

**CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS): UM ESTUDO SOBRE OS
IMPACTOS DO PROJETO DE LEI 3887/20 EM UMA EMPRESA DO
AGRONEGÓCIO**

GUILHERME DE FREITAS BORGES¹
NEIDE MADALENA FERREIRA NOVAES²

RESUMO

O Projeto de lei 3887/2020 que institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, um imposto do tipo valor agregado (IVA), foi proposto em substituição ao PIS e COFINS. Este artigo objetivou estimar os impactos na carga tributária pela implantação do Projeto de lei 3887/2020, que institui a CBS, em uma empresa do ramo de agronegócio. Pesquisa quantitativa, bibliográfica e descritiva. Optou-se pelo método da abordagem do objeto de análise o estudo de caso. Utilizou-se de demonstrativos contábeis referentes aos doze meses do exercício social 2019, por meio da Demonstração do Resultado do Exercício como base para cálculo da previsão de imposto com a implantação da CBS. Os achados demonstraram que o valor total de PIS/COFINS recolhido supera em oito vezes mais o valor que seria devido caso a CBS fosse implantada, indicando a possibilidade de uma relevante economia tributária lícita para a empresa em análise. O estudo contribui ao revelar o indicativo de economia tributária que pode ser alcançada pelas empresas, ao mesmo tempo em que chama atenção do legislador para apurar arrestas quanto aproveitamento de créditos tributários.

Palavras-chave: COFINS. PIS. CBS. Reforma Tributária. Sistema tributário.

ABSTRACT

The law project 3887/2020 establishing the Social Contribution on Transactions with Property and Services, a value-aggregate tax, was proposed to replace PIS and COFINS. This study aimed to estimate the impacts of the implementation of bill 3887/2020, which institutes CBS, in an agribusiness company. It was a quantitative, bibliographic and descriptive research. The method of approaching the object of analysis or case study was chosen. Were used accounting statements for the twelve months of fiscal year 2019, through the Statement of Income for the Year as a basis for calculating the tax forecast with the implementation of CBS. The findings showed that the total amount of PIS/COFINS collected exceeds eight times the amount that would be due if CBS were implemented, indicating a relevant legal tax savings for the company under analysis. The study contributes by revealing the indicative of tax savings that can be achieved by companies, at the same time that it draws the attention of the legislator to trim off risks when using tax credits.

Keywords: COFINS. PIS. CBS. Tax reform. Tax system.

¹ Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia - UFU, Diretor de Ensino do Instituto Federal do Triângulo Mineiro - IFTM, Campus Patrocínio. Avenida Líria Terezinha Lassi Capuano, 255, Campus Universitário, CEP: 38.747-792, Patrocínio (MG). E-mail: guilhermefborges@iftm.edu.br Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5550856899514716>

² Especialista em Gestão Estratégica de Negócios pelo Instituto Federal do Triângulo Mineiro - IFTM, Campus Patrocínio, Contadora do Grupo Regional, E-mail: novaes.neide@hotmail.com Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2484388335748128>

1 INTRODUÇÃO

O Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo, contando com noventa e dois tributos vigentes, criando assim muita burocracia, grande complexidade e falta de transparência (Matias, 2019).

Tal situação impede que a indústria brasileira se desenvolva em todo seu potencial, provocando entraves econômicos, políticos e burocráticos que ocasionam dificuldades nas negociações com o Brasil (Nasrallah, 2020).

Um estudo divulgado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT apontou que em 2016 "o contribuinte brasileiro trabalhou até o dia 01 de junho, apenas para pagar os tributos (impostos, taxas e contribuições) determinados pelos governos federal, estadual e municipal" (Amaral et al., 2016). Além do mais, esse estudo evidenciou que a carga tributária brasileira comprometeu em 41,8% os rendimentos do brasileiro naquele ano.

Associando essa situação a períodos de crise político-econômica, percebe-se que nesses momentos, realizam-se reformas a fim de amenizar problemas expostos pelo sistema jurídico-financeiro. Notoriamente, após a estagnação seguida da recessão, na última década, o cenário de reformas alteraria o cotidiano legislativo, sobretudo nas esferas previdenciária e fiscal.

Como uma das principais formas de tornar o país mais produtivo, confiável e seguro tem-se a reforma tributária, que poderá atrair investimentos internos e externos. Uma reforma que proporcione mudanças significativas para toda a cadeia produtiva permitindo ao Brasil ser mais competitivo e alinhado às melhores práticas internacionais (Abimaq, 2020).

Nesse contexto, o Projeto de lei 3887/2020 que institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, foi proposto em substituição ao Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). A CBS constitui um imposto do tipo valor agregado (IVA), ou seja, um imposto indireto para a tributação do consumo em geral, que recai sobre a cadeia produtiva e de distribuição de mercadorias para o consumidor final. O IVA foi introduzido como uma das primeiras medidas da harmonização tributária na França, no século XX na década de cinquenta (Cardoso et al, 2015).

Considerando o exposto, é sabido que impactos serão gerados na carga tributária das organizações que comercializam produtos e prestam serviços em caso de sanção do referido imposto. Sendo assim, constitui-se objetivo desse estudo estimar os impactos da implantação do Projeto de lei 3887/2020, que institui a CBS, em uma empresa do agronegócio.

O estudo procura contribuir ao revelar o indicativo de economia tributária que pode ser alcançada pelas empresas, ao mesmo tempo em que chama atenção do legislador para aparar arrestas quanto aproveitamento de créditos tributários.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Tributação de Pessoa Jurídica no Brasil

As leis que determinam como as empresas devem pagar seus tributos constituem, no Brasil, a tributação da pessoa jurídica. Trata-se de uma maneira de assegurar os recursos ao Estado, já que que caso os tributos fossem apenas sobre as pessoas físicas a administração seria bem mais dispendiosa (Almeida & Wasilewski, 2005).

