, W. L. A teoria tributária de Adam Smith: uma revisão. **Revista Textos de Economia**, v. 2, n. 1, p. 43-59, jun. 1987. Disponível em: <www.periodicos.ufsc.br/index.php/economia/article/download/6565/6041>. Acesso em: 04 set. 2011.
- BABBIE, E. **Métodos de pesquisas de survey**. Belo Horizonte: UFMG, 1999.
- BERGAMINI, A. et al. **PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativos e não cumulativos**. São Paulo: MP Ed., 2010.
- BERTOLUCCI, A. V. **Quanto custa pagar tributos**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BRASIL. **Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.252, de 1º de março de 2012**. 2012a. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2012/in12522012.htm>> Acesso em: 08 abr. 2012.
- _____. Ministério da Fazenda. SPED - Sistema Público de Escrituração Digital. **EFD-PIS/Cofins: o que é**. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-pis-cofins/o-que-e.htm>>. Acesso em: 27 nov. 2011.
- _____. Receita Federal. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **PIS/Pasep – Cofins – Finsocial: coletâneas de normas**. 2012b. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/PisPasCofFin/PisPasCofFin.htm>>. Acesso em: 30 abr. 2012.
- CANADO, V. **As regras-matrizes de incidência tributária da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) nos regimes “cumulativo”, “não-cumulativo”, de “incidência monofásica” e de “substituição tributária”, previstos na lei complementar n. 70/91 e nas leis n. 9.718/98, n. 10.147/00, n. 10.485/02, n.10.560/02 e n. 10.833/03. 2008**. 192 f. Dissertação (Mestrado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.academicoo.com>>. Acesso em: 03 set. 2011.
- CANZIAN, F. Caos tributário custa R\$ 20 bi às empresa. **Folha de São Paulo**, 2005. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u92991.shtml>>. Acesso em: 13 set. 2011.
- CARVALHO, C.; CASTRO, J. A. D. PIS e Cofins na importação: aspectos controvertidos de suas regras-matrizes. In: GAUDÊNCIO, S. C.; PEIXOTO, M. M. (coord.). MACHADO, H. B. et al. **Fundamentos do PIS e da Cofins: e o regime jurídico de não-cumulatividade**. São Paulo: MP Ed., 2007.
- CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Para uma teoria da norma jurídica**: da teoria da norma a regra-matriz de incidência tributária. 2011. Disponível em:
<www.barroscarvalho.com.br/art_nac/teoria_norma.pdf>. Acesso em: 02 out. 2011.

CARVALHO, R. E. **Tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil**: evolução e perspectivas. Monografia (Pós-Graduação de Integração Econômica e Direito Internacional Fiscal)-ESAF, Brasília, 2005.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Hall, 2007.

DIAS, A. A. V. **O sistema comum do IVA**: a harmonização do IVA na União Européia e a importância do princípio da tributação na origem. Tese (Pós-Graduação em Direito Fiscal)-Faculdade de Direito, Universidade do Porto, Portugal, 2005.

DUARTE, R. D. PIS/Cofins: EFD sem fantasias. **FISCOsoft**, 07 mar. 2012. Disponível em:
<http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&view_id=266902>. Acesso em: 28 abr. 2012.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FÁVERO, L. P. *et al.* **Análise de dados**: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FERNANDES, E. C.; MARTINS, I. G.S. **Não cumulatividade do PIS e da Cofins**: implicações contábil, societária e fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FERREIRA, A. B. H. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009.

FREITAS, N. **Sistema tributário nacional**. Disponível em:
<<http://www.newton.freitas.nom.br/artigos.asp?cod=138>>. Acesso em: 13 set. 2011.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

HIGUCHI, H.; HIGUCHI, F. H.; HIGUCHI, C. H. **Imposto de renda das empresas**. 31. ed. São Paulo: IR Publicações, 2006.

IOB. **Sped - Alterada a denominação da EFD-PIS/Cofins para EFD-Contribuições**. Disponível em <www.iobonline.com>. Acesso em: 03 mar. 2012.

