

Interpretação Técnica 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 nºs.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?

Resposta

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?

Resposta

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 à 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 de 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?

Resposta

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?

Resposta

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 estão enquadradas no regime da não-cumulatividade e que realizam 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?

Resposta

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. Assim, a contabilização deverá ser feita de forma análoga ao descrito na Questão 2.

Por outro lado, cabe destacar que as empresas exportadoras que tributam suas receitas pelo regime cumulativo têm o direito de calcular crédito presumido de IPI para ressarcimento do PIS/Cofins (Leis nos. 9.363/96 e 10.276/01), a ser utilizado para dedução de débitos de IPI relativos a períodos subseqüentes de apuração, transferidos para outro estabelecimento da pessoa jurídica para dedução de débitos de IPI, sendo que, remanescendo, ao final de cada trimestre-calendário, créditos de IPI passíveis de ressarcimento poderão ser ressarcidos ou utilizados para compensação de débitos próprios relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, conforme IN SRF 600/05. Essas empresas também possuem um ativo realizável, a ser registrado, no momento em que o crédito for apurado, em contrapartida de conta redutora de custos, por ser, em essência, uma redução do custo de aquisição da matéria-prima.

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.

Preveu 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 de crédito presumido deverá ser transferido do imobilizado para conta específica de impostos a compensar?

Resposta

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 registrado 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?

Resposta

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 José Luiz Ribeiro de Carvalho

Presidente da Diretoria Nacional Diretor Técnico de Assuntos Emergentes

Nota: Reeditada em 24 de setembro de 2007, devido à alteração do texto da questão 5 para adequá-la ao regime da não-cumulatividade e esclarecer a situação de empresas exportadoras que tributam suas receitas pelo regime cumulativo.

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:

	<u>R\$</u>
Valor de aquisição	100.000
<u>Contabilização</u>	
ICMS a compensar	18.000
PIS e Cofins a compensar	9.250
Estoques	<u>72.750</u>
	<u>100.000</u>
Receita de venda	210.000
Dedução de venda:	
ICMS (18%)	(37.800)
PIS e Cofins	(19.425)
Custo	<u>(72.750)</u>
Lucro bruto	<u>80.025</u>
<hr/>	
Cálculo fiscal do PIS a recolher:	<u>R\$</u>
RV 210.000 x 9,25%	19.425
Crédito (100.000 x 9,25%)	<u>(9.250)</u>
PIS a recolher	<u>10.175</u>

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:

	<u>R\$</u>
Valor de aquisição	100.000
<u>Contabilização</u>	
ICMS a compensar	18.000
PIS e Cofins a compensar	9.250
Estoques	<u>72.750</u>
	<u>100.000</u>
	<u>R\$</u>
Receita de Venda	126.000
Dedução de Venda	
ICMS (18%)	(22.680)
PIS e Cofins	(11.655)
Custo	<u>(43.650)</u>
Lucro bruto	<u>48.015</u>
	<u>R\$</u>
Cálculo fiscal do PIS a recolher:	
RV 126.000 x 9,25%	11.655
Crédito (100.000 x 9,25%)	<u>(9.250)</u>
PIS a recolher	<u>2.405</u>

C) Registro contábil pelo critério simplificado e tomando os mesmos pressupostos do exemplo B:

<u>Apuração do PIS e da Cofins</u>			(Débito)
	<u>R\$</u>	<u>Alíquota</u>	<u>crédito</u>
			<u>R\$</u>
Receita bruta	126.000	9,25%	11.655
Compras	100.000	9,25%	(9.250)
		PIS e COFINS a recolher	<u>2.405</u>

<u>Contabilização do PIS e da Cofins</u>	<u>Sistema simplificado</u>	<u>Reclassificação da despesa de PIS e Cofins</u>	<u>Provisão para tributos nos estoques</u>	<u>Saldo ajustado</u>
	<u>R\$</u>	<u>R\$</u>	<u>R\$</u>	<u>R\$</u>
Receita bruta	126.000			126.000
ICMS	(22.680)			(22.680)
PIS e Cofins s/ vendas		(11.655)		(11.655)
Receita líquida	<u>103.320</u>	<u>(11.655)</u>	<u>0</u>	<u>91.665</u>
Custo das vendas (mercadorias)	(49.200)			(49.200)
PIS e Cofins s/ compras		9.250		9.250
Provisão PIS e Cofins nos estoques			(3.700)	(3.700)
Custo das vendas (mercadorias)	<u>(49.200)</u>	<u>9.250</u>	<u>(3.700)</u>	<u>(43.650)</u>
Lucro bruto	<u>54.120</u>	<u>(2.405)</u>	<u>(3.700)</u>	<u>48.015</u>
Despesa de PIS e Cofins	(2.405)	2.405		0
Resultado do exercício	<u>51.715</u>	<u>0</u>	<u>(3.700)</u>	<u>48.015</u>
<u>PIS e Cofins nos estoques</u>	<u>R\$</u>			
Compras	100.000			
ICMS	<u>(18.000)</u>			
Compras líquidas de ICMS	82.000			
Percentual vendido	60%			
Custo das vendas	<u>(49.200)</u>			
Saldo final dos estoques (bruto)	32.800			
Alíquota do PIS e da Cofins	<u>9,25%</u>			
Provisão para PIS e Cofins nos estoques	(3.700)			
Saldo líquido dos estoques	<u>29.100</u>			