Castro et al (2011, p.67) explica que as pessoas jurídicas são tributadas por uma das formas de apuração do Imposto sobre a renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por opção do contribuinte ou por determinação legal, nas seguintes modalidades: simples nacional, presumido, arbitrado ou real.

O Simples Nacional, se caracteriza pela administração tributária mais simplificada, alíquotas menores, aplicada a empresas com um faturamento anual máximo de R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Para ser optante dessa modalidade o contribuinte se enquadra como microempresa ou empresa de pequeno porte. O art.13 da Lei Complementar nº123/2006 abarca que o Simples Nacional é uma forma simplificada de tributação gerando um recolhimento mensal unificado, que corresponde à aplicação de um percentual acerca da receita bruta, dos seguintes impostos e contribuições: IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, IPI, CPP, ICMS e ISS (BISOLO, 2012).

Já o Lucro Presumido, geralmente é utilizado por microempresas. Consiste na definição, pela Receita Federal, de uma porcentagem sobre o faturamento e presume que tal valor será o lucro. Se enquadram nesse regime os empreendimentos cujo limite de rendimento atual seja de R\$78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais). Sua base de cálculo é determinada trimestralmente, mediante aplicação dos percentuais sobre a receita bruta auferida no período, em que devem ser adicionadas as demais receitas, rendimentos e ganhos de capital, que corresponderá à base de cálculo do imposto do IRPJ e da CSLL. (Castro et al., 2011, p.107).

O lucro arbitrado consiste em uma forma coercitiva de apuração do IRPJ e da CSLL. Ele substitui o lucro real ou presumido. Pode ser aplicada quando o contribuinte não possui escrituração contábil ou fiscal, ou não mantém a documentação que embasa a escrituração (Castro et al., 2011, p. 70). A autoridade tributária poderá fixar o lucro arbitrado, quando a receita bruta é conhecida, por um percentual sobre ela, ou embasado no valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamento de empregados, das compras, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido nos anos calendários anteriores (Fabretti, 2009, p. 202).

Por sua vez, o Lucro Real consiste no lucro líquido do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IR, portanto consiste no regime tributário cujos tributos incidem sobre o valor da apuração contábil do resultado, levando em conta acréscimos ou descontos que são permitidos legalmente (Hazan Junior, 2004). Eles são pagos proporcionalmente ao valor do lucro obtido e sua apuração pode ser trimestral ou anual. A pessoa jurídica, pagará o imposto à alíquota de 15% em cima do lucro real, apurado em conformidade com o regulamento. Não obstante, nessa modalidade tributária a empresa não se isenta dos tributos como PIS/PASEP e COFINS.

Conforme o Art. 7º da Lei nº 12.814/2013, que altera o art. 13 e o inciso I do art. 14 da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, rege que estão obrigadas à apuração pelo lucro real: a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Em se tratando do período de apuração, o imposto será determinado baseado no lucro real por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. Em casos da apuração com base no lucro real, o contribuinte pode optar também por apurar anualmente o imposto devido, devendo, recolher o mesmo mensalmente por estimativa.

Para Pohlmann e Iudícibus (2006) a tributação direta das empresas não é justa, já que depende da sistemática de tributação que ela se enquadra. Cerca de 21% das empresas adotam a sistemática de Lucro Presumido. Outros 62% optam pelo Simples. Somente 6% das empresas são tributadas pela sistemática do Lucro Real, e respondem pela maior parte da arrecadação.

2.2 Pis/Pasep e Cofins

O PIS e a COFINS são siglas de dois tributos pertencentes à Constituição Federal nos artigos 195 e 239 respectivamente. Ambas as contribuições incidem sobre a receita bruta das pessoas jurídicas - empresas, exceto os microempreendedores e empresas de pequeno porte, que são optantes pelo Simples Nacional.

O PIS e o PASEP constituem-se de dois programas distintos, porém funcionam de maneiras semelhantes, diferenciando-se a quem é destinado, criado pela Lei Complementar 07/1970. O primeiro é encaminhado a funcionários do setor privado, já o segundo é direcionado a funcionários públicos. O dinheiro, recolhido pelas empresas é alocado junto ao Fundo do Amparo ao Trabalhador (FAT), em que, parte fica instalada no governo, um pouco é destinado como um abono salarial e parte é direcionada ao seguro-desemprego e FGTS, programas sociais e também ao Banco Nacional do Desenvolvimento (BNDES). Já a COFINS foi instituída pela Lei Complementar 70 de 30/12/1991, e atualmente é regida pela Lei 9.718/1998, com as alterações subsequentes. Nas pessoas jurídicas que tenham filiais, a apuração e o pagamento das contribuições são realizados de maneira centralizada, pelo estabelecimento matriz.

Atualmente a base de cálculo de ambos os tributos, com a edição da Lei 9.718/1998, constitui-se da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

O PIS/PASEP e COFINS atuam de duas maneiras, a cumulativa - para empresas optantes pelo lucro presumido, com alíquotas integrais sobre as saídas, que devem ser tributadas nos valores percentuais de **PIS/PASEP de 0,65%** e **COFINS de 3%**. E a não cumulativa - para as empresas do lucro real, com alíquotas de **PIS/PASEP de 1,65%** e **COFINS de 7,6%**, tendo a empresa créditos sobre determinados custos ou despesas associadas, ou seja, insumos utilizados na produção ou prestação de serviços.

