

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JAQUELINE DE SOUZA BANDEIRA

***METODOLOGIAS DE RECONHECIMENTO DE CRÉDITO DE
PIS/COFINS SOBRE ATIVO IMOBILIZADO E SEUS
IMPACTOS FINANCEIROS E FISCAIS***

RIO DE JANEIRO –RJ
DEZEMBRO, 2020

JAQUELINE DE SOUZA BANDEIRA

***METODOLOGIAS DE RECONHECIMENTO DE CRÉDITO DE
PIS/COFINS SOBRE ATIVO IMOBILIZADO E SEUS
IMPACTOS FINANCEIROS E FISCAIS***

Monografia apresentada à Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro como um dos requisitos para a conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Marcus Vinicius Melo Moraes

RIO DE JANEIRO –RJ
DEZEMBRO, 2020

JAQUELINE DE SOUZA BANDEIRA

***METODOLOGIAS DE RECONHECIMENTO DE CRÉDITO DE
PIS/COFINS SOBRE ATIVO IMOBILIZADO E SEUS
IMPACTOS FINANCEIROS E FISCAIS***

Monografia apresentada à Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro como um dos requisitos para a conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis.

Aprovado por:

Prof. Me. Marcus Vinicius Melo Moraes

Prof. Dra. Alessandra de Lima Marques

Profa. Dra. Cláudia Ferreira da Cruz

Profa. Me. Mônica Visconti de Melo

RIO DE JANEIRO –RJ
DEZEMBRO, 2020

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos que me incentivaram, acreditaram na minha capacidade e apoiaram meus sonhos. Ao Victor pelo imenso suporte. À Deloitte por ter me dado o tema, apesar de ter influenciado no prazo de entrega. Aos meus amigos, que diversas vezes me ajudaram, dando-me forças para que eu pudesse continuar (principalmente quando me acompanhavam no Ximenin). Aos meus pais, por me fazerem sair de casa e lutar pelo que acredito e por quem eu gostaria de ser. Ao professor pela paciência e sabedoria.

RESUMO

O trabalho consiste na análise e avaliação de duas metodologias de apuração de créditos de PIS/Cofins sobre ativo imobilizado e seus respectivos impactos fiscais e financeiros. A sistemática amplamente utilizada é a tomada de crédito via depreciação durante 5 anos de vida útil do ativo (60 parcelas), de modo que o contribuinte possa usufruir destes créditos de forma contínua e gradual. A segunda metodologia, prevê a possibilidade de apropriação do crédito referente a máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços via custo de aquisição, onde o reconhecimento do crédito passa a ser feito de maneira integral em uma única parcela, diferentemente da tomada de crédito via depreciação. Este trabalho tem por objetivo avaliar impactos financeiros e fiscais decorrentes da escolha entre ambas as metodologias de apropriação de crédito. Para atingir o objetivo, foi elaborada pesquisa descritiva, bibliográfica e qualitativa, cujas análises se basearam em simulações de cenários originados da utilização destas duas metodologias em três circunstâncias (crescimento econômico, retração econômica e estabilidade) que representam o estágio de maturidade da sociedade. Os resultados demonstram que a escolha da metodologia de reconhecimento de crédito de ativo imobilizado influencia a distribuição do recolhimento de tributo ao longo do tempo, impactando o fluxo de caixa da sociedade. Na utilização do método via custo de aquisição, verificou-se diminuição do recolhimento de PIS/Cofins no curto prazo (primeiros meses de análise) e aumento no longo prazo (últimas meses de análise). O método via depreciação demonstra maior simetria ao longo do tempo, visto que suas parcelas de créditos são iguais em todos os períodos.

Palavras chaves: PIS/Cofins. Crédito. Ativo Imobilizado. Depreciação. Custo de Aquisição.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Classificação do PIS/Pasep e da Cofins sobre a Receita.....	14
Figura 2 - Apuração do tributo não-cumulativo.....	20
Figura 3 - Regime de Incidência das Contribuições.....	22
Figura 4 - Recolhimento de PIS/Cofins antes e depois da utilização de créditos via depreciação/Crescimento Econômico.....	31
Figura 5 – Recolhimento de PIS/Cofins antes e depois da utilização de créditos via aquisição/Crescimento Econômico	32
Figura 6– Confronto de metodologias/Crescimento Econômico.....	33
Figura 7 – Recolhimento antes e depois da utilização de créditos via depreciação/Retração Econômica.....	35
Figura 8 – Recolhimento antes e depois da utilização de créditos via aquisição/Retração Econômica.....	36
Figura 9 – Confronto de dados/Retração Econômica.....	37
Figura 10– Recolhimento de PIS/Cofins antes e depois da utilização de créditos via depreciação/Estabilidade Econômica.....	38
Figura 11 – Recolhimento de PIS/Cofins antes e depois da utilização de créditos via aquisição/Estabilidade Econômica.....	40
Figura 12 – Confronto de dados/Estabilidade Econômica.....	41

