

TIRANDO DÚVIDAS E SOLUCIONANDO PROBLEMAS

Plantão Tributário Fisco e Contribuinte

(*) por Silvério das Neves

CONTABILIZAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS AO PIS E À COFINS

No boletim Fisco e Contribuinte nº 4 do ano-calendário de 2003, ou seja, 2 meses após a edição da Lei nº 10.637, de 30-12-2002, que criou a sistemática de apuração do PIS não-cumulativo, tivemos o prazer de editar a matéria intitulada: Apuração e Contabilização do PIS não-cumulativo.

À época sofremos uma séria de críticas quanto à forma adotada para contabilizar a mencionada contribuição porém, para nossa satisfação pessoal dois anos após a divulgação inédita de nossa matéria, o Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, divulgou a Interpretação Técnica nº 01, de 2004 (reproduzida em sua íntegra na parte final deste trabalho), na qual foram confirmados como corretos do ponto de vista técnico todos e procedimentos contábeis adotados, quando da elaboração da mencionada matéria.

Assim, voltamos ao assunto para dissecar, mais uma vez, a intrínseca e difícil tarefa de apurar e contabilizar as contribuições não-cumulativas ao PIS e à COFINS na forma da legislação de regência e em conformidade com o referido pronunciamento do IBRACON.

CASO PRÁTICO - observe os dados a seguir:

DADOS DE EMPRESA COMERCIAL RELATIVOS AO MÊS DE ABRIL DE 2005		
Nº	ELEMENTOS:	VALORES R\$
01	Receita Bruta de Vendas	7.200.000,00
02	Receitas de Aluguel de bens permanentes	200.000,00
03	Devolução de Vendas	400.000,00
04	Compras de mercadorias	3.800.000,00
05	Aluguéis do mês a serem pagos a pessoa jurídica	20.000,00
06	Despesas de Arrendamento Mercantil do mês	10.000,00
07	Depreciação do mês sobre bens utilizados em vendas	100.000,00
08	Saldo do ICMS a Recuperar em 31-03-2005	240.000,00

Dados Adicionais:	
1)	A empresa é contribuinte do imposto de renda com base no lucro real;
2)	As compras, vendas e devoluções (operações realizadas a prazo) estão sujeitas ao ICMS à alíquota de 18% (Recuperável). A empresa não opera com a chamada "conta gráfica" para fins de apuração do valor devido ao ICMS;
3)	Os custos, despesas e encargos são os incorridos no mês de abril de 2005.
4)	Estoques Existentes – avaliados pela sistemática do Inventário Periódico em:
➤	(Estoque Inicial – Ei) 31-03-2005 R\$ 4.200.000,00
➤	(Estoque final – Ef) 30-04-2005 R\$ 3.104.500,00

Pede-se:

- 1) Apuração do valor do PIS e da COFINS (não-cumulativos) a Recolher, em 30-04-2005.
- 2) Apuração do valor a recolher, em 30-04-2005, ao ICMS ;
- 3) Contabilização - relativa ao mês de abril de 2005:
 - a) das compras a prazo;
 - b) da depreciação;
 - c) dos aluguéis;
 - d) das despesas de arrendamento mercantil;
 - e) da receita de aluguel de bens permanentes;
 - f) da Receita de Vendas e da Devolução de Vendas;
 - g) apuração do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV);
 - h) da apuração do Resultado com Mercadorias (RCM).
- 4) Demonstração da Receita Líquida do mês de abril de 2.005.
- 5) Apuração dos tributos ICMS, PIS e COFINS de abril de 2005.

I - CÁLCULO DO PIS E DA COFINS - NÃO-CUMULATIVOS

CÁLCULO DO PIS NÃO-CUMULATIVO – ABRIL DE 2005		
ELEMENTOS	VALORES R\$	
1) Débito:		
Vendas 1,65% x R\$ 7.200.000,00	118.800,00	
Receita de Aluguel 1,65% x R\$ 200.000,00	3.300,00	122.100,00
2) (-) Créditos:		
➤ Devolução de Vendas 1,65% x R\$ 400.000,00	6.600,00	
➤ Compras 1,65% x R\$ 3.800.000,00	62.700,00	
➤ Aluguéis 1,65% x R\$ 20.000,00	330,00	
➤ Desp. Arrend. Mercantil 1,65% x R\$ 10.000,00	165,00	
➤ Despesas Depreciação 1,65% x R\$ 100.000,00	1.650,00	(71.445,00)
3) PIS a Recolher em 30-04-2005 (1-2)		50.655,00
CÁLCULO DO COFINS NÃO-CUMULATIVO - ABRIL DE 2005		
1) Débito:		
Vendas 7,60% x R\$ 7.200.000,00	547.200,00	
Receita de Aluguel 7,60% x R\$ 200.000,00	15.200,00	562.400,00
2) (-) Créditos:		
➤ Devolução de Vendas 7,60% x R\$ 400.000,00	30.400,00	
➤ Compras 7,60% x R\$ 3.800.000,00	288.800,00	
➤ Aluguéis 7,60% x R\$ 20.000,00	1.520,00	
➤ Desp. de Arrend. Mercantil 7,60% x R\$ 10.000,00	760,00	
➤ Despesas Depreciação 7,60% x R\$ 100.000,00	7.600,00	(329.080,00)
(=) COFINS a Recolher em 30-04-2005 (1-2)		233.320,00