Para fazer o cálculo dos tributos no regime não-cumulativo é preciso considerar não apenas o faturamento, mas também o valor das compras do período. A seguinte fórmula exemplifica tal cálculo:

$$\begin{array}{r} \text{R\$ PIS/COFINS sobre as vendas} \\ (-) \text{ R\$ PIS/COFINS sobre as compras (crédito)} \\ \hline \text{R\$ total PIS/COFINS} \end{array} \quad (1)$$

2.3 Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS

A Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), é o projeto de lei 3887/2020, foi remetida para o Congresso Nacional para apreciação do poder legislativo, é uma proposição do poder executivo brasileiro e foi enviado dia 21 de julho de 2020 (Negruni, 2020).

Trata-se de uma consolidação do PIS e COFINS em um só tributo e está sendo proposto pelo governo federal para substituí-los. Caso for aprovada, no primeiro dia em vigor da CBS deixa-se de existir o PIS e COFINS. Ela incide no mercado interno sobre operações de prestação de serviços e de venda de bens e sobre a importação de bens e serviços. Esse imposto se manterá, assim como PIS/COFINS, como o principal imposto da esfera federal, já que os demais são distribuídos nas demais esferas de governo (Brasil, 2020c).

Serão contribuintes desse tributo, de acordo com o artigo 3º do PL 3887/20, as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do IRPJ.

Sua base de cálculo, conforme com os artigos 2º e 7º do PL 3887/20 respectivamente, incidirá sobre o valor da receita bruta (decreto 1.598/77) auferida em cada operação de acordo com o objeto social. A CBS será tributada por fora cujo seu valor está embutido no

faturamento, e não no preço da mercadoria. Sendo sua alíquota geral de 12% de acordo com o artigo 8º do projeto de lei, e incidirá somente sobre operações realizadas com a comercialização de bens e serviços (Brasil, 2020a).

O projeto enviado ao Congresso determina que a CBS será apurada e recolhida mensalmente pelas empresas, e incidirá sobre a receita bruta deduzida de ICMS e ISS, ou seja, para a tributação oferece-se a receita bruta e para a apuração da base de cálculo utiliza-se a receita líquida em que se incluem as ações não tributadas como: as devoluções de vendas, vendas canceladas e os descontos incondicionais (Negruni, 2020).

Estão isentas da nova contribuição as receitas decorrentes de entidades beneficentes de assistência social, produtos *in natura* não industrializados nem embalados, templos religiosos, partidos políticos, sindicatos, federações, confederações, condomínios residenciais, receitas obtidas com a venda de produtos da cesta básica, prestação de serviços de transporte público municipal, venda de imóveis residenciais, valores recebidos pelo Sistema Único de Saúde (SUS) e receitas de operações entre cooperativas e associados (Brasil, 2020b).

Além disso, a CBS permite que empresas acumulem créditos tributários referentes ao valor da contribuição recolhida para a aquisição de bens ou serviços. Os créditos poderão ser usados para o abatimento do imposto incidente em outras operações no mesmo período. Trimestralmente, o saldo acumulado poderá ser ressarcido ou usado para compensar débitos com outros tributos federais (Brasil, 2020b).

De acordo com o artigo 9º do PL 3887/20, a pessoa jurídica sujeita à CBS poderá apropriar crédito correspondente ao valor da CBS destacado em documento fiscal relativo à aquisição de bens ou serviços, ou seja, o aproveitamento de crédito será total, sem restrições (Brasil, 2020a; Nasrallah, 2020).

Empresas optantes pelo Simples Nacional mantêm as regras atuais, porém de acordo com o projeto deverão destacar o valor da CBS efetivamente cobrado na operação nos documentos fiscais emitidos. Permitindo assim que empresas tributadas sob outros regimes, ao adquirem bens e serviços de empresas optantes do Simples possam apurar créditos (Brasil, 2020b)

Assim, a CBS incide sobre todas as vendas de bens e serviços realizadas por pessoas jurídicas (PJ) nacionais e também sobre a importação. A PJ vendedora informa na nota fiscal a contribuição incidente sobre a operação e a PJ adquirente pode creditar-se do valor total da contribuição. Assim o valor a recolher, devido, pela PJ consiste na diferença entre a contribuição incidente sobre as vendas que efetuou e os créditos apropriados, relacionados às aquisições feitas. Dessa forma, cada PJ paga apenas a CBS sobre o valor que agrega aos bens ou serviços que comercializa (Brasil, 2020c).

Vale ressaltar ainda que, não haverá permissão para apropriação de crédito da CBS relacionado ao pagamento de mão de obra contratada pela Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), já que o trabalhador não paga a contribuição, portanto, não gera crédito para a PJ contratante de seus serviços (Brasil, 2020c).

Considerando o exposto, é sabido que impactos serão gerados na carga tributária das organizações que comercializam produtos e prestam serviços em caso de sanção do referido imposto.

3 MÉTODO

Trata-se de uma pesquisa quantitativa, bibliográfica e descritiva. Optou-se pelo método da abordagem do objeto de análise o estudo de caso, em que a unidade foco foi uma empresa do setor de agronegócio, estabelecida no município de Patrocínio - Minas Gerais. Utilizou-se de demonstrativos contábeis referentes aos doze meses do exercício social 2019,

por meio da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) como base para cálculo da previsão de imposto com a implantação da CBS.

A pesquisa descritiva busca descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade sem que haja interferência do pesquisador (Andrade, 2009). Ademais, a pesquisa quantitativa caracteriza-se por meio da coleta das informações e uso de técnicas estatísticas. Aplica-se em estudos aos quais buscam classificar e exibir a conexão entre variáveis e constatar a correlação de causalidade entre fenômenos (Zagd & Melld, 2015).

O estudo bibliográfico se perfaz com base em material já publicado. Historicamente, essa categoria de pesquisa inclui material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos (Gil, 2010). Sendo que o levantamento bibliográfico se constituiu de temas relacionados aos regimes de tributação no Brasil, com destaques para as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que instauram o PIS e COFINS e no PL 3887/2020, que institui a CBS.

Por fim, o estudo de caso compõe-se do estudo profundo de objetos, que concedam amplo detalhamento e conhecimento. Atualmente, ele é considerado como instrumento mais apropriado a fim de investigar um fenômeno contemporâneo incluso ao contexto exposto (Gil, 2010).

O objeto de estudo consiste em uma empresa que desempenha processos de fabricação e comercialização de rações balanceadas peletizada e farelada, para animais - bovinos, equinos, caprinos, suínos e ovinos, e também é prestadora de serviços na armazenagem de grãos, milho e sorgo. Sua produção mensal de até 3500 (três mil e quinhentas) toneladas de ração. A empresa possui uma política econômica estável e cumpridora de metas, com aspirações futuras de ampliar suas atividades em outros setores do mercado de nutrição animal.

Sendo seu regime tributário o lucro real, portanto não cumulativa. Com isso favorece a apropriação de créditos das contribuições incidentes sobre os insumos e despesas de produção incorridos e pagos a pessoa jurídica domiciliada no país

A coleta de dados consiste nos relatórios mensais da empresa do ano de 2019. Eles se perfazem nos registros das entradas de materiais de consumo e matérias-primas, utilizados diretamente na produção, assim como do faturamento. Ambos são os instrumentos necessários para a base de cálculo dos créditos e débitos do PIS e COFINS, assim como, na comparação entre a realidade e a previsão dos valores com a instituição da CBS pelo PL 3887/2020.

A análise de dados ocorreu por meio do auxílio do software Excel®, cujos dados reais da empresa foram lançados em planilhas e realizou-se a estimativa do cálculo da CBS embasada no PL 3887/20, englobando-se assim as vendas e os créditos propostos. Com isso verificou-se os impactos desse projeto de lei, em comparação com alíquotas atuais de PIS e COFINS.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nessa sessão serão apresentados os resultados da receita bruta da empresa, os créditos tributáveis, a aplicação das alíquotas do PIS E COFINS realizados na empresa estudada, no ano de 2019. Também serão demonstrados os cálculos simulados com a implantação da CBS, por meio do PL 3887/2020. Por ser um projeto de lei, os cálculos foram realizados embasados na literatura legal disponível até o momento.

Ressaltando que na empresa em estudo, o sistema de créditos das alíquotas PIS e COFINS, recai sobre a aquisição de bens para a revenda, aquisição de bens utilizados como insumo, aquisição de serviços utilizados como insumo, energia elétrica, crédito sobre

Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS):

encargos de depreciação e devolução de vendas, todos previstas nas leis 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS).

A base de cálculos das receitas da empresa realizadas no decorrer do ano de 2019 evidenciando o sistema tributário atual (Lucro Real). Assim como a base de cálculo do PIS e COFINS recolhidos no ano referido. Vale ressaltar que a receita das vendas suspensas se refere à produtos vendidos que possuem o benefício da suspensão do tributo do PIS/COFINS. Conforme o artigo 32 da Lei nº 12.058/2009 e os artigos 493 e 495 da Instrução Normativa (IN) 1911/2019 que tratam respectivamente da venda de rações para aves e suínos e do preparo de alimentos para animais vivos. Essas vendas apresentaram 5,16% das vendas totais do ano, ou seja, sua representatividade na empresa é pequena comparada ao valor total de recolhimento dos impostos PIS/PASEP e COFINS.

De acordo com o art. 3º da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, a pessoa jurídica poderá abater créditos concedidos na aquisição de insumos. O crédito presumido consiste no ressarcimento das taxas de PIS/COFINS com alíquota diferenciada de 35% da alíquota integral, totalizando uma alíquota de 2,66% para COFINS e 0,5775% PIS para produtos *in natura*, adquiridos de produtor rural, o milho e sorgo. E, 30%, totalizando uma alíquota de 2,28% de COFINS e 0,495% de PIS, sobre a aquisição de outros produtos, que consistiu em farelo de soja e *premix* utilizados na produção de ração de aves e suínos também beneficiados com a suspensão dos tributos.

Os quadros 1, 2 e 3 retratam a estimativa dos valores caso a CBS seja implantada. Para calcular os valores, foram utilizadas as receitas de 2019. Considerou-se para a base de cálculos a retirada dos ICMS e ISS, tanto nas vendas como nos créditos, já que de acordo com o artigo 7º do PL 3887/20 não integram a base de cálculo da CBS.

Nos cálculos de crédito todos os materiais e serviços utilizados para a produção assim como todas as despesas gerais da empresa foram considerados, levando em conta o artigo 11 do PL 3887/20. E no crédito presumido da atividade agrícola foram consideradas as alíquotas de 15% para aquisição de produtos *in natura*, adquiridos de produtor rural e de 30% da alíquota a aquisição de outros produtos (BRASIL, 2020a).

Vale ressaltar também que de acordo com o artigo 18 do PL 3887/20:

“O Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN, de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, disciplinará a forma como a pessoa jurídica optante pelo regime instituído pelo art. 12 da referida Lei Complementar efetuará, em documento fiscal, o destaque da CBS efetivamente incidente sobre a operação, exclusivamente para fins de creditamento pela pessoa jurídica adquirente” (Brasil, p. 4, 2020a).