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Aquisição de Ativos Imobilizados.....	29
Tabela 2 – Base de dados: Crescimento Econômico em 5 anos.....	30
Tabela 3 – Reconhecimento de créditos via depreciação/Crescimento Econômico.....	30
Tabela 4 – Recolhimento de PIS/Cofins antes e depois da utilização de créditos via depreciação/Crescimento Econômico.....	32
Tabela 5 – Base de dados: Retração Econômica em 5 anos.....	34
Tabela 6 – Reconhecimento de créditos via depreciação/Retração Econômica.....	34
Tabela 7 – Reconhecimento de créditos via custo de aquisição/Retração Econômica...	35
Tabela 8 – Base de dados: Estabilidade Econômica em 5 anos.....	37
Tabela 9 – Reconhecimento de créditos via depreciação/Estabilidade Econômica.....	38
Tabela 10 – Reconhecimento de créditos via custo de aquisição/Estabilidade Econômica.....	39

LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Comitê de Pronunciamento Contábil
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CRC/CE	Conselho Regional de Contabilidade do Ceará
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
IN	Instrução Normativa
MP	Medida Provisória
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
PIS/PASEP	Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público
RFB	Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1. Objetivos.....	12
1.1.1. Objetivo Geral.....	12
1.1.2. Objetivos Específico.....	12
1.2. Relevância do Trabalho.....	12
1.3. Escopo de análise.....	13
1.4. Estrutura do Trabalho.....	13
2. REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1. Sistema Tributário Nacional	14
2.2. Contribuições Sociais - PIS/Pasep e Cofins.....	15
2.2.1. PIS/Cofins sobre Receita ou Faturamento	16
2.2.1.1. Regime cumulativo	19
2.2.1.2. Regime não-cumulativo	20
2.2.2. Apuração de créditos	22
2.3. Conceito de ativo imobilizado	23
2.4. Créditos a descontar do PIS/Cofins sobre ativo imobilizado	25
2.4.1. De acordo com a depreciação do ativo	25
2.4.2. Com base no custo de aquisição do ativo	26
3. METODOLOGIA	27
3.1. Tipologia.....	27
3.2. Delimitação do Trabalho.....	28
4. RESULTADOS	29
4.1. Período de Crescimento Econômico.....	30
4.1.1. Metodologia de aproveitamento de crédito via taxa de depreciação.....	30
4.1.2. Metodologia de aproveitamento de crédito via custo de aquisição.....	31
4.1.3. Confronto de metodologias.....	33
4.2. Período de Retração Econômica.....	33

4.2.1. Metodologia de aproveitamento de crédito via taxa de depreciação.....	34
4.2.2. Metodologia de aproveitamento de crédito via custo de aquisição.....	35
4.2.3. Confronto de Metodologias.....	36
4.3. Período de Estabilidade Econômica.....	37
4.3.1. Metodologia de aproveitamento de crédito via taxa de depreciação.....	38
4.3.2. Metodologia de aproveitamento de crédito via custo de aquisição.....	39
4.3.3. Confronto de Metodologias.....	40
5. CONCLUSÃO.....	41
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	44

1. INTRODUÇÃO

O regime não-cumulativo no âmbito tributário é um sistema que foi desenvolvido com o intuito de evitar o recolhimento de tributos acumuladamente, o que onera o contribuinte ao longo da cadeia produtiva. Em um cenário sem este mecanismo, a incidência do tributo, no momento da venda de mercadoria, ocorrerá sobre o próprio valor do tributo recolhido anteriormente na compra de insumos, sem a possibilidade de deduzir o crédito de etapas anteriores, em razão do fenômeno conhecido como “efeito cascata”. A não cumulatividade permite a compensação do que foi devido na operação referente à compra de insumos para a atividade-econômica, contra o valor apurado de tributo na operação subsequente.

A legislação de cada tributo não-cumulativo determina o que pode ser enquadrado como crédito tributário e eventualmente abatido com o valor de débito apurado, de forma que existam tratamentos diferentes para os tributos deste regime.

Tratando do PIS/Cofins não-cumulativo, a Lei nº. 10.833/2003 e a Lei nº. 10.672/2002 dispõem que, do valor apurado na determinação do valor do PIS/COFINS devido, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados, entre outros, em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

A interpretação da legislação abre discussões entre contribuintes e autoridades fiscais sobre o que é, de fato, passível de crédito e quais parâmetros devem ser considerados para classificar um item na hipótese prevista pela legislação, de forma a gerar grandes discussões sobre o conceito de insumo ou ativo imobilizado, por exemplo.

O tema envolvendo o enquadramento de aquisições como créditos tributários é vasto, entretanto, pouco se aborda sobre a metodologia mais apropriada para a utilização dos créditos e de que forma o método escolhido pode influenciar outros elementos, como o fluxo de caixa da empresa.

O presente trabalho se desenvolveu através de pesquisas sobre duas metodologias previstas na legislação para tomada de créditos de PIS/Cofins sobre bens do ativo fixo referentes a equipamentos, máquinas e serviços e a respectiva análise dos métodos.

A sistemática amplamente utilizada é a apuração de crédito por meio de depreciação dos bens do ativo imobilizado no prazo de 5 anos de vida útil do ativo (por 60 parcelas). Entretanto, a Lei nº 12.546/2011 prevê a possibilidade de apuração de

crédito referente a máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços com base no custo de aquisição do bem em uma única parcela.