II - CONTABILIZAÇÃO DAS COMPRAS

Valor total das compras a serem pagas ao fornecedor	R\$ 3.800.000,00
(-) Créditos:	
ICMS sobre compras (18% x R\$ 3.800.000,00)	R\$ (684.000,00)
PIS sobre compras (1,65% x R\$ 3.800.000,00)	R\$ (62.700,00)
COFINS sobre Compras (7,60% x R\$ 3.800.000,00) ..	R\$ (288.800,00)
(=) Valor da Mercadoria a ser contabilizada	R\$ 2.764.500,00

1) Diversos		
a Fornecedores		3.800.000,00
Compras (ou Mercadorias em Estoque)	2.764.500,00	
C/C de ICMS (AC)	684.000,00	
PIS a Recuperar (AC)	62.700,00	
COFINS a Recuperar (AC)	288.800,00	

III - CONTABILIZAÇÃO DA DESPESA DE DEPRECIÇÃO

2) Diversos		
a Depreciação Acumulada		100.000,00
Despesas de Depreciação (ARE)	90.750,00	
PIS a Recuperar (AC)	1.650,00	
COFINS a Recuperar (AC)	7.600,00	

IV- CONTABILIZAÇÃO DOS ALUGUÉIS

3) Diversos		
a Aluguéis a Pagar (PC)		20.000,00
Despesas de Aluguéis (ARE)	18.150,00	
PIS a Recuperar (AC)	330,00	
COFINS a Recuperar (AC)	1.520,00	

V - CONTABILIZAÇÃO DAS DESPESAS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

4) Diversos		
a Alugueis a Pagar (PC)		10.000,00
Despesas de Arrendamento Mercantil	9.075,00	
PIS a Recuperar (AC)	165,00	
COFINS a Recuperar (AC)	760,00	

VI - CONTABILIZAÇÃO DAS VENDAS

5) Duplicatas a Receber	7.200.000,00	
a Receita de Vendas		7.200.000,00
5.1) ICMS sobre Vendas	1.296.000,00	
a C/C de ICMS		1.296.000,00
5.2) PIS Dedução da Receita Bruta	118.800,00	
a PIS a Recolher (PC)	118.800,00	
5.3) COFINS Dedução da Receita Bruta	547.200,00	
a COFINS a Recolher (PC)	547.200,00	

VII - CONTABILIZAÇÃO DA DEVOLUÇÃO DE VENDAS

6) Devolução de Vendas	400.000,00	
a Duplicatas a Receber		400.000,00
6.1) C/C de ICMS	72.000,00	
a ICMS sobre Vendas		72.000,00
6.2) PIS a Recuperar (AC)	6.600,00	
a PIS Dedução da Receita Bruta		6.600,00
6.3) COFINS a Recuperar (AC)	30.400,00	
a COFINS Dedução da Receita Bruta		30.400,00

VIII - CONTABILIZAÇÃO DA RECEITA DE ALUGUÉIS

7) Alugueis a Receber (AC)	200.000,00	
a Receita de Alugueis (ARE)		200.000,00
7.1) PIS - Despesa Operacional (ARE)	3.300,00	
a PIS a Recolher (PC)		3.300,00
7.2) COFINS - Despesa Operacional (ARE)	15.200,00	
a COFINS a Recolher (PC)		15.200,00

IX - CONTABILIZAÇÃO DA APURAÇÃO DO PIS

8) PIS a Recolher (PC)	71.445,00	
a PIS a Recuperar (AC)		71.445,00

X - CONTABILIZAÇÃO DA APURAÇÃO DA COFINS

9) COFINS a Recolher (PC)	329.080,00	
a COFINS a Recuperar (AC)		329.080,00

XI - APURAÇÃO DO ICMS

CÁLCULO DO ICMS DE ABRIL DE 2005		
ELEMENTOS	VALORES R\$	
1) Débito = Vendas 18% x R\$ 7.200.000,00		1.296.000,00
2) (-) Crédito do ICMS sobre:		
➤ Devolução de Vendas 18% x R\$ 400.000,00	72.000,00	
➤ Compras 18% x R\$ 3.800.000,00	684.000,00	
➤ Saldo credor do ICMS de 31-03-2005	240.000,00	(996.000,00)
3) Saldo a Recolher do ICMS em 30-04-2005 (1-2)		300.000,00

XII - CONTABILIZAÇÃO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS - CMV

10) Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)	6.964.500,00	
a Diversos		
a Mercadorias em Estoque (Ei)		4.200.000,00
a Compras		2.764.500,00
11) Mercadorias em Estoque (Registro do Ef)	3.104.500,00	
a Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)		3.104.500,00

XIII - CONTABILIZAÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA

12) Receitas de Vendas	7.200.000,00	
a Receita Líquida (Vendas Líquidas)		7.200.000,00
13) Receita Líquida (Vendas Líquidas)	2.253.000,00	
a Diversos		
a Devolução de Vendas		400.000,00
a ICMS sobre Vendas		1.224.000,00
a PIS - Dedução da Receita Bruta		112.200,00
a COFINS - Dedução da Receita Bruta		516.800,00

XIV - CONTABILIZAÇÃO DO RESULTADO COM MERCADORIAS - RCM

14) Receita Líquida (Vendas Líquidas)	4.947.000,00	
a Resultado com Mercadorias (RCM)		4..947.000,00
15) Resultado com Mercadorias (RCM)	3.860.000,00	
a Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)		3.860.000,00

LEGENDA DAS SIGLAS UTILIZADAS NO CASO PRÁTICO	
SIGLA	DENOMINAÇÃO
AC	Ativo Circulante
PC	Passivo Circulante
Ei	Estoque Inicial do período
Ef	Estoque final do período
CMV	Custo das Mercadorias Vendidas
RCM	Resultado com Mercadorias (Lucro ou Prejuízo Bruto)
ARE	Apuração do Resultado do Exercício

XV - RAZONETES:

Mercadorias em Estoque (AC)	
(s) 4.200.000,00	4.200.00,00 (10)
(11) 3.104.500,00	

Duplicatas a Receber (AC)	
(5) 7.200.000,00	400.000,00 (6)
(s) 6.800.000,00	

Aluguéis a Receber (AC)	
(7) 200.000,00	

PIS a Recuperar (AC)	
(1) 62.700,00	
(2) 1.650,00	
(3) 330,00	
(4) 165,00	
(6.2) 6.600,00	
(S) 71.445,00	71.445,00 (8)

COFINS a Recuperar (AC)	
(1) 288.800,00	
(2) 7.600,00	
(3) 1.520,00	
(4) 760,00	
6.3) 30.400,00	
(s) 329.080,00	329.080,00 (9)

C/C de ICMS (AC ou PC)	
(s) 240.000,00	1.296.000,00 (5.1)
(1) 684.000,00	
(6.1) 72.000,00	
(s) 996.000,00	1.296.000,00 (s)
	300.000,00 (s)

Depreciação Acumulada (-AP)	
	100.000,00 (2)

Alugueis a Pagar (PC)	
	20.000,00 (3)
	10.000,00 (4)
	30.000,00 (s)

COFINS a Recolher (PC)	
	547.200,00 (5.3)
	15.200,00 (7.2)
(9) 329.080,00	562.400,00 (s)
	233.320,00 (s)

Despesas de Alugueis (ARE)	
(3) 18.150,00	

PIS Despesa Operacional (ARE)	
(7.1) 3.300,00	

Receita de Alugueis (ARE)	
	200.000,00 (7)

Receita de Vendas (ARE)	
12) 7.200.000,00	7.200.000,00 (5)

Fornecedores (PC)	
	3.800.000,00 (1)

PIS a Recolher (PC)	
	118.800,00 (5.2)
	3.300,00 (7.1)
(8) 71.445,00	122.100,00 (s)
	50.655,00 (s)

Despesa de Depreciação (ARE)	
(2) 90.750,00	

Despesa de Arrendamento Mercantil	
(4) 9.075,00	

COFINS Despesa Operacional (ARE)	
(7.2) 15.200,00	

Compras	
1) 2.764.500,00	2.764.500,00 (10)

ICMS sobre Vendas (ARE)	
(5.1) 1.296.000,00	72.000,00 (6.1)
1.224.000,00	1.224.000,00 (13)