ISHI, H. **The Japanese Tax System**. 3. ed. New York: Oxford University Press, 2001. Disponível em: <<http://books.google.com.br>>. Acesso em: 03 set. 2011.

LUBISCO, R. F. **Decisão do CARF pode revolucionar a sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2920, 30 jun. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/19446>>. Acesso em: 9 nov. 2011.

MADEIRA, P. H. B. G. **Não cumultividade do PIS e da Cofins**. Dissertação (Mestrado em Direito)–Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELO, J. E. S.; LIPPO, L. F. **A não-cumulatividade tributária: ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MIELKE, E. J. C. **Análise da cadeia produtiva e comercialização do xaxim, dicksonia sellowiana, no estado do Paraná**. Dissertação (Mestrado)-Curso de Pós-Graduação em Engenharia Florestal. Setor de Ciências Agrárias, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2002. Disponível em: <<http://www.cocoverderj.com.br/tesecadeiaproductiva.htm>>. Acesso em: 26 set. 2011.

OLIVEIRA, F. R. **Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS**. São Paulo: Fiscosoft , 2011.

ONO, J. M. O.; OLIVEIRA, F. R.; OLIVEIRA, J. J. F. **Manual do PIS e da COFINS**. 3 ed. atual. até 9 de agosto de 2011. São Paulo: Fiscosoft, 2011.

PÊGAS, P. H. B. **Manual de contabilidade tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

_____. **Manual de contabilidade tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2009.

_____. **PIS e COFINS**. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2006.

PEIXOTO, M. M. Apresentação. In: BERGAMINI, A. *et al.* PEIXOTO, M. M. (coord.). **PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativos e não cumulativos**. São Paulo: MP, 2010.

PINTO, J. R. D. **Imposto de renda, contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema SIMPLES: incluindo procedimentos fiscais e contábeis para encerramento do ano-calendário de 2010**. 15. ed. rev. atual. Ampl. [Porto Alegre]: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2010.

REAR, L.; PARKER, R. A. **Metodologia de pesquisa: do planejamento à execução**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

REVENUE DEVELOPMENT FOUNDATION. **References to the importance of government revenue mobilization**. [S.l.: s.n.], 2011? Disponível em: <<http://www.revenuedevelopment.org/index.php/resources.html>>. Acesso em: 04 set. 2011.

SANTI, E. M. D.; ZILVETI, F. A.; MOSQUERA, R. Q. (coord.). **Tributação do setor**

comercial. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SCHUMPETER, J. A. The crisis of the tax state (1918). In: _____; SWEDBERG, R. (ed.). **The economics and sociology of capitalism.** [S.l.]: Princeton University Press, 1991. Disponível em: <<http://books.google.com.br>>. Acesso em: 3 set. 2011.

SMITH, A. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations.** Indianapolis: Liberty Fund, 1981. v. 2. Disponível em: <<http://oll.libertyfund.org/title/200>>. Acesso em: 04 set. 2011.

STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à administração.** São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1981.

TAXES in the ancient world. **Almanac**, v. 48, n. 28, 2 Apr. 2002. Disponível em: <<http://www.upenn.edu/almanac/v48/n28/AncientTaxes.html>>. Acesso em: 03 set. 2011.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

VICENTE, M. A. Princípio da legalidade e a regra-matriz de incidência tributária. **Tributario.pro**, 2010. Disponível em: <<http://blog.mvicente.adv.br/2010/03/23/doutrina-o-principio-da-legalidade-e-a-regra-matriz-de-incidncia-tributria/>>. Acesso em: 04 set. 2011.

YAMASHITA, D. Da não-cumulatividade do PIS e da Cofins e o conceito de insumos. In: GAUDÊNCIO, S. C. *et al.* **Fundamentos do PIS e da Cofins: e o regime jurídico de não-cumulatividade.** São Paulo: MP, 2007.



Artigo recebido em 18/04/2012 e aceito para publicação em 15/06/2012