

CONTABILIZAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS AO PIS E COFINS

(*) por *Silvério das Neves*

1 - INTRODUÇÃO - DISCUSSÃO TRIBUTÁRIA:

1.1 - CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS AO PIS E A COFINS

PREMISSA: Os tributaristas estão defendendo na justiça que o cálculo e a forma de contabilização dos **créditos não-cumulativos** das contribuições ao PIS e a COFINS gera um pagamento adicional, indevido, de imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e de contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) correspondente a 3,145%⁽¹⁾ (três inteiros, cento e quarenta e cinco milésimos por cento) do valor correspondente às compras de bens, insumos e despesas sobre os quais são calculados.

ARGUMENTAÇÕES: Os tributaristas que defendem essa tese:

a) julgam que a forma de contabilizar os créditos das contribuições não-cumulativas⁽²⁾ ao PIS e a COFINS, determinada pela Interpretação Técnica (IT) nº 01, de 2004, do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), provoca aumento artificial dos lucros submetidos à tributação do IRPJ e da CSLL;

b) entendem que a forma de contabilizar os créditos das mencionadas contribuições, ou seja, descontando o montante dos créditos diretamente sobre o valor das aquisições de bens, insumos e despesas (método subtrativo direto), sobre os quais são calculados, provoca redução de custos e de despesas e, conseqüentemente, aumento artificial do lucro contábil e, portanto, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

DECISÕES JUDICIAIS: As Decisões Judiciais sobre o assunto em tela ainda estão divididas, recentemente uma empresa obteve liminar favorável permitindo o depósito da diferença questionada do IRPJ e da CSLL, ao invés de realizar diretamente o pagamento das mencionadas diferenças para a Secretaria da Receita Federal.

2 - CASO PRÁTICO

Para comprovar a adequação técnica e operacional da IT nº 01, de 2004, do IBRACON, desenvolveremos de **forma sumária** um caso prático cujo cálculo e os registros contábeis serão realizados de três maneiras diferentes, a saber:

1ª FORMA - de acordo com as normas estatuídas pela já referida Interpretação Técnica nº 01, de 2004 do IBRACON;

2ª FORMA - registrando o valor total das compras e despesas no resultado do exercício e escriturando o valor a pagar dos tributos devidos (ICMS, PIS e COFINS) também como despesas pelo valor líquido efetivamente devido sem contabilizar, portanto, o crédito das mencionadas contribuições;

3ª FORMA - contabilizando o valor dos créditos diretamente no resultado do exercício como receita.

⁽¹⁾ 9,25% (alíquota das contribuições ao PIS e a COFINS, ou seja, 1,65% + 7,6%, respectivamente) incidentes sobre 34% (alíquotas do IRPJ, do adicional e da CSLL, ou seja, 15% + 10% + 9%, respectivamente).

⁽²⁾ Imposto não-cumulativo é aquele em que se compensa, nas operações subseqüentes desse imposto, o montante que, por sua vez, foi cobrado nas operações anteriores.

DADOS PARA A SOLUÇÃO DOS CASOS PRÁTICOS	
■ Venda a prazo de mercadorias	R\$ 60.000,00
■ Compra a Prazo de Mercadorias	R\$ 20.000,00
■ Despesas que geram direito a crédito do PIS e da COFINS	R\$ 10.000,00

2.1 - BASE DE CÁLCULO E VALORES DEVIDOS

Pela sistemática da não-cumulatividade os valores devidos ao ICMS, PIS e a COFINS poderiam ser calculados da seguinte forma:

2.1.1 - ICMS NÃO-CUMULATIVO = Base Cálculo = R\$ 60.000,00 (valor das vendas realizadas); 18% de R\$ 60.000,00 = R\$ 10.800,00 (valor do imposto devido). Base de Cálculo do crédito = R\$ 20.000,00 (valor das compras realizadas no período); 18% de R\$ 20.000,00 = R\$ 3.600,00 (valor do imposto creditado). Apuração do Imposto: R\$ 10.800,00 - R\$ 3.600,00 = R\$ 7.200,00 (valor do imposto a ser recolhido).