PIS – Dedução da Receita Bruta		COFINS – Dedução da Receita Bruta	
(5.2) 118.800,00	6.600,00 (6.2)	(5.3) 547.200,00	30.400,00 (6.3)
S) 112.200,00	112.200,00 (13)	(S) 516.800,00	516.800,00 (13)
Devolução de Vendas (ARE)		Receita Líquida (Vendas Líquidas)	
(6) 400.000,00	400.000,00 (13)	(13) 2.253.000,00	7.200.000,00 (12)
		(14) 4.947.000,00	4.947.000,00 (s)
Custo das Merc. Vendidas - CMV		Resultado com Mercadorias (RCM)	
(10) 6.964.500,00	3.104.500,00 (11)	(15) 3.860.000,00	4.947.000,00 (14)
(s) 3.860.000,00	3.860.000,00 (15)		1.087.000,00 (s)

XVI - DEMONSTRAÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Receita Operacional Bruta (VB)		
7.200.000,00		
(-) Deduções da Receita Bruta:		
■ Devolução e Abatimentos	400.000,00	
■ Impostos Incidentes sobre Vendas:		
■ PIS + COFINS + ICMS		
■ (R\$ 112.200,00 + R\$ 516.800,00 + R\$ 1.224.000,00)	1.853.000,00	-2.253.000,00
(=) Receita Operacional Líquida (VL)		4.947.000,00
(-) Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)		-3.860.000,00
(=) Lucro Operacional Bruto (Lucro Bruto ou RCM)		1.087.000,00
(-) Despesas Operacionais:		
PIS - Despesa Operacional	3.300,00	
COFINS - Despesa Operacional	15.200,00	
Despesas de:		
■ Arrendamento Mercantil	9.075,00	
■ Alugueis	18.150,00	
■ Depreciação	<u>90.750,00</u>	-136.475,00
(+) Receita de Alugueis		<u>200.000,00</u>
(=) Subtotal		1.150.525,00

XVII - DEPRECIÇÃO - FORMA ALTERNATIVA DE CONTABILIZAR O CRÉDITO

Ao responder à questão nº 6 (sobre o crédito na aquisição de bens permanentes) da Interpretação Técnica nº 01, de 2004, o IBRACON assim se pronunciou:

"Da mesma forma que o tratamento previsto nesta IT em relação aos estoques, o IBRACON entende que o referido **crédito deverá ser transferido para conta de impostos a compensar**, pois a entidade pode, nos termos da legislação em vigor, **tomar crédito do tributo independentemente da depreciação ou amortização**.

Ao optar por efetuar o desconto em um prazo inferior ao prazo em que o item é depreciado, a diferença entre a contribuição calculada sobre a depreciação e o crédito tomado representará uma diferença temporária entre a base contábil e a fiscal.

Semelhante ao imposto de renda e contribuição social, deverá ser registrada um saldo credor do PIS e da Cofins a apropriar."

(Os grifos não são do original).

As Leis nº 10.833, de 29-12-2003 e nº 11.051, de 29-12-2004 permitiram que os créditos das contribuições ao PIS e a COFINS sejam utilizados em 48 meses ou 24 meses, nos casos de aquisições dos bens permanentes relacionados nos respectivos atos legais. Assim, o crédito correspondente será calculado sobre o valor da aquisição dos mencionados bens portanto, o valor correspondente ao crédito deverá ser destacado do montante da aquisição do bem e contabilizado como crédito, ou seja, deverá ser classificado no ativo circulante (AC) ou ativo realizável a longo prazo (ARLP).

Observe o caso prático adiante.

Caso Prático - empresa comercial adquire a prazo uma máquina para uso em seu ativo permanente imobilizado no valor total de R\$ 200.000,00. A aquisição sofre incidência de ICMS de 18% recuperável (em 48 parcelas mensais). Haverá recuperação das contribuições ao PIS e à COFINS; o crédito será recuperado em 24 parcelas, na forma da legislação. Os cálculos seriam efetuados da seguinte forma:

1º) ICMS = R\$ 36.000,00 (18% x R\$ 200.000,00). A parcela correspondente será utilizada em 48 meses, ou seja, R\$ 750,00 por mês (R\$ 36.000,00,00 : 48 meses). Assim, na data da aquisição R\$ 9.000,00 (R\$ 750,00 x 12 meses) deverá ser classificados no ativo circulante (AC) e R\$ 27.000,00 (R\$ 750,00 x 36 meses) no ativo realizável a longo prazo (ARLP).

2º) PIS = R\$ 3.300,00 (1,65% x R\$ 200.000,00). O crédito corresponde será utilizado em 24 meses à razão de R\$ 137,50 por mês (R\$ 3.300,00 : 24 meses). Dessa forma, na data de aquisição R\$ 1.650,00 deverá ser registrado ano AC e R\$ 1.650,00 no ARLP.

3º) COFINS = R\$ 15.200,00 (7,6% x R\$ 200.000,00). O crédito também será utilizado em 24 meses à razão de R\$ 633,33 ao mês (R\$ 15.200,00 : 24 meses). Logo, na data da aquisição R\$ 7.600,00 deverá ser registrado no AC e R\$ 7.600,00 no ARLP.

O valor a ser contabilizado do ativo permanente (AP) como máquinas e equipamentos será de **R\$ 145.500,00** (R\$ 200.000,00 - R\$ 36.000,00 - R\$ 3.300,00 - R\$ 15.200,00).

A contabilização correspondente seria efetuada da seguinte forma:

Diversos		
a Contas a Pagar		200.000,00
Máquinas e Equipamento (AP)	145.500,00	
ICMS a Recuperar - Imobilizado (AC)	9.000,00	
ICMS a Recuperar - Imobilizado (ARLP)	27.000,00	
PIS a Recuperar - Imobilizado (AC)	1.650,00	
PIS a Recuperar - Imobilizado (ARLP)	1.650,00	
COFINS a Recuperar - Imobilizado (AC)	7.600,00	
COFINS a Recuperar - Imobilizado (ARLP)	7.600,00	

Mensalmente deverão ser apropriados os créditos e transferidos os valores das contas do ARLP para o AC. Os registros contábeis dessa operações serão efetuados da seguinte forma:

1º) ICMS

a) Apropriação mensal do crédito

ICMS a Compensar (AC)	750,00	
a ICMS a Recuperar - Imobilizado (AC)		750,00

b) Transferência do ARLP para o AC

ICMS a Recuperar - Imobilizado (AC)	750,00	
a ICMS a Recuperar - Imobilizado (ARLP)		750,00

2º) PIS

c) Apropriação mensal do crédito

PIS a Compensar (AC)	137,50	
a PIS a Recuperar - Imobilizado (AC)		137,50

d) Transferência do ARLP para o AC

PIS a Recuperar - Imobilizado (AC)	137,50	
a PIS a Recuperar - Imobilizado (ARLP)		137,50

3º) COFINS

e) Apropriação mensal do crédito

COFINS a Compensar (AC)	633,33	
a COFINS a Recuperar - Imobilizado (AC)		633,33

f) Transferência do ARLP para o AC

COFINS a Recuperar - Imobilizado (AC)	633,33	
a COFINS a Recuperar - Imobilizado (ARLP)		633,33

Nota: A contabilização do crédito de ICMS no valor de R\$ 36.000,00 (18% de R\$ 200.000,00), em 48 parcelas, encontrasse submetida ao fato de que a máquina adquirida para o Ativo imobilizado produza bens tributados pelo referido imposto. Caso parte da produção seja isenta ou não tributada (produtos destinados à exportação) deverá ser efetuada uma proporcionalidade (entre os bens produzidos: tributados e isentos e/ou imunes) para apurar o valor do crédito de ICMS a ser contabilizado. Observe o exemplo adiante:

Mercadorias Tributadas	80%
Mercadorias Exportadas (imunidade)	20%
(=) Total da Mercadoria Produzida	100%

Proporcionalidade: Limite do crédito de ICMS a Recuperar R\$ 28.800,00 (80% de R\$ 36.000,00).

Utilização do crédito: em 48 parcelas mensais no valor de R\$ 600,00 por parcela (R\$ 28.800,00 : 48 parcelas)

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA DO IBRACON Nº 01/04

CONTABILIZAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Em 31 de dezembro de 2002 e em 30 de dezembro de 2003, o Governo editou, respectivamente, as Leis nº 10.637 e 10.833, com alterações da Lei 10.865/2004 e regulamentações

posteriores, as quais introduziram modificações na forma de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (Pis) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Em virtude da complexidade do tema e da existência de certos aspectos que têm suscitado dúvidas em sua contabilização, o IBRACON decidiu elaborar esta Interpretação Técnica (IT) contendo uma orientação geral quanto aos principais aspectos contábeis envolvidos após a promulgação das referidas Leis.

Esta IT não pretende discutir os aspectos jurídicos das citadas leis. As citações a artigos e parágrafos da lei somente serão feitas para auxiliar na discussão.

Questão 1

Qual a melhor classificação desses tributos na demonstração de resultado a partir da vigência das Leis acima referidas?

Considerando que:

a) as Leis prevêem que o fato gerador desses tributos é o faturamento e, ainda, que o faturamento deve ser entendido como "o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica", incluindo as receitas não-operacionais, exceto as decorrentes da venda do ativo imobilizado e permanente - a totalidade das contas deste grupo a partir de fevereiro de 2004 - com o que as receitas de todos os grupos de contas do resultado são tributadas;

b) a norma instituiu um sistema de dedução da base de cálculo para diversos itens especificados, e

c) o sistema de contabilidade deve manter a consistência e uniformidade na avaliação das operações semelhantes:

Esses tributos devem ser registrados nos diversos grupos de receitas e despesas, a fim de que os correspondentes encargos reflitam a despesa tributária relativa às transações que a geraram e, dessa forma, que a entidade apresente adequadamente a margem bruta, lucro operacional, resultado financeiro e o resultado não-operacional gerado em seu negócio. Assim, por exemplo, no caso da receita de venda, o montante do PIS e da Cofins calculado sobre essa receita deve ser demonstrado como dedução de vendas, os créditos sobre os estoques vendidos como redutor do custo das vendas e os créditos sobre despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica em conta específica redutora dessas despesas, integrando o resultado operacional.

Questão 2

Ao registrar as aquisições de bens ou mercadorias, devem as entidades segregar esses tributos em conta distinta do ativo?

De acordo as normas legais, para o cálculo das contribuições não cumulativas deverá o contribuinte proceder da seguinte forma: sobre a base de cálculo obtida, já excluída das receitas isentas, sujeitas alíquota zero, não alcançadas pela incidência, será aplicada a alíquota aplicável e, do valor das contribuições apuradas, serão descontados créditos calculados em relação a custos e despesas pagos e incorridos, notadamente em relação a:

a) bens adquiridos para revenda, observadas as exceções previstas em lei;

b) bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

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

d) despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica (em princípio até o mês de agosto de 2004); e

e) encargos de depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

Conforme comentado, as normas instituíram um sistema de crédito em relação aos bens adquiridos para revenda, utilizados na fabricação de produtos, etc. Esse crédito somente poderá

ser utilizado para reduzir o valor a pagar calculado em relação às receitas, nos termos definidos nas Leis, ou seja, não será ressarcido pelo Fisco, exceto para situações especiais lá definidas. Considerando que estamos analisando sempre uma empresa em marcha, à semelhança da análise conduzida para registro de diferimento de imposto de renda, por exemplo, o IBRACON entende que o valor pago nas compras de mercadoria se constitui num crédito do contribuinte que será utilizado como abatimento nos cálculos dessas contribuições sobre receitas.

Assim, os valores dessas contribuições contidos nas aquisições de mercadorias se constituem num ativo da entidade.

É importante enfatizar que somente fará jus aos créditos a pessoa jurídica que produzir receitas sujeitas ao regime não cumulativo, oneradas por contribuições à alíquota de 9,25% ou pelas alíquotas diferenciadas determinadas pela Lei 10.865/2004. Além disso, os créditos serão apurados apenas em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à geração de receitas tributadas pelas alíquotas majoradas.

As empresas que apuram seu imposto de renda pela sistemática do lucro presumido, não farão jus ao crédito, independentemente do tipo de atividade que executem. É que para esse caso, assim como para o caso das pessoas jurídicas imunes, enquadradas no SIMPLES e os bancos, as Leis excluem do regime não cumulativo não a atividade em si que estas desempenham, mas, sim, a própria pessoa jurídica.

Em razão das premissas legais descritas acima, se a empresa possui atividades geradoras de receitas sujeitas ao regime não cumulativo e também cumulativo, não poderá tomar o crédito por ocasião da aquisição dos seus insumos, se acaso, nesse momento, não seja possível identificar se esse estoque será aplicado na produção de bens/serviços cuja receita de venda se sujeita ao regime não cumulativo.

Portanto, em face do mecanismo das leis, para aquelas empresas que têm apenas parte de suas receitas sujeitas à não-cumulatividade, somente a partir do momento em que se saiba a destinação dos insumos adquiridos é que será possível tomar os créditos dos insumos empregados.

Ao tomar o crédito do PIS e da Cofins, o mesmo não deverá fazer parte do custo de aquisição dos estoques, principalmente para que o resultado do período esteja de acordo com o regime de competência. Por ser tributo que deixou de ser cumulativo, reveste-se de um direito a ser recuperado quando de seu recolhimento.

Esse crédito somente poderá ser utilizado para reduzir o valor a pagar calculado em relação às receitas, nos termos definidos nas leis, ou seja, se não utilizado não será ressarcido pelo Fisco, exceto para situações especiais definidas em Lei. Havendo dúvida em relação à sua recuperação, o crédito deverá ser baixado.

Questão 3

Se a entidade, por facilidade ou simplicidade administrativa, registrar a despesa com PIS e Cofins em rubrica própria na demonstração do resultado do exercício, com base no "Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon", instituído pela Secretaria da Receita Federal, que nesta IT estamos denominando sistema simplificado, deverá tomar alguma providência em relação às diversas contas de resultado que estarão afetadas por esses tributos?

Se a entidade assim proceder, teremos as seguintes principais questões a considerar:

- a) O saldo dos estoques poderia estar aumentado pelo valor do PIS e da Cofins cujos créditos já foram compensados;
- b) A receita de vendas não estará deduzida do PIS e da Cofins;
- c) O custo das vendas estará aumentado em razão de o valor dos insumos utilizados na fabricação contemplar o PIS e a Cofins pagos na compra; e
- d) O custo das vendas estará aumentado pelo valor da depreciação dos bens do ativo imobilizado utilizados na produção calculado sem dedução dos tributos.

Assim, cada uma dessas rubricas deverá ser ajustada para retirar delas os efeitos desses tributos, de tal maneira que o resultado alcançado seja igual àquele apurado pelo sistema não simplificado.

Tomadas essas providências, ainda restaria calcular o valor dos tributos contidos no saldo dos estoques. Esse valor poderá ser calculado por estimativa com base nos itens constantes dos estoques que, de acordo com a legislação, dão direito a crédito. Esse valor será registrado como provisão para reduzir os estoques e, em contrapartida, no custo das vendas.

Para melhor entendimento dos procedimentos aqui indicados, estão sendo anexados exemplos a esta IT.

Questão 4

Como deve ser tratado o direito ao desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, existentes no início dessa nova sistemática de tributação, cujo valor será utilizado em 12 parcelas mensais iguais e sucessivas?

Observadas as razões anteriormente expostas, o IBRACON entende que o valor apurado em relação ao direito ao desconto para o saldo dos estoques, no início dessa nova sistemática de tributação, deve ser segregado e transferido para conta própria de tributos a compensar. Dependendo das facilidades de cada entidade, estas poderão deduzir o crédito presumido de cada item componente do estoque e outras registrarão em conta global redutora desses estoques. No primeiro caso, a baixa do estoque já será feita considerando o valor líquido, enquanto que no segundo caso haverá necessidade de realizar a conta redutora na mesma proporção dos estoques que lhe deram origem.

Questão 5

Qual a forma de contabilização do crédito, no caso das empresas que realizam as operações de exportação de mercadorias, prestação de serviços para pessoas domiciliadas no exterior e vendas à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, uma vez que essas operações não sofrerão incidência do PIS/COFINS?

Segundo previsão incluída em Lei, as empresas que realizarem as referidas operações, poderão utilizar o crédito do tributo para dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente de suas demais operações no mercado interno, ou para compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria. Ainda, segundo a norma, as empresas que não conseguirem utilizar o crédito por qualquer dessas formas, até o final de cada trimestre do ano civil, poderão solicitar ressarcimento em dinheiro, também observada a legislação específica aplicável à matéria.

Dessa forma, referidas empresas possuem um ativo realizável em moeda corrente (na hipótese de pedido de ressarcimento pela não compensação com débitos próprios) e, nessa situação, os créditos devem ser registrados em conta do ativo, em contrapartida de conta de receita, no resultado operacional, no momento em que o crédito for apurado.

Questão 6

A legislação antes referida permite que a entidade calcule créditos do PIS e da Cofins sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da entidade. Previu a legislação, ainda, que a entidade poderá, opcionalmente, calcular o crédito relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 anos. O montante do crédito presumido que será aproveitado à medida da depreciação ou amortização deverá ser transferido do imobilizado para conta específica de impostos a compensar?

Da mesma forma que o tratamento previsto nesta IT em relação aos estoques, o IBRACON entende que o referido crédito deverá ser transferido para conta de impostos a compensar, pois a entidade pode, nos termos da legislação em vigor, tomar crédito do tributo independentemente da depreciação ou amortização.

Ao optar por efetuar o desconto em um prazo inferior ao prazo em que o item é depreciado, a diferença entre a contribuição calculada sobre a depreciação e o crédito tomado representará uma diferença temporária entre a base contábil e a fiscal.

Semelhante ao imposto de renda e contribuição social, deverá ser registrada um saldo credor do PIS e da Cofins a apropriar.

Questão 7

Como deve ser efetuada a contabilização do PIS e da Cofins nos casos em que a entidade optar pela sua tributação com base no regime de caixa?

Semelhante ao imposto de renda e à contribuição social, as leis que tratam do PIS e da Cofins permitem que algumas receitas sejam tributadas quando de sua realização (regime de caixa), como por exemplo, nos casos de variação cambial credora em contas de empréstimos e/ou mútuos. Assim, aqui novamente poderá haver uma diferença temporária entre a base contábil e a fiscal e, como comentado na questão 6 acima, deverá ser registrada a provisão para o pagamento futuro do PIS e da Cofins, considerando, para o caso exemplificado, a taxa de câmbio que serviu de base para o registro de ativos e passivos na elaboração das demonstrações contábeis no final do exercício.

São Paulo, 22 de junho de 2004.

Guy Almeida Andrade
Presidente da Diretoria Nacional

José Luiz Ribeiro de Carvalho
Diretor Técnico de Assuntos Emergentes

ANEXO À INTERPRETAÇÃO TÉCNICA DO IBRACON Nº 01/2004

EXEMPLOS:

Os exemplos A e B estão preparados no pressuposto de a entidade ter controles analíticos sobre todos os itens.

a) O estoque foi adquirido e já realizado no próprio mês:

ELEMENTOS	VALORES R\$
Valor de Aquisição	100.000,00
Valores para fins de contabilização:	
ICMS a Compensar	18.000,00
PIS e COFINS a Compensar a Estoques	9.250,00
	<u>72.750,00</u>
	100.000,00
Receita de Venda	210.000,00
(-) Dedução de Vendas:	
ICMS (18%)	(37.800,00)
PIS e COFINS	(19.425,00)
Custo	<u>(72.750,00)</u>
Lucro Bruto	80.025,00
Cálculo Fiscal do PIS a Recolher	Valores R\$
RV = R\$ 210.000,00 x 9,25%	19.425,00
Crédito = (R\$ 100.000,00 x 9,25%)	<u>(9.250,00)</u>
PIS a Recolher	10.175,00

Como indicado, o estoque nessa hipótese foi efetivamente realizado (adquirido e vendido) dentro do próprio mês. Dessa forma, o valor do PIS e da Cofins foi aproveitado no mesmo período.

b) O estoque foi adquirido, mas apenas 60% foram realizados no próprio mês:

ELEMENTOS	VALORES R\$
Aquisição	100.000,00
Valores para fins de contabilização:	
ICMS a Compensar	18.000,00
PIS e COFINS a Compensar a Estoques	9.250,00
	<u>72.750,00</u>
	100.000,00
Receita de Venda (60% x R\$ 210.000,00)	126.000,00
(-) Dedução de Vendas:	
ICMS (18%)	(22.680,00)
PIS e COFINS	(11.655,00)
Custo (60% x R\$ 72.750,00)	<u>(43.650,00)</u>
Lucro Bruto *(60% x R\$ 80.025,00)	48.015,00
Cálculo Fiscal do PIS a Recolher	Valores R\$
RV = R\$ 126.000,00 x 9,25%	11.655,00
Crédito = (R\$ 100.000,00 x 9,25%)	<u>(9.250,00)</u>
PIS a Recolher	2.405,00

c) Registro contábil pelo critério simplificado e tomando os mesmos pressupostos do exemplo B.

Apuração do PIS e da COFINS			
	Valores em R\$	Alíquota	D/C Valores R\$
Receita Bruta	126.000,00	9,25%	11.655,00
Compras	100.000,00	9,25%	(9.250,00)
PIS e COFINS a Recolher			2.405,00

Contabilização do PIS e da COFINS	Sistema Simplificado	Reclassificação da Despesa de PIS e COFINS	Provisão para tributos nos estoques	Saldo ajustado
Elementos	Valores R\$	Valores R\$	Valores R\$	Valores R\$
Receita Bruta	126.000,00			126.000,00
ICMS	(22.680,00)			(22.680,00)
PIS e COFINS sobre Vendas		(11.655,00)		(11.655,00)
Receita Líquida	103.320,00	(11.655,00)	0,00	91.665,00
Custos das Vendas (mercadorias)	(49.200,00)			(49.200,00)
PIS e COFINS sobre Compras		9.250,00		9.250,00
Provisões:				
PIS e COFINS nos Estoques			(3.700,00)	(3.700,00)
Custo das Vendas (mercadorias)	(49.200,00)	9.250,00	(3.700,00)	(43.650,00)
Lucro Bruto	54.120,00	(2.405,00)	(3.700,00)	48.015,00
Despesa de PIS e COFINS	(2.405,00)	2.405,00	(3.700,00)	48.015,00
Resultado do Exercício	51.715,00	0,00	(3.700,00)	48.015,00

PIS e COFINS nos Estoques		Valores R\$
Compras		100.000,00
ICMS		<u>(18.000,00)</u>
Compras Líquidas de ICMS		82.000,00
Percentual Vendido.....		<u>60%</u>
Custo das Vendas.....		<u>(49.200,00)</u>
Saldo final dos estoques (bruto)		32.800,00
Alíquota do PIS e da COFINS.....		<u>9,25%</u>
Provisão:		
PIS e COFINS nos estoques.....		<u>(3.700,00)</u>
Saldo líquido dos estoques.....		29.100,00