Assim as companhias optantes pelo Simples Nacional que fornecem produtos para a empresa estudada e atualmente, são isentas do PIS/COFINS, terão que recolher sobre a operação, a CBS para creditamento da empresa, de acordo com o definido pelo comitê gestor. Portanto, como nesse caso ainda não foi referenciado o valor que poderá ser utilizado para a base de cálculos da CBS, considerou-se a alíquota integral para creditamento. Mesmo que seja uma alteração importante, o provável valor de recolhimento não será relevante para a empresa, tendo em vista que o valor de aquisições dessas empresas não é significativo.

Concomitante a isso, o quadro 1 representa os créditos presumidos pela CBS da atividade agrícola e manteve-se a alíquota de 30% para crédito presumido na compra de outros produtos, pois não se sabe qual a alíquota que será utilizada. E de 15% para aquisições de produtos *in natura*.

Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS):

Quadro 1: Demonstrativo da Base de Cálculo e Apuração da CBS, conforme receitas da empresa em 2019.

Mês de Apuração	DESCRIÇÃO								
	RECEITA VENDAS TRIBUTADA	RECEITA VENDAS SUSPENSAS	(-) DEVOLUÇÃO VENDAS	RECEITA VENDAS SERVIÇOS	TOTAL DAS RECEITAS	ICMS	ISS	BASE DE CÁLCULO	CBS (12%)
Janeiro	2.601.767,01	136.276,97	1.031,75	16.203,95	2.753.216,18	1.598,16	324,08	2.615.016,97	313.802,04
Fevereiro	2.277.634,66	91.874,43	2.345,00	8.695,00	2.375.859,09	1.797,77	173,90	2.282.012,99	273.841,56
Março	2.332.762,52	111.407,51	-	11.635,00	2.455.805,03	2.110,64	232,70	2.342.054,18	281.046,50
Abril	2.343.534,08	106.283,89	-	3.402,50	2.453.220,47	1.713,16	68,06	2.345.155,36	281.418,64
Maiο	2.243.422,39	127.235,74	6.726,00	13.942,00	2.377.874,13	1.471,96	278,84	2.248.887,59	269.866,51
Junho	2.140.773,80	108.616,95	-	43.493,35	2.292.884,10	2.073,17	839,87	2.181.354,11	261.762,49
Julho	2.645.089,84	139.163,25	600,00	17.083,60	2.800.736,69	968,60	341,67	2.660.263,17	319.231,58
Agosto	2.421.705,96	132.670,70	-	96.264,81	2.650.641,47	1.683,25	1.925,30	2.514.362,22	301.723,47
Setembro	2.264.011,12	154.237,78	-	46.470,36	2.464.719,26	2.334,72	929,40	2.307.217,36	276.866,08
Outubro	2.638.210,80	156.209,26	1.900,00	105.439,50	2.897.959,56	1.101,18	2.108,79	2.738.540,33	328.624,84
Novembro	2.298.968,78	124.853,51	-	30.310,60	2.454.132,89	1.508,20	606,21	2.327.164,97	279.259,80
Dezembro	2.418.557,27	168.136,29	-	44.847,37	2.631.540,93	1.589,75	896,94	2.460.917,95	295.310,15
Total	28.626.438,23	1.556.966,28	12.602,75	437.788,04	30.608.589,80	19.950,56	8.725,76	29.022.947,20	3.482.753,66

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Quadro 2: Demonstrativo da Base de Cálculo e Apuração da CBS dos créditos tributários.

Mês de Apuração	DESCRIÇÃO										
	Compras para Industrialização	Compras para Revenda	Energia Elétrica	Transporte	Material de Uso e Consumo	Aquisição de serviços	Total das Aquisições	ICMS	ISS	BASE DE CÁLCULO	CBS (12%)
Janeiro	1.425.262,62	10.855,50	18.249,21	96.514,87	74.064,55	70.532,55	1.695.479,30	103.892,84	1.410,65	1.590.175,81	190.821,10
Fevereiro	1.164.068,38	-	19.359,27	96.670,08	107.968,75	50.130,58	1.438.197,06	69.089,06	1.002,61	1.368.105,39	164.172,65
Março	1.936.290,71	-	96.670,08	106.685,83	59.579,89	65.049,09	2.184.843,37	83.260,37	1.300,98	2.100.282,02	252.033,84
Abril	1.124.763,88	-	106.685,8	100.293,59	79.120,51	79.177,05	1.401.125,35	80.968,09	1.583,54	1.318.573,72	158.228,85
Mai	2.312.455,55	11.266,28	100.293,5	99.135,38	64.397,00	80.844,59	2.586.316,46	82.255,95	1.616,89	2.502.443,62	300.293,23
Junho	1.402.963,34	-	99.135,38	96.258,46	108.659,72	125.162,60	1.755.078,19	85.635,25	2.503,25	1.666.939,69	200.032,76
Julho	1.406.020,35	28.109,94	96.258,46	95.222,44	85.349,01	82.211,72	1.718.489,68	103.381,04	1.644,23	1.613.464,41	193.615,73
Agosto	2.216.949,82	30.720,24	95.222,44	121.134,32	116.980,41	132.355,50	2.647.693,01	98.143,32	2.647,11	2.546.902,58	305.628,31
Setembro	2.383.820,02	4.868,50	121.134,3	94.424,66	126.414,53	114.404,94	2.748.496,98	97.436,57	2.288,10	2.648.772,31	317.852,68
Outubro	1.707.331,30	11.513,90	94.424,66	121.080,27	79.281,89	100.529,86	2.040.986,36	114.304,52	2.010,60	1.924.671,24	230.960,55
Nov.	1.863.383,01	2.095,16	121.080,2	75.197,91	69.566,32	100.370,83	2.131.865,77	90.805,00	2.007,42	2.039.053,35	244.686,40
Dez.	1.883.311,79	19.951,60	75.197,91	69.571,51	54.543,24	87.938,32	2.134.594,99	110.265,93	1.758,77	2.022.570,29	242.708,43
Total	20.826.620,7	119.381,1	69.571,51	1.172.189,3	1.025.925,8	1.088.707,6	24.483.166,5	1.119.437,94	21.774,1	23.341.954,4	2.801.034,5

Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS):

Quadro 3: Demonstrativo dos créditos presumidos pela CBS da atividade agrícola. Patrocínio, 2020.