A adoção de uma ou outra metodologia de apuração de crédito pode reverter o saldo de contribuição a recolher no curto prazo ou diminuir o recolhimento, durante um longo período de tempo. Assim, a escolha entre qual método utilizar para apropriar estes créditos pode ser utilizada de forma a se tornar uma ferramenta para a tomada de decisões.

Tendo em vista o cenário apresentado, este trabalho estuda as características de metodologias de reconhecimento de crédito envolvendo ativos imobilizados para PIS/Cofins, sendo estas o método via depreciação e o método via custo de aquisição. A pesquisa se propõe a investigar se escolha do método de apropriação de crédito de PIS/Cofins para ativos imobilizados podem trazer impactos financeiros, em um cenário envolvendo simulações de cenários.

1.1. Objetivos

1.1.1. Objetivo Geral

Avaliar os impactos financeiros e fiscais decorrentes da utilização de crédito a descontar da Contribuição para o PIS/Cofins, relativo à aquisição de ativo imobilizado, considerando os métodos da depreciação do bem e do custo de aquisição do bem.

1.1.2. Objetivos Específico

Simular e analisar cenários envolvendo o reconhecimento de créditos utilizando o método de depreciação e confrontá-los com os mesmos dados aplicados ao método do custo de aquisição.

Verificar se o estágio de maturidade da sociedade pode influenciar na escolha do método de apropriação de crédito de PIS/Cofins.

1.2. Relevância do Trabalho

A relevância do estudo para a comunidade científica nas ciências contábeis é demonstrada no que se refere ao tema central envolvendo a temática tributária. A tributação isoladamente não é uma disciplina independente, pois contém diversas perspectivas acerca de pesquisas, de forma que envolva três campos principais: Contabilidade, Direito e Economia (Plesko, 2006, apud Calijuri, 2009).

Apesar da importância do tema tributário no âmbito político e econômico, ainda são escassas pesquisas científicas que visem fomentar essa discussão na área contábil-tributária (Cabello, 2012).

Desta forma, cada ramo da ciência poderá contribuir de forma diferente neste tema, sendo que a contabilidade proporciona uma compreensão mais precisa dos números relacionados aos tributos e introduz alternativas para a função objetivo das empresas (Mills, 2006, *apud* Calijuri, 2009).

A partir deste trabalho que se propõe avaliar diferentes metodologias de apuração de créditos a descontar da Contribuição para o PIS e da COFINS e seus impactos, é possível expandir a abrangência da perspectiva contábil sobre estudos tributários de modo a elevar o patamar meramente escritural desta ciência para utilização deste conhecimento durante a tomada de decisão a nível gerencial, uma vez que a escolha entre diferentes métodos de apropriação de créditos tributários, pode influenciar o comportamento de outros elementos empresariais, como o fluxo de caixa.

A relevância deste estudo para a comunidade profissional é notada quando se dispõe sobre a avaliação da escolha da metodologia de apropriação de crédito como ferramenta para tomada de decisão no âmbito contábil e financeiro. Desta forma, sociedades interessadas em revisar seus próprios métodos de reconhecimento de crédito farão o uso destas informações com um viés gerencial, de forma a otimizar a tomada de decisão da administração.

1.3. Escopo de análise

O escopo deste trabalho engloba a análise da legislação vigente acerca da tomada de crédito de PIS/Cofins no regime não-cumulativo e a avaliação de duas metodologias distintas para a apropriação de créditos envolvendo ativo imobilizado.

As informações constantes deste estudo decorrem de simulações feitas a partir de dados referentes a operações de aquisição de ativo imobilizado utilizado na atividade-fim de uma empresa no ramo de mineração. Para a aplicação dos conceitos explorados neste estudo, parte-se da premissa de que o contribuinte possui aquisições para o ativo imobilizado, que irão compor o quadro de créditos tributários, assim como receita operacional para gerar o recolhimento de tributos.

1.4. Estrutura do Trabalho

O trabalho está estruturado em cinco capítulos. Após a introdução, é apresentado o Referencial Teórico no capítulo 2, onde é abordada a previsão constitucional e todos os

dispositivos legais que permeiam a Contribuição para o PIS e a Cofins, assim como a pesquisa bibliográfica envolvendo outros estudos sobre as contribuições, a análise histórica das alterações legais, os conceitos contábeis que tratam de ativo imobilizado, depreciação e custo de aquisição, e os diferentes métodos de apropriação de créditos envolvendo ativo imobilizado. O capítulo 3 dispõe sobre a metodologia utilizada na elaboração do estudo, descrevendo a técnica e os procedimentos utilizados para a coleta de dados. No capítulo 4, os resultados da pesquisa são apresentados e suas respectivas conclusões se encontram no capítulo 5.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional, disposto a partir do artigo 145 da Constituição Federal da República de 1988, trata, entre outros assuntos, dos Princípios Gerais e das Limitações do Poder de Tributar.