2.1.2 - CONTRIBUIÇÕES AO PIS E A COFINS NÃO-CUMULATIVAS = base imponible = **R\$ 30.000,00**, ou seja, R\$ 60.000,00 das vendas menos: R\$ 20.000,00 das compras e R\$ 10.000,00 das despesas que geram direito ao crédito das mencionadas contribuições sociais. Assim, o valor a recolher das contribuições sociais seria:

- **PIS**.....R\$ **495,00** (1,65% x R\$ 30.000,00);
- **COFINS**.....R\$ **2.280,00** (7,6% x R\$ 30.000,00).

3 - CÁLCULO E CONTABILIZAÇÃO - IT Nº 001, DE 2004 - 1ª FORMA

A contabilização das contribuições ao PIS e a COFINS na forma prevista na Interpretação Técnica nº 001, de 2004, do IBRACON será efetuada da seguinte forma:

3.1 - PELAS VENDAS A PRAZO

Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)	
a Receita de Vendas (Resultado)	60.000,00

3.2 - ICMS SOBRE AS VENDAS

ICMS sobre Vendas (Resultado)	
a ICMS a Recolher (Passivo Circulante)	10.800,00

3.3 - PIS SOBRE AS VENDAS

PIS - Dedução da Receita Bruta (Resultado)	
a PIS a Recolher (Passivo Circulante)	990,00

3.4 - COFINS SOBRE AS VENDAS

COFINS - Dedução da Receita Bruta (Resultado)	
a COFINS a Recolher (Passivo Circulante)	4.560,00

3.5 - OPERAÇÃO DE COMPRAS A PRAZO

Valor Bruto da aquisição de Mercadorias	R\$ 20.000,00
(-) Tributos Recuperáveis:	
ICMS (18% x R\$ 20.000,00)	R\$ 3.600,00
PIS (1,65% x R\$ 20.000,00)	R\$ 330,00
COFINS (7,6% x R\$ 20.000,00)	R\$ 1.520,00
<u>.....</u>	<u>R\$ 5.450,00</u>
(=) Valor das Mercadorias	R\$ 14.550,00

Contabilização:

Diversos		
a Fornecedores (Passivo Circulante)		20.000,00
Mercadorias em Estoque (Ativo Circulante)	14.550,00	
ICMS a Recuperar (Ativo Circulante)	3.600,00	
PIS a Recuperar (Ativo Circulante)	330,00	
COFINS a Recuperar (Ativo Circulante)	1.520,00	

3.6 - DESPESAS QUE GERAM DIREITO AO CRÉDITO DE PIS E COFINS

Valor Bruto das despesas	R\$ 10.000,00
(-) Tributos Recuperáveis:	
PIS (1,65% x R\$ 10.000,00)	R\$ 165,00
COFINS (7,6% x R\$ 10.000,00).....	<u>R\$ 760,00</u>
	<u>R\$ 925,00</u>
(=) Valor das Despesas	R\$ 9.075,00

Contabilização:

Diversos		
a Contas a Pagar (Passivo Circulante)		10.000,00
Despesas (Resultado)	9.075,00	
PIS a Recuperar (Ativo Circulante)	165,00	
COFINS a Recuperar (Ativo Circulante)	760,00	

3.7 - APURAÇÃO DO ICMS

ICMS a Recolher (Passivo Circulante)		
a ICMS a Recuperar (Ativo Circulante)		3.600,00

3.8 - APURAÇÃO DO PIS

PIS a Recolher (Passivo Circulante)		
a PIS Recuperar - Ativo Circulante (R\$ 330,00 + R\$ 165,00)		495,00

3.9 - APURAÇÃO DA COFINS

COFINS a Recolher (Passivo Circulante)		
a COFINS Recuperar - Ativo Circulante (R\$ 1.520,00 + R\$ 760,00)		2.280,00

3.10 - CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS - CMV

Custo das Mercadorias Vendidas - CMV (Resultado) *		
a Mercadorias em Estoque (Ativo Circulante)		14.550,00

Na suposição de que:

- as mercadorias compradas foram totalmente vendidas;
- não existe estoque inicial e final.

3.11 - APURAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (ARE)

Receita de Vendas (Resultado)		
a Apuração do Resultado do Exercício (ARE)		60.000,00

3.12 - TRANSFERÊNCIA DAS DESPESAS E CUSTOS PARA A CONTA (ARE)

Apuração do Resultado do Exercício (ARE)	39.975,00	
a Diversos		
a ICMS sobre Vendas		10.800,00
a PIS Dedução da Receita Bruta		990,00
a COFINS Dedução da Receita Bruta		4.560,00
a Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)		14.550,00
a Despesas		9.075,00

RAZONETES:

Duplicatas a Receber (AC)	
(3.1) 60.000,00	

Mercadorias em Estoque (AC)	
(3.5) 14.550,00	14.550,00 (3.10)

ICMS a Recuperar (AC)	
(3.5) 3.600,00	3.600,00 (3.7)

COFINS a Recuperar (AC)	
(3.5) 1.520,00	
(3.6) 760,00	
(S) 2.280,00	2.280,00 (3.9)

PIS a Recuperar (AC)	
(3.5) 330,00	
(3.6) 165,00	
(S) 495,00	495,00 (3.8)

Fornecedores	
	20.000,00 (3.5)

Contas a Pagar (PC)	
	10.000,00 (3.6)

ICMS a Recolher (PC)	
(3.7) 3.600,00	10.800,00 (3.2)
	7.200,00 (S)

PIS a Recolher	
(3.8) 495,00	990,00 (3.3)
	495,00 (S)

COFINS a Recolher (PC)	
(3.9) 2.280,00	4.560,00 (3.4)
	2.280,00 (S)

Receita de Vendas (ARE)	
(3.11) 60.000,00	60.000,00 (3.1)

ICMS sobre Vendas (ARE)	
(3.2) 10.800,00	10.800,00 (3.12)

PIS Dedução Receita Bruta	
(3.3) 990,00	990,00 (3.12)

COFINS Dedução Receita Bruta	
(3.4) 4.560,00	4.560,00 (3.12)

Despesas (ARE)	
(3.6) 9.075,00	9.075,00 (3.12)

Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)	
14.550,00 (3.12)	

Apuração do Resultado do Exercício (ARE)	
(3.12) 39.975,00	60.000,00 (3.11)
	20.025,00 (S)

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	
Receita Operacional Bruta (Vendas Brutas)	60.000,00
(-) Deduções da receita bruta:	
Impostos Incidentes sobre Vendas:	
ICMS sobre Vendas	10.800,00
PIS Dedução da Receita Bruta	990,00
COFINS Dedução da Receita Bruta	<u>4.560,00</u>
(=) Receita Operacional Líquida (Vendas Líquidas)	<u>43.650,00</u>
(-) Custo das Mercadorias Vendidas - CMV	<u>-14.550,00</u>
(=) Lucro Operacional Bruto (Lucro Bruto)	29.100,00
(-) Despesas Operacionais	-9.075,00
(=) Lucro Final	20.025,00

4 - CÁLCULO PELA 2ª FORMA

Nesta hipótese, registraremos:

1º) o valor bruto das compras como custo das mercadorias vendidas (na suposição de que todas as mercadorias compradas tenham sido vendidas, não houve registro de créditos dos tributos que incidem sobre compras e de que não existe estoque inicial e final do período correspondente);

2º) o valor bruto total das despesas diretamente em conta de resultado (sem realizar a dedução e a conseqüente contabilização dos créditos correspondentes às contribuições não-cumulativas ao PIS e a COFINS);

3º) o valor a pagar dos tributos devidos - ICMS, PIS e COFINS - diretamente em conta de resultado como despesas pelo **valor líquido devido**, portanto, sem registrar a dedução e a contabilização dos créditos das contribuições ao PIS e a COFINS.

Note que a maneira de contabilizar prevista na 2ª e 3ª forma deste trabalho atende aos desejos dos defensores das teses elencadas no início deste trabalho, pois não reduz o valor dos custos e despesas a serem registradas pela contabilidade da empresa.

VALOR DOS TRIBUTOS DEVIDOS		
Nº	DESCRIÇÃO	VALORES
01	ICMS (Valor devido 18% sobre a base de cálculo líquida): ■ Base de Cálculo R\$ 40.000,00 (R\$ 60.000,00 - R\$ 20.000,00)	7.200,00
02	PIS (Valor devido 1,65% sobre a base de cálculo líquida): ■ Base de Cálculo R\$ 30.000,00 (R\$ 60.000,00 - R\$ 20.000,00 - R\$ 10.000,00)	495,00
03	COFINS (Valor devido 7,6% sobre a base de cálculo líquida): ■ Base de Cálculo R\$ 30.000,00 (R\$ 60.000,00 - R\$ 20.000,00 - R\$ 10.000,00)	2.280,00
TOTAL DOS TRIBUTOS		9.975,00

Como não houve contabilização dos créditos relativos aos tributos (ICMS, PIS e COFINS) o valor líquido devido dos mencionados tributos foi contabilizado como despesas tendo como contrapartida o passivo correspondente; dessa forma, o valor total das despesas foi contabilizado diretamente em conta de resultado como defendem os defensores das teses levantadas no início deste trabalho.

Posto isto, a contabilização das operações, bem como, a demonstração do Resultado do Exercício serão representados da seguinte forma:

CONTABILIZAÇÃO:

4.1 - PELAS VENDAS A PRAZO

Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)	
a Receita de Vendas (Resultado)	60.000,00

4.2 - ICMS SOBRE AS VENDAS - PELO VALOR LÍQUIDO		
ICMS sobre Vendas (Resultado)		
a ICMS a Recolher (Passivo Circulante)		7.200,00
4.3 - PIS SOBRE AS VENDAS - PELO VALOR LÍQUIDO		
PIS - Dedução da Receita Bruta (Resultado)		
a PIS a Recolher (Passivo Circulante)		495,00
4.4 - COFINS SOBRE AS VENDAS - PELO VALOR LÍQUIDO		
COFINS - Dedução da Receita Bruta (Resultado)		
a COFINS a Recolher (Passivo Circulante)		2.280,00
4.5 - OPERAÇÃO DE COMPRAS A PRAZO - PELO VALOR BRUTO		
Mercadorias em Estoque (AC)		
a Fornecedores (Passivo Circulante)		20.000,00
4.6 - DESPESAS - PELO VALOR BRUTO		
Despesas (ARE)		
a Contas a Pagar (Passivo Circulante)		10.000,00
4.7 - CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS - CMV - PELO VALOR BRUTO		
Custo das Mercadorias Vendidas - CMV (Resultado) *		
a Mercadorias em Estoque (Ativo Circulante)		20.000,00
Na suposição de que:		
■ as mercadorias compradas foram totalmente vendidas;		
■ não existe estoque inicial e final.		
4.8 - APURAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (ARE)		
Receita de Vendas (Resultado)		
a Apuração do Resultado do Exercício (ARE)		60.000,00
4.9 - Transferência das Despesas e Custos para ARE		
Apuração do Resultado do Exercício (ARE)	39.975,00	
a Diversos		
a ICMS sobre Vendas		7.200,00
a PIS Dedução da Receita Bruta		495,00
a COFINS Dedução da Receita Bruta		2.280,00
a Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)		20.000,00
a Despesas		10.000,00

RAZONETES:

Duplicatas a Receber \ (AC)	
(4.1) 60.000,00	

Mercadorias em Estoque (AC)	
(4.5) 20.000,00	20.000,00 (4.7)

Fornecedores	
	20.000,00 (4.5)

Contas a Pagar (PC)	
	10.000,00 (4.6)

ICMS a Recolher (PC)		PIS a Recolher	
	7.200,00 (4.2)		495,00 (4.3)
	7.200,00 (S)		495,00 (S)
COFINS a Recolher (PC)		Receita de Vendas (ARE)	
	2.280,00 (4.4)	(4.8) 60.000,00	60.000,00 (4.1)
	2.280,00 (S)		
ICMS sobre Vendas (ARE)		PIS Dedução Receita Bruta	
(4.2) 7.200,00	7.200,00 (4.9)	(4.3) 495,00	495,00 (4.9)
COFINS Dedução Receita Bruta		Despesas (ARE)	
(4.4) 2.280,00	2.280,00 (4.9)	(4.6) 10.000,00	10.000,00 (4.9)
Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)		Apuração do Resultado do Exercício (ARE)	
(4.7) 20.000,00	20.000,00 (4.9)	(4.9) 39.975,00	60.000,00 (4.8)
			20.025,00 (S)

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO		
DESCRIÇÃO	VALORES R\$	
	PARCIAIS	TOTAIS
Receita Operacional Bruta (Vendas Brutas)		60.000,00
(-) Tributos Incidentes sobre vendas (pelo valor líquido):		
▪ ICMS.....	7.200,00	
▪ PIS.....	495,00	
▪ COFINS.....	<u>2.280,00</u>	<u>-9.975,00</u>
(=) Receita Operacional Líquida (Vendas Líquidas)		50.025,00
(-) Custo das mercadorias Vendidas (CMV) *		<u>-20.000,00</u>
(=) Lucro Operacional Bruto (Lucro Bruto)		30.025,00
(-) Despesas Operacionais **		-10.000,00
(=) Lucro Final		20.025,00
* Valor bruto das compras de mercadorias na suposição de que:		
a) todas as mercadorias compradas foram vendidas;		
b) não exista estoque inicial e final;		
c) a empresa não contabilizou o crédito dos tributos (ICMS, PIS e COFINS).		
** Valor bruto das despesas do período na suposição de que a empresa não deduziu do montante correspondente os créditos das contribuições ao PIS e a COFINS.		

5 - CÁLCULO PELA 3ª FORMA

Nesta forma de contabilização os créditos das contribuições ao PIS e a COFINS são contabilizados como receitas (contas da Apuração do Resultado do Exercício). Como o § 10 do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que o valor dos créditos não constitui receita bruta da pessoa jurídica, **servindo apenas para dedução do valor devido**, as empresas estão excluindo o valor correspondente

contabilizado como receita na base de cálculo de todos os tributos devidos, ou seja, COFINS, PIS, IRPJ e CSLL. Cabe destacar, por pertinente, que a mencionada exclusão não está amparada por disposição legal permissiva o que poderá provocar lançamento de ofício por parte da autoridade fazendária.

Observe os lançamentos contábeis abaixo:

5.1 - PELAS VENDAS A PRAZO

Duplicatas a Receber (Ativo Circulante)	
a Receita de Vendas (Resultado)	60.000,00

5.2 - ICMS SOBRE AS VENDAS

ICMS sobre Vendas (Resultado)	
a ICMS a Recolher (Passivo Circulante)	10.800,00

5.3 - PIS SOBRE AS VENDAS

PIS - Dedução da Receita Bruta (Resultado)	
a PIS a Recolher (Passivo Circulante)	990,00

5.4 - COFINS SOBRE AS VENDAS

COFINS - Dedução da Receita Bruta (Resultado)	
a COFINS a Recolher (Passivo Circulante)	4.560,00

5.5 - OPERAÇÃO DE COMPRAS A PRAZO

Valor Bruto da aquisição de Mercadorias	R\$ 20.000,00
(-) Tributos Recuperáveis:	
ICMS (18% x R\$ 20.000,00)	R\$ 3.600,00
PIS (1,65% x R\$ 20.000,00)	R\$ 330,00
COFINS (7,6% x R\$ 20.000,00)	<u>R\$ 1.520,00</u> ...R\$ 5.450,00
(=) Valor das Mercadorias.....	R\$ 14.550,00

Contabilização:

Diversos	
a Fornecedores (Passivo Circulante)	20.000,00
Mercadorias em Estoque (Ativo Circulante)	16.400,00
ICMS a Recuperar (Ativo Circulante)	3.600,00
PIS a Recuperar (Ativo Circulante)	
a Receita de Recuperação de PIS (Resultado)	330,00
COFINS a Recuperar (Ativo Circulante)	
a Receita de Recuperação de COFINS (Resultado)	1.520,00

5.6 - DESPESAS QUE GERAM DIREITO AO CRÉDITO DE PIS E COFINS

Valor Bruto das despesas	R\$ 10.000,00
(-) Tributos Recuperáveis:	
PIS (1,65% x R\$ 10.000,00)	R\$ 165,00
COFINS (7,6% x R\$ 10.000,00)	<u>R\$ 760,00</u> ...R\$ 925,00
(=) Valor das Despesas	R\$ 9.075,00

Contabilização:

Despesas (Resultado)	
a Contas a Pagar (Passivo Circulante)	10.000,00
PIS a Recuperar (Ativo Circulante)	
a Receita de Recuperação de PIS (Resultado)	165,00
COFINS a Recuperar (Ativo Circulante)	
a Receita de Recuperação de PIS (Resultado)	760,00

5.7 - APURAÇÃO DO ICMS

ICMS a Recolher (Passivo Circulante)	
a ICMS a Recuperar (Ativo Circulante)	3.600,00

5.8 - APURAÇÃO DO PIS

PIS a Recolher (Passivo Circulante)	
a PIS Recuperar - Ativo Circulante (R\$ 330,00 + R\$ 165,00)	495,00

5.9 - APURAÇÃO DA COFINS

COFINS a Recolher (Passivo Circulante)	
a COFINS Recuperar - Ativo Circulante (R\$ 1.520,00 + R\$ 760,00)	2.280,00

5.10 - CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS - CMV

Custo das Mercadorias Vendidas - CMV (Resultado)	
a Mercadorias em Estoque (Ativo Circulante)	16.400,00

Na suposição de que:

- as mercadorias compradas foram totalmente vendidas;
- não existe estoque inicial e final.

5.11 - APURAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (ARE)

Diversos		
a Apuração do Resultado do Exercício (ARE)		62.775,00
Receita de Vendas (Resultado)	60.000,00	
Receita de Recuperação de PIS (Resultado)	495,00	
Receita de Recuperação de COFINS (Resultado)	2.280,00	

5.12 - TRANSFERÊNCIA DAS DESPESAS E CUSTOS PARA ARE

Apuração do Resultado do Exercício (ARE)	42.750,00	
a Diversos		
a ICMS sobre Vendas		10.800,00
a PIS Dedução da Receita Bruta		990,00
a COFINS Dedução da Receita Bruta		4.560,00
a Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)		16.400,00
a Despesas		10.000,00

RAZONETES:

Duplicatas a Receber (AC)	
(5.1) 60.000,00	

Mercadorias em Estoque (AC)	
(5.5) 16.400,00	16.400,00 (5.10)

ICMS a Recuperar (AC)	
(5.5) 3.600,00	3.600,00 (5.7)

COFINS a Recuperar (AC)	
(5.5) 1.520,00	
(5.6) 760,00	
(S) 2.280,00	2.280,00 (5.9)

PIS a Recuperar (AC)	
(5.5) 330,00	
(5.6) 165,00	
(S) 495,00	495,00 (5.8)

Fornecedores	
	20.000,00 (5.5)

Contas a Pagar (PC)		ICMS a Recolher (PC)	
	10.000,00 (5.6)	(5.7) 3.600,00	10.800,00 (5.2)
			7.200,00 (S)
PIS a Recolher		COFINS a Recolher (PC)	
(5.8) 495,00	990,00 (5.3)	(5.9) 2.280,00	4.560,00 (5.4)
	495,00 (S)		2.280,00 (S)
Receita de Vendas (ARE)		ICMS sobre Vendas (ARE)	
(5.11) 60.000,00	60.000,00 (5.1)	(5.2) 10.800,00	10.800,00 (5.12)
PIS Dedução Receita Bruta		COFINS Dedução Receita Bruta	
(5.3) 990,00	990,00 (5.12)	(5.4) 4.560,00	4.560,00 (5.12)
Despesas (ARE)		Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)	
(5.6) 10.000,00	10.000,00 (5.12)	(5.10) 16.400,00	16.400,00 (5.12)
Receita de Recuperação de PIS (ARE)		Receita de Recuperação de COFINS (ARE)	
	330,00 (5.5)		1.520,00 (5.5)
	165,00 (5.6)		760,00 (5.6)
(5.11) 495,00	495,00 (S)	(5.11) 2.280,00	2.280,00 (S)
Apuração do Resultado do Exercício (ARE)			
(5.12) 42.750,00	62.775,00 (5.11)		
	20.025,00 (S)		

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO		
Receita Operacional Bruta (Vendas Brutas)		60.000,00
(-) Deduções da receita bruta:		
Impostos Incidentes sobre Vendas:		
ICMS sobre Vendas	10.800,00	
PIS Dedução da Receita Bruta	990,00	
COFINS Dedução da Receita Bruta	<u>4.560,00</u>	-16.350,00
(=) Receita Operacional Líquida (Vendas Líquidas)		43.650,00
(-) Custo das Mercadorias Vendidas – CMV		-16.400,00
(=) Lucro Operacional Bruto (Lucro Bruto)		27.250,00
(-) Despesas Operacionais		-10.000,00
(+) Receita de Recuperação de COFINS		2.280,00
(+) Receita de Recuperação de PIS		495,00
(=) Lucro Final		20.025,00
Note que o Lucro Final apurado foi idêntico aos anteriores assim, se a empresa excluir o valor das Receitas de Recuperação de PIS e de COFINS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL estará provocando uma redução indevida no valor a ser recolhido relativo aos mencionados tributos sendo, portanto, passível de autuação fiscal.		

6 - CONCLUSÕES

Perceba que o valor do lucro final não foi alterado nas três formas de contabilizar, ou seja, em todas as hipóteses o **resultado contábil final** correspondeu a um lucro de **R\$ 20.025,00** (vinte mil, e vinte e cinco reais) derrubando, assim, as premissas levantadas na parte inicial deste trabalho.

Cabe destacar, por pertinente, a ementa do Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal nº 347, de 08 de outubro de 1970, dispõe:

"A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela contabilidade e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável".

Como não existe previsão legal para excluir da base de cálculo dos tributos o valor dos créditos relativos às contribuições ao PIS e a COFINS, contabilizados como receitas na apuração do resultado do exercício (3ª hipótese de contabilização) entendemos, s.m.j., que **a empresa estará sujeita ao lançamento de ofício por exclusão indevida das mencionadas importâncias na base de cálculo dos tributos (IRPJ e CSLL).**

Finalmente, não prospera a premissa levantada na parte inicial deste trabalho, ou seja, o aumento fictício do lucro pela forma de contabilizar os créditos das contribuições ao PIS e a COFINS, prevista na **Interpretação Técnica nº 01, de 2004, do IBRACON**, ao contrário a forma preconizada na referida interpretação atende completamente todos os princípios contábeis pertinentes à correta contabilização dos tributos não-cumulativos. Se tal assertiva não fosse verdadeira a contabilização do ICMS como tributo não-cumulativo também provocaria um pagamento adicional, indevido, de imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e de contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) correspondente a 6,12%⁽³⁾ (seis inteiros e doze centésimos por cento) do valor correspondente às compras de mercadorias para revenda e dos insumos utilizados no setor de produção pelas empresas industriais. Note que o valor do estoque de mercadorias quando vendido pela empresa comercial será computado na apuração do resultado do exercício como **Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)** e o valor dos insumos utilizados na produção comporá o montante dos estoques dos produtos em elaboração e dos produtos acabados que, após serem vendidos, será transferido para o resultado do exercício como **Custo dos Produtos Vendidos (CPV).**

NOTAS:

1º - No boletim Fisco nº 4 - página 135 - de 2003, portanto, antes da publicação da Interpretação Técnica (IT) IBRACON nº 01, de 2004, publicamos a matéria sobre a Contabilização da Contribuição Não-Cumulativa ao PIS;

2º - Após a publicação da referida Interpretação Técnica voltamos ao assunto para publicar em nosso boletim nº 23 - página 729 - de 2005, a Contabilização das Contribuições Não-Cumulativas ao PIS e a Cofins, na forma preconizada na referida interpretação do IBRACON.

Matéria Publicada no Boletim Tributário Fisco e Contribuinte nº 27/2006 - Federal.

Editora Fisco e Contribuinte Ltda.

Fones: 3258-7048/3259-8037

e-mail: fisco@fiscocontribuinte.com.br

⁽³⁾ 18% alíquota do ICMS incidente sobre 34% (alíquotas do IRPJ, do adicional do IRPJ e da CSLL, ou seja, 15% + 10% + 9%, respectivamente).