DESCRICÃO					
Mês de Apuração	AQUISIÇÃO PRODUTOR RURAL	CBS CRÉDITO PRESUMIDO 15% (1,80%)	AQUISIÇÃO OUTROS PRODUTOS	CBS CRÉDITO PRESUMIDO 30% (3,6%)	CRÉDITOS PRESUMIDOS DA ATIVIDADE AGRÍCOLA
Janeiro	112.721,59	2.028,99	985.148,33	35.465,34	1.097.869,92
Fevereiro	256.557,89	4.618,04	634.289,99	22.834,44	890.847,88
Março	893.550,43	16.083,91	761.779,38	27.424,06	1.655.329,81
Abril	60.724,89	1.093,05	739.039,24	26.605,41	799.764,13
Maio	884.175,70	15.915,16	1.079.994,68	38.879,81	1.964.170,38
Junho	409.442,58	7.369,97	827.741,46	29.798,69	1.237.184,04
Julho	86.725,22	1.561,05	951.413,55	34.250,89	1.038.138,77
Agosto	1.065.961,82	19.187,31	936.429,56	33.711,46	2.002.391,38
Setembro	1.160.156,48	20.882,82	878.624,79	31.630,49	2.038.781,27
Outubro	298.702,93	5.376,65	1.118.138,34	40.252,98	1.416.841,27
Novembro	708.260,64	12.748,69	818.371,05	29.461,36	1.526.631,69
Dezembro	243.934,55	4.390,82	991.869,53	35.707,30	1.235.804,08
Total	6.180.914,72	111.256,46	10.722.839,90	386.022,24	16.903.754,62

Fonte: Elaborado pelos autores (2020)

Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS):

O quadro 4 representa os valores dos débitos e dos créditos gerados pelas transações da empresa em 2019 pelo PIS/COFINS e também a estimativa de cálculo das mesmas operações com os valores de CBS a ser recolhido, caso o PL seja regulamentado.

Quadro 4: Diferença de créditos e débitos no sistema atual e com a CBS. Patrocínio. 2020.

Mês de Apuração	PIS/ COFINS			CBS		
	Débito	Crédito	Total Recolhido	Débito	Crédito	Total Recolhido
Janeiro	242.066,88	82.114,27	159.952,61	313.802,04	228.315,43	85.486,61
Fevereiro	211.268,58	70.752,18	140.516,40	273.841,56	191.625,13	82.216,43
Março	216.856,77	94.650,79	122.205,98	281.046,50	295.541,81	+14.495,31
Abril	217.091,63	72.940,61	144.151,02	281.418,64	185.927,31	95.491,33
Mai	208.184,05	111.445,58	96.738,47	269.866,51	355.088,21	+85.221,70
Junho	202.044,71	75.350,17	126.694,54	261.762,49	237.201,42	24.561,07
Julho	246.195,44	85.740,76	160.454,68	319.231,58	229.427,67	89.803,91
Agosto	236.912,30	108.611,29	128.301,01	301.723,47	358.527,09	+56.803,62
Setembro	213.719,54	116.524,65	97.194,89	276.866,08	370.365,99	+93.499,91
Outubro	253.611,90	92.964,67	160.647,23	328.624,84	276.590,18	52.034,66
Novembro	215.458,34	96.881,08	118.577,26	279.259,80	286.896,45	+7.636,65
Dezembro	227.864,93	114.744,88	113.120,05	295.310,15	282.806,56	12.503,59
Total	2.687.275,18	1.122.720,93	1.564.554,25	3.482.753,66	3.298.313,23	184.440,43

Fonte: Elaborado pelos autores (2020)

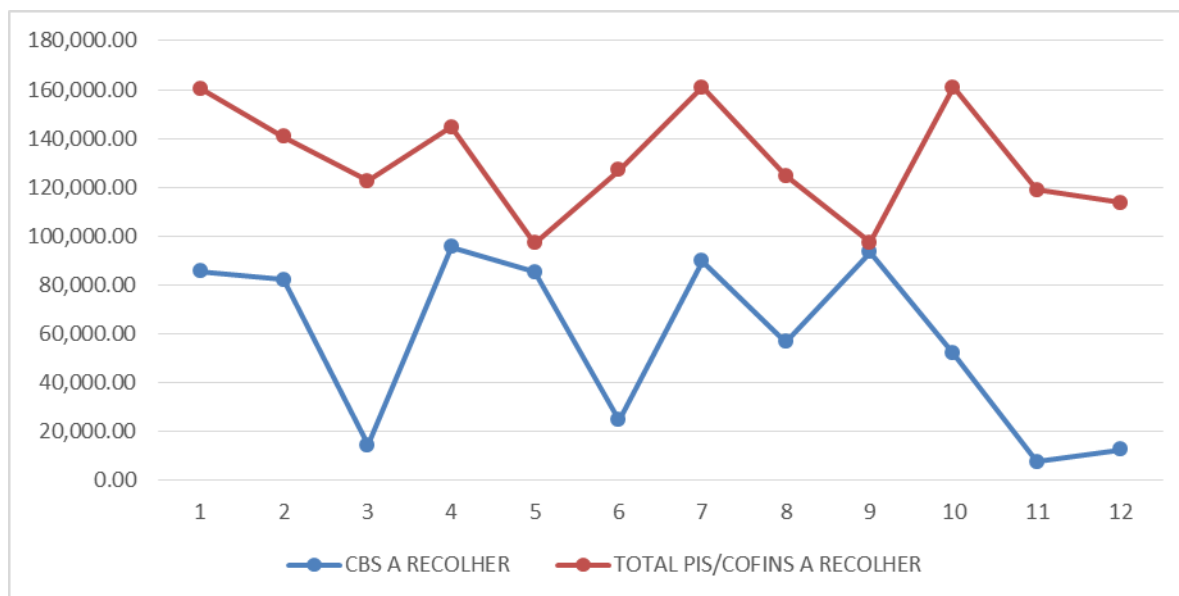
É possível observar que no modelo atual (Lucro Real) os valores dos débitos são maiores que no projeto proposto, o que é esperado, pois a alíquota da CBS é maior que a soma da alíquota do PIS/COFINS. Paradoxalmente, o valor do crédito total gerado com a proposta da CBS também é maior comparado ao valor deste benefício no modelo atual, tendo em vista que o projeto propõe uma amplificação dos produtos e serviços aos quais se agregará esse benefício.

Assim, acredita-se que empresas, que em sua maioria são prestadoras de serviço, a implantação do PL 3887/2020, acarretará ônus negativo já que as mesmas, na maioria das vezes não realizam grandes aquisições, não gerando assim valores significativos de créditos. Já para as empresas produtoras, a implantação desse PL, provavelmente será positiva, pois a oferta dos créditos por aquisições aumentará significativamente.

Vale ressaltar, que essa análise é de acordo com os dados que possuímos atualmente, pois por se tratar de um PL, provavelmente sofrerá muitas emendas e alterações que podem mudar esse cenário.

O gráfico 1 mostra o comparativo ao longo do ano de 2019 dos valores de PIS/COFINS pagos e o valor que seria pago caso a nova CBS fosse instituída.

Gráfico 1: Comparação dos valores de PIS/COFINS recolhidos e valor simulado da CBS.



Fonte: Elaborado pelos autores (2020).

Caso esse PL fosse aprovado e instituído os benefícios para a empresa estudada seriam benéficos, tendo em vista que o valor total de PIS/ COFINS recolhido ao longo do ano foi de R\$1.569.214,95 (um milhão quinhentos e sessenta e nove mil duzentos e quatorze reais e noventa e cinco centavos) e o valor total estimado, caso a CBS fosse implantada seria de R\$ 184.440,43 (cento e oitenta e quatro mil quatrocentos e quarenta reais e quarenta e três centavos).

Além disso, por ser um PL, que não menciona a respeito das vendas suspensas e aquisições de mercadorias com suspensão da tributação do PIS/COFINS, considerou-se a legislação vigente em ambos os cálculos, tanto no regime não cumulativo quanto nos cálculos da CBS.

Ainda que a alíquota da CBS fosse instaurada nas vendas suspensas, o valor arrecadado não seria significativo, frente ao valor total de PIS/COFINS recolhidos atualmente, já que elas representam apenas 5,16% das vendas totais.

Portanto ao longo do estudo foi possível observar que a CBS na empresa ofertará um impacto significativamente positivo, em se tratando de economia tributária lícita. Tal forma de economia, de acordo com Zanlunca (2020), refere-se à redução do pagamento de um ou mais tributos devidos pelo contribuinte de maneira legal, por meio do planejamento tributário. Acredita-se nessa hipótese, pois a mesma é uma empresa que realiza grandes quantidades de compras e gerando assim um alto valor de creditamento tributário.

Corroborando com a economia tributária lícita e o planejamento tributário Oliveira (2005) aborda que um dos principais objetivos do planejamento tributário é a diminuição ou transmissão do ônus econômico dos tributos, fazendo com que todos os contribuintes possuam o direito de realizar seus negócios, sem se onerar significativamente com tributos, de maneira que recolham o mínimo exigível frente a uma determinada legislação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto foi possível estimar impactos positivos e relevantes na carga tributária caso haja a implantação do Projeto de lei 3887/2020, que institui a CBS, considerando a empresa do segmento de agronegócio estudada.

Ao longo do estudo, foi possível perceber que as receitas de vendas de serviços tem uma representatividade pequena ao longo de um ano, assim sua influência no cálculo da CBS é pequena.

Para a empresa, que é produtora de ração e conseqüentemente necessita de grandes aquisições insumos e outros produtos para a produção, a CBS em relação ao sistema tributário atual (não cumulativo) proporcionará um impacto positivo, em que os impostos, hipoteticamente recolhidos pelo PL 3887/2020 seriam oito vezes menores do que o recolhido no formato atual.

Por se tratar de um projeto de lei ainda não aprovado, não se sabe qual será a real base de cálculo. Perante tal situação houveram limitações para o desenvolvimento do cálculo estimado do imposto a ser recolhido. Tendo em vista que o projeto de lei, não é claro quanto aos créditos que serão disponibilizados, assim como às compras de produtos de empresas optantes pelo Simples, fazendo com que, os cálculos possam não expressar a total realidade desejada pelo legislador. Paradoxalmente, mesmo com essas dificuldades é plausível a compreensão de que, para a empresa do segmento de agronegócio a implantação da CBS será benéfica.

REFERÊNCIAS

Abimaq. (2020). Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos. *Reforma Tributária: o Brasil no caminho certo*. Disponível em: http://reformatributaria.abimaq.org.br/?gclid=CjwKCAiAnIT9BRAmEiwANaoE1dLfrv0Kop4n2fBRBS7CmunIX3a8WZhWKani7BFFmwpJFaZ5PNSaQhoCEI4QAvD_BwE. Acesso em 28 out. 2020.

Almeida, A.F.F., & Wasilewski, L.F. (2005). *Tributação da Pessoa Jurídica*. Seminário de Política Tributária, II. Palestra da Coordenação Geral de Política Tributária, Brasília, 2005. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/p03tributacaodarendadapessoajuridica.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2020.

Amaral, G.L., Olenike, J.O., Amaral, L.M.F., & Steinbruch, F. (2016). *Estudos sobre os dias trabalhados para pagar tributos*. IBPT, Curitiba. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-os-dias-trabalhados-para-pagar-tributos-2020/>. Acesso em: 15 nov. 2020.

Andrade, M. M. (2009). *Introdução a metodologia do trabalho científico*. 9. ed. São Paulo: Atlas.

BRASIL. (1970). *Lei complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970*. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Casa civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Brasília, DF.

BRASIL. (1991). *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. Casa civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Brasília, DF.

BRASIL. (2002). *Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Casa civil. Brasília, DF.

BRASIL. (2003). *Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003*. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Casa civil. Brasília, DF.

BRASIL.(2006). *Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006*. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Casa Civil, Brasília, DF.

BRASIL. (2019). *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. Receita Federal, Brasília, DF, 2019.

BRASIL. (2020a). *Projeto de Lei 3887/2020*. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS. Brasília, DF. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=BB2990C3B38473CBBD53FA61F3B90C39.proposicoesWebExterno2?codteor=1914963&filename=Tramitacao-PL+3887/2020. Acesso em: 19 set. 2020.

BRASIL. (2020b). *Projeto do governo cria nova contribuição unificando PIS e Cofins*. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/678135-projeto-do-governo-cria-nova-contribuicao-unificando-pis-e-cofins/>. Acesso em 20 out. 2020.

BRASIL. (2020c). *Reforma Tributária, perguntas e respostas reforma tributária, fase I*. Ministério lança “Perguntas e Respostas” sobre os principais pontos da primeira etapa da Reforma Tributária. Documento explica as mudanças mais importantes previstas no Projeto de Lei nº 3.887/2020, entregue ao Congresso Nacional em 21 de julho, Brasília, DF. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/agosto/ministerio-lanca-201cperguntas-e-respostas201d-sobre-os-principais-pontos-da-primeira-etapa-da-reforma-tributaria>. Acesso em: 20 out. 2020.

Bisolo, T. (2012). Planejamento tributário: estudo do regime tributário menos oneroso para indústria. *Revista de Administração IMED*, Rio Grande do Sul, v.2, n.3, p. 195-206. <https://doi.org/10.18256/2237-7956/raimed.v2n3p195-206>

Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS):

Cardoso, M. F., Magnante, M., Pressi, G., & Delfino, A. (2015). Imposto sobre Valor Agregado: um estudo sobre sua proposta e aplicação nos países do MERCOSUL. Congresso de Contabilidade. *Anais do 6º Congresso de Controladoria e Finanças*. Santa Catarina, 2015. Disponível em: http://dvl.ccn.ufsc.br/10congresso/anais/6CCF/94_16.pdf. Acesso em 15 nov. 2020.

Castro, F. A. V., Oliveira Neto, A. M., Souza Junior, A. A. L., & Souza Filho, R. C. (2011). *Gestão e planejamento de tributos*. 2ª. edição. Rio de Janeiro: Editora FGV.

Fabretti, L. C. (2009). *Contabilidade tributária*. 11ª. edição. São Paulo: Atlas.

Gil, C. A. (2010). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 5ª. edição. São Paulo: Atlas.

Hazan Junior, P. R. (2004). Planejamento tributário: lucro real x lucro presumido. *Monografia* (Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis295556.pdf>. Acesso em: 19 set. 2020.

Matias, N.S. (2019). Análise das propostas em tramitação no congresso brasileiro em relação à unificação dos impostos: propostas de emendas 45/2019 e 110/2019. *Monografia* (Ciências Contábeis). Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal- RN. Disponível em: https://monografias.ufrn.br/jspui/bitstream/123456789/9686/3/PropostasTramitacao_Matias_2019.pdf. Acesso em: 19 set. 2020.

Nasrallah, A. (2020). Principais pontos da reforma tributária que substitui o Pis e Cofins pela CBS. *Tributário nos bastidores*. Disponível em: <https://tributarionosbastidores.com.br/2020/07/principais-pontos-da-reforma-tributaria-que-substitui-o-pis-e-cofins-pela-cbs/>. Acesso em: 19 set. 2020.

Negruni, M. (2020). Série especial de vídeos sobre a CBS com Mauro Negruni. Canal conversa tributária, [online], 2020. Disponível em: <https://mauronegruni.com.br/2020/08/06/serie-especial-de-videos-sobre-a-cbs-com-mauro-negruni/>. Acesso em: 26 out. 2020.

Oliveira, G. P. (2005). *Contabilidade Tributária*. Editora Saraiva: São Paulo.

Pohlmann, M. C., Iudícibus, S. (2006). *Tributação e política: uma abordagem interdisciplinar*. Editora Atlas: São Paulo.

Zagd, C., & Melld. R. G. (2015). A Influência da Liquidez na Rentabilidade das Empresas Listadas no Índice Bovespa. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, v. 7, n. 2, p. 27-40. <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v7i2.35308>

Zanlunca, J. C. (2020). *Economia tributária - uma imperiosa necessidade!* Portal tributário, Curitiba. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributario/economia tributaria.htm>. Acesso em: 10 nov. 2020.