Os princípios tributários previstos na Constituição Federal funcionam verdadeiramente como mecanismos de defesa do contribuinte frente a voracidade do Estado no campo tributário (MIRANDA, 2009). Assim, tais dispositivos possuem grande importância para a manutenção da legislação tributária e devem ser utilizados para proteger o contribuinte contra excessos, pois em sua maioria, compõem as Limitações do Poder de Tributar e tratam das diretrizes que o legislador deverá seguir.

Dentre os Princípios do Direito Tributário, destaca-se o princípio da não-cumulatividade, que é citado em três ocasiões na Constituição, pois se refere apenas a determinados tributos, sendo estes o ICMS (Art. 155, II, CF/88), o IPI (Art. 153, IV, CF/88) e o chamado Imposto Residual (Art. 154, I, CF/88).

O regime não-cumulativo do IPI e ICMS é aquele em que o contribuinte recolhe a diferença do imposto devido pelos fatos geradores praticados e o que lhe foi cobrado pelas compras efetuadas (CASSONE, 2012) e tais impostos estão enquadrados como não-cumulativos pela própria Constituição.

Tratando-se das Contribuições Sociais para a Seguridade Social, a Constituição Federal estabelece que a atribuição da não-cumulatividade será definida por lei, de forma que o regime não-cumulativo para o PIS e a Cofins não foi imediatamente instituído e a responsabilidade de sua criação tenha recaído sobre o poder legislativo (*Ibid*, p.4)

2.2. Contribuições Sociais - PIS/Pasep e Cofins

A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, conforme dispõe o art. 194 da Constituição Federal, de 1988.

O financiamento da Seguridade Social é feito por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, segundo a previsão constitucional contida no art. 195, inclui as seguintes contribuições sociais:

- I. do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
 - a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho;
 - b) a receita ou o faturamento;
 - c) o lucro;
- II. do trabalhador e dos demais segurados da previdência social;
- III. sobre a receita de concursos de prognósticos.
- IV. do importador de bens ou serviços do exterior.

Sobre a previsão constitucional para as Contribuições Sociais, o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS se enquadram no inciso I do art. 195, quando incidem sobre a Receita ou Faturamento e sobre a Folha de Salários, assim como também se enquadra no inciso IV, quando incidem sobre a importação de bens. Visto que a contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS possuem incidência sobre diferentes fatos geradores, existem inúmeras leis que tratam sobre o tema.

O PIS e a COFINS abordados neste estudo possuem incidência sobre a receita ou faturamento, conforme demonstrado na figura 1, a seguir:

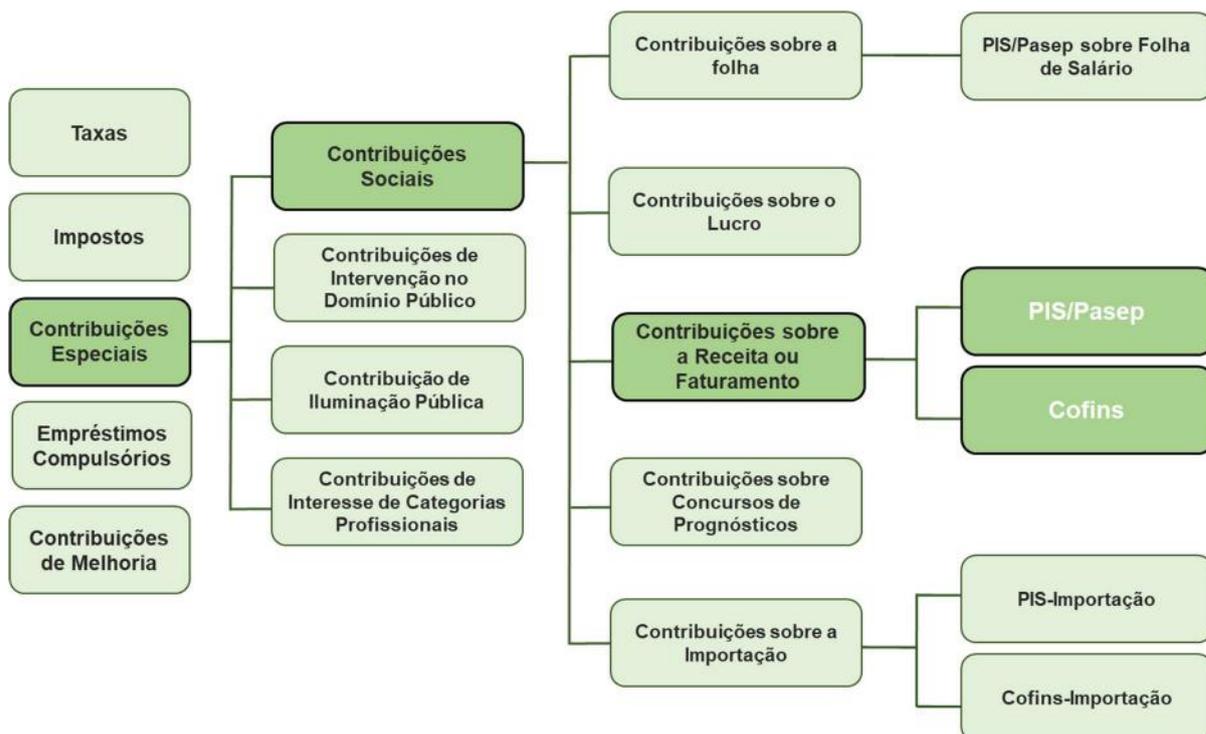


Figura 1 - Classificação do PIS/Pasep e da Cofins sobre a Receita
 Fonte: Curso PIS/Cofins cumulativo x não-cumulativo, FEA-USP. p. 2

Atualmente, inúmeras leis foram criadas, editadas e revogadas no âmbito do PIS e da COFINS. A legislação volumosa e esparsa dispõe sobre os diferentes fatos geradores, regimes de apuração, tratamento específicos para setores da economia, crédito presumido e diversos assuntos que tornam a análise de todos estes instrumentos trabalhosa.

Neste cenário, a Receita Federal publicou a Instrução Normativa 1.911/2019 que regulamentou a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS e da Cofins, incidentes no mercado interno e na importação.

2.2.1. PIS/Cofins sobre Receita ou Faturamento

Como foi exposto anteriormente, a previsão constitucional da Contribuição para o PIS e a COFINS sobre Receita ou Faturamento possuem respaldo na CF/88, Art. 195, inciso I, alínea “b”, no entanto, para que tais contribuições sejam efetivadas, se faz necessária a sua instituição por meio de lei.

O PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 07/70 e a COFINS, pela Lei Complementar nº 70/91, que posteriormente teve seu conteúdo ampliado e revisto pela Lei nº 9.718/98, em vigor até o momento. A legislação em questão não tratou da não-cumulatividade das contribuições, de modo que o contribuinte não poderia compensar o

que fosse devido na operação subsequente referente à aquisição de insumos para a atividade-econômica.

De acordo com Cassone (2012), a CF/88 estabeleceu o campo de incidência em que a lei pode atuar, deixando para a lei ordinária da União estabelecer o regime cumulativo ou não-cumulativo, de incidência única, de abatimentos, e assim por diante. O autor conclui que se a exigibilidade tributária se dá nos termos da lei, e se a CF/88 não dispôs sobre a “não-cumulatividade”, significa que, em princípio, o regime é cumulativo, embora não vedado que a lei viesse, desde logo, a adotar o regime não-cumulativo.

Neste cenário, havia somente a previsão legal da contribuição para o PIS e Cofins no regime cumulativo. Posteriormente foram publicadas as Medidas Provisórias nº 66/2002 e nº 135/2003, convertidas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, que introduziram o regime não cumulativo da contribuição para o Pis e Cofins, nessa ordem. A exposição de motivos da MP 135/2003 demonstra a necessidade da abordagem não-cumulatividade:

“ 1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

(...)

8. No caso específico do setor agroindustrial, constata-se uma significativa relevância na aquisição de bens e serviços que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estão sujeitos à tributação, como é o caso de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas.

9. Optou-se, então, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos, em conceder um crédito presumido calculado mediante setenta por cento da alíquota fixada, aplicada sobre o valor das aquisições de bens e serviços de pessoas físicas, efetuadas pelo setor agro-industrial, atribuindo competência à Secretaria da Receita Federal para estabelecer limites de valor, por espécie de bem ou serviço, para as aquisições realizadas.

10. Em função da complexidade e das peculiaridades da atividade exercida pelas empresas imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos, possibilita-se a estas empresas a utilização de crédito presumido calculado sobre o custo orçado para conclusão do empreendimento, na proporção das receitas auferidas, de acordo com a legislação do imposto de renda.

11. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não-cumulativa da COFINS, foram excluídas do modelo, em vistas de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo SIMPLES, as instituições financeiras, as pessoas jurídicas de que trata a Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, as tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, os órgãos

públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, as pessoas jurídicas imunes a impostos, as receitas tributadas em regime monofásico ou de substituição tributária, as referidas no art. 5º da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998, as decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações e de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens.”

Ao analisar a exposição de motivos da MP nº 135/2003, item 8, 9, 10 e 11, notamos que diversos setores econômicos não foram englobados pela nova metodologia de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS e da COFINS.

A capacidade de aproveitamento de créditos referentes à aquisição de insumos do regime não-cumulativo não é aproveitada por certos setores da economia, devido à natureza de suas atividades econômicas. O setor agroindustrial e o setor imobiliário, por exemplo, foram excluídos da incidência do PIS e da COFINS não-cumulativa.

No entanto, a exclusão destas atividades da incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS não foi suficiente para melhorar a eficiência econômica do país, conforme esclarece Saraiva Filho (2005, p. 361):

“Logo surgiram críticas, por parte dos contribuintes, especialmente, dos setores de prestação de serviços e de comércio contra parte das inovações legais. Para os contribuintes dos setores de prestação de serviços e do comércio, a nova disciplina legal da COFINS teria ofendido a vários dispositivos constitucionais (CF/88, art. 145, § 1º; art. 150, II e IV; art. 5º, LIV; art. 195, I, ‘b’ e § 9º; e art. 246). Tudo isto teria ocorrido em razão da majoração da alíquota da COFINS de 3% para 7,6%, prevista pelo artigo 2º da lei nº 10.833/2003, aplicável apenas a uma parte dos contribuintes, pelo que estariam prejudicadas as empresas optantes pelo sistema de recolhimento do imposto de renda com base no lucro real.”

Este foi o cenário que contribuiu para a criação da Emenda Constituição 42/2003 que incluiu o §12 no Artigo 195 da Constituição Federal, que passou a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(...)

b) a receita ou o faturamento;

(...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”

Após abordar, de forma breve, a história das contribuições sociais do PIS/Pasep e da COFINS sobre a receita ou o faturamento, concluímos que sua legislação possui diversos critérios específicos para enquadrar setores econômicos na apuração cumulativa ou não-cumulativa. A seguir, serão apresentadas as principais características de cada regime de apuração.

2.2.1.1. Regime cumulativo

De acordo com as normas contidas nas Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998 e Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento que, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, compreende a Receita Bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que, com a alteração dada pela Lei nº 12.973/2014, assim dispõe:

“Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”

Pela análise da legislação, o fato gerador do PIS e da Cofins sob regime cumulativo é a receita bruta, de forma que compreenda somente a receita oriunda das atividades operacionais ou objeto principal da pessoa jurídica.

Nesse sentido, a Solução de Consulta Disit/SRRF04 nº 4005, de 06 de maio de 2016, concluiu que as receitas financeiras, assim definidas pela legislação tributária pertinente, não se sujeitam à incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins na sistemática cumulativa, se seu auferimento não consistir, de fato e de direito, na atividade ou objeto principal da entidade, constante do seu ato institucional.

No regime cumulativo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins deverão ser calculadas pela aplicação da alíquota de 0,65% e 3%, respectivamente, conforme suas legislações aplicáveis: Lei nº 9.715, de 1998, art. 8º, inciso I; e Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º.

Não há a previsão de compensação de créditos no regime de incidência cumulativa, no entanto, a legislação define que o contribuinte deve excluir da base de cálculo das contribuições, valores referentes às seguintes operações:

- As vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

- As reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;
- As receitas decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e
- A receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.

2.2.1.2. Regime não-cumulativo

O regime não-cumulativo é regido pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, referente à Contribuição para o PIS/Pasep, e pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2002, no que tange à Cofins.

Conforme foi visto no capítulo 2.2.1 deste estudo, diversos setores econômicos são gravemente prejudicados pelo regime não-cumulativo, quando a natureza de sua atividade não possibilita a compensação de créditos referente aos insumos adquiridos para a atividade econômica. Portanto, somente uma gama de contribuintes está sujeito ao regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Conforme dispõe o art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não-cumulativa as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). Por outro lado, nos termos dos artigos 118 e 119 da citada norma, foram mantidas no regime cumulativo, entre outras, as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado, os bancos, as empresas de arrendamento mercantil, as empresas de seguros privados e de capitalização, as operadoras de planos de assistência à saúde.

De forma geral, pessoas jurídicas que apuram o IRPJ pelo regime do lucro real estão sujeitas à apuração da Contribuição para o PIS e da Cofins pelo regime não-cumulativo.

A base de cálculo dessas contribuições no regime de apuração não cumulativa é a totalidade das receitas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, segundo o que dispõe o art. 26 da IN RFB nº 1.911/2019.

A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sob a abrangência do regime não-cumulativo deverão ser calculadas pela aplicação da alíquota de 1,65% e 7,6%, respectivamente, conforme suas legislações aplicáveis: Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, caput; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, caput.

A alíquota do regime não-cumulativo aplicada sobre sua base de cálculo resulta em valor devido maior que a do regime cumulativo, no entanto, no regime não-cumulativo os contribuintes podem se apropriar de créditos adquiridos na etapa anterior da cadeia econômica.

Desta forma, o regime permite a compensação do que foi pago na operação referente à aquisição de insumos para a atividade-econômica (denominado crédito perante à autoridade fiscal) com o valor devido na operação subsequente (denominado débito perante à autoridade fiscal).

A figura 2, a seguir, exemplifica as apurações do crédito a deduzir, do valor devido e do valor a recolher das contribuições no regime não-cumulativo.

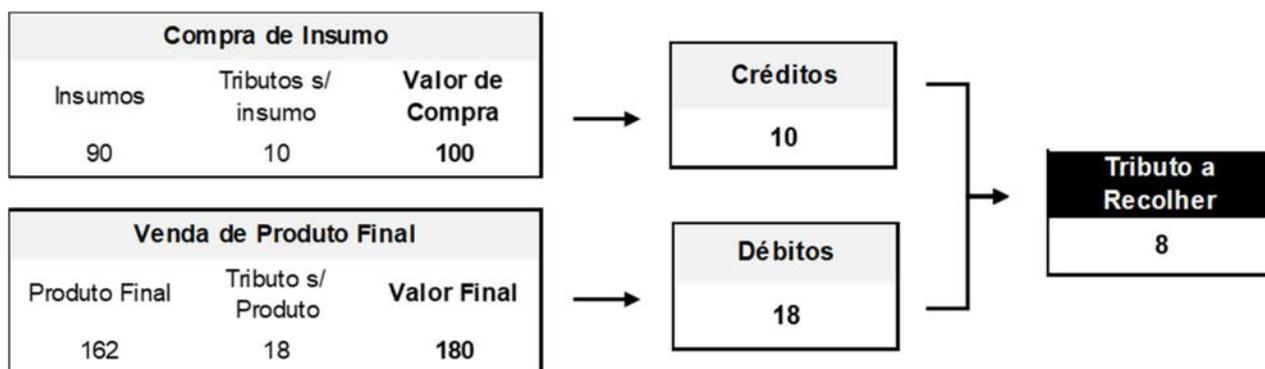


Figura 2 – Apuração do tributo não-cumulativo
Fonte: Elaboração Própria (2020)

Por fim, a figura 3 demonstra a abrangência da base de cálculo, bem como as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime cumulativo e não-cumulativo.

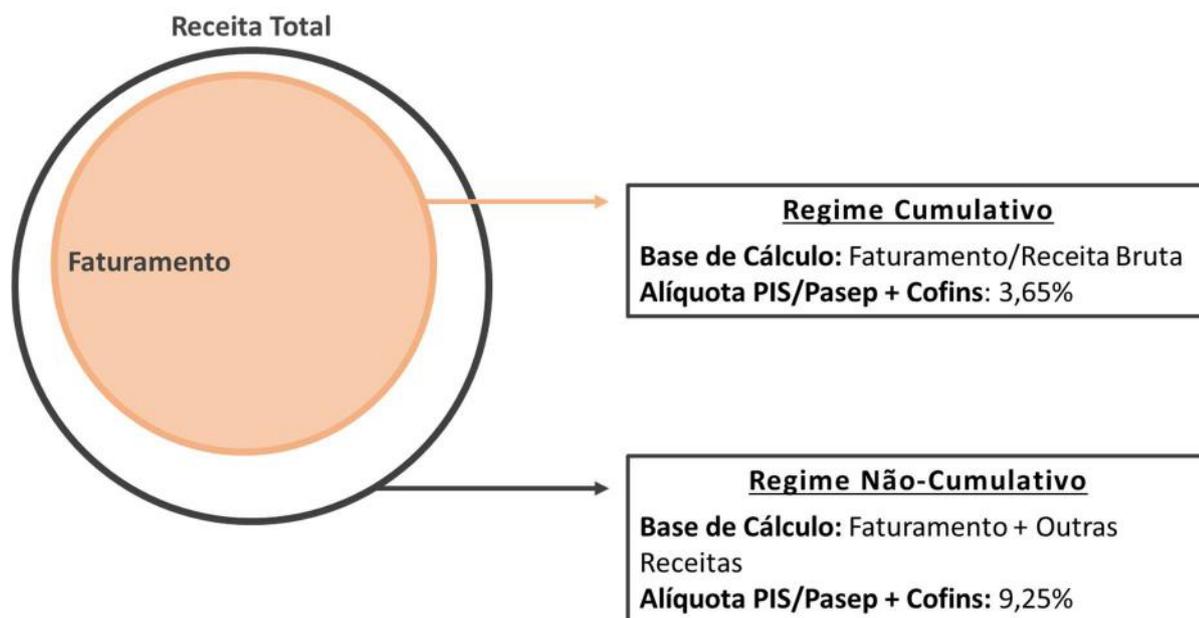


Figura 3 – Regime de Incidência das Contribuições
 Fonte: Apostila PIS e COFINS – CRC/CE. 20--, p. 1

Nota-se que, embora não haja a previsão de compensar crédito no regime cumulativo, a base de cálculo deste regime possui menor amplitude e menor percentual de alíquota em relação ao regime não cumulativo.

2.2.2. Apuração de créditos

As regras para apuração de crédito no regime não-cumulativo estão dispostas no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. De acordo com a legislação, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

- “I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos que deram origem à vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos ou mercadorias importados² ;
- II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

²Importante destacar que as Leis nº 10.637/2003 e 10.833/2003 tratam do regime não-cumulativo das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, que não se confundem com o PIS-Importação e o Cofins-Importação que possuem legislação própria e tratamento distinto.

- VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;
- IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.
- X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.
- XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.”

Este estudo terá foco no art. 3º, incís VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que dispõe sobre a Contribuição para o PIS e a Cofins, bem como em relação à possibilidade de apropriação de crédito sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, conforme sua redação original.

2.3. Conceito de ativo imobilizado

O pronunciamento técnico CPC 27 estabelece o tratamento contábil para ativos imobilizados e seu conteúdo deve ser aplicado em suas respectivas contabilizações. Inicialmente, o documento especifica definições de termos técnicos e as principais são destacadas a seguir:

“Valor contábil: é o valor pelo qual um ativo é reconhecido após a dedução da depreciação e da perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

Custo: é o montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outro recurso dado para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído ao ativo quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outros Pronunciamentos.

Depreciação: é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil.

Ativo imobilizado:

- (a) item tangível que é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
- (b) se espera utilizar por mais de um período. “

O ativo imobilizado corresponde a direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Conforme o item 7 do CPC 27, o custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade e o custo do item puder ser mensurado confiavelmente. Reconhece também que sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

O Pronunciamento, em seu item 9, destaca também que é necessário exercer julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas da entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases, e aplicar os critérios ao valor do conjunto.

O reconhecimento de um item do ativo imobilizado, conforme o item 15 do CPC, deve ser mensurado pelo seu custo, que compreende o seu preço de aquisição acrescido de impostos não recuperáveis, quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condições necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração, assim como a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado.

Sobre a depreciação, o item 50 do CPC 27 dispõe que o valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. O método de depreciação utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros.

O item 62 do CPC dispõe sobre os vários métodos de depreciação que podem ser utilizados para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas.

A depreciação pelo método linear resulta em despesa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes resulta em despesa decrescente durante a vida útil. O método de unidades produzidas resulta em despesa baseada no uso ou produção esperados.

A entidade pode selecionar o método que melhor reflita o padrão do consumo dos benefícios econômicos futuros esperados incorporados no ativo. Esse método é aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

2.4. Créditos a descontar do PIS/Cofins sobre ativo imobilizado

2.4.1. De acordo com a depreciação do ativo

Conforme o artigo 3º, §1, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, apuração de crédito a descontar da Contribuição para o PIS e da Cofins envolvendo máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado será determinada mediante a aplicação da alíquota prevista sobre o valor dos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês. Portanto, inicialmente, o legislador previu que o crédito deverá ser calculado sobre o valor depreciado do ativo imobilizado.

De acordo com o item 6 do CPC 27, que trata sobre Ativo Imobilizado, depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil e o valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil.

A vida útil de um ativo, conforme o item 57 do CPC, é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade e deve ser revisada pelo menos ao final de cada exercício, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores.

Pela análise do exposto no item 51 do CPC 27, é perceptível que o valor depreciável e a vida útil de um ativo podem variar, conforme a realidade de cada ativo, a atividade que o mesmo desempenha, assim como a política contábil da pessoa jurídica que o detém.

Nos termos da Instrução Normativa 1.911/2019, art. 173, §1, os encargos de depreciação que irão compor a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela RFB em função do prazo de vida útil do bem.

As taxas anuais de depreciação, bem como os prazos de vida útil dos bens foram estabelecidos no Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, seguindo a referência NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) utilizada na classificação fiscal de mercadorias.

A metodologia de apuração de créditos a descontar da Contribuição para o PIS e para a Cofins, por meio da depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, consiste em utilizar as taxas anuais de depreciação fixadas pela legislação tributária, de forma que os créditos a descontar referentes a estes bens sejam apropriados mensalmente ao longo da vida útil do ativo.

As máquinas e equipamentos abordados neste trabalho são considerados ativos com vida útil de 5 anos e taxa de anual depreciação de 20%, o que equivale a 60 parcelas mensais de depreciação passíveis de crédito, conforme o Anexo III da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017

2.4.2. Com base no custo de aquisição do ativo

Até o ano de 2011, em se tratando de ativo imobilizado, só havia previsão legal para a metodologia de apuração de créditos a descontar por meio de depreciação. Com o advento da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, que alterou a Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, a legislação passou a permitir o reconhecimento de créditos a descontar apurados sobre o custo de aquisição do bem.

Esse método possibilita a utilização de forma imediata do crédito, o que o difere do método de apuração de crédito por meio da depreciação, que desconta o valor dos créditos de forma uniforme durante toda a vida útil do ativo.

A alteração legislativa, promovida pelo art. 4º. da Lei nº 12.546, de 2011, na redação do art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, permitiu que as pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, possam optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins de forma que estes créditos sejam determinados mediante a aplicação dos percentuais de taxas previstas na legislação pertinente sobre o valor correspondente ao custo de aquisição do bem, no caso de aquisição no mercado interno, ou sobre o valor da base de cálculo das contribuições, no caso de importação.

Essa metodologia de apuração de crédito também consta no art. 174, da IN RFB nº. 1.911/2019, a seguir reproduzido:

“Art. 174. Alternativamente, o contribuinte poderá optar pela apropriação dos créditos de que trata o inciso I do art. 173, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos novos destinados ao ativo imobilizado, de forma imediata (Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011, art. 4º).

Parágrafo único. Os créditos de que trata o caput serão determinados mediante a aplicação dos percentuais referidos no art. 166 sobre o custo de aquisição do bem (Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, § 1º, inciso I, com redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011, art. 4º).”

Nos termos do item 16 do CPC 27 – Ativo Imobilizado, o custo de um item do ativo imobilizado compreende:

“(…) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;

quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;

a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.”

Deste modo, desde a vigência da Lei nº 12.546/2011, os contribuintes passaram a ter o direito de optar pelo desconto imediato dos créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins, referentes à aquisição de máquinas e equipamentos novos destinados ao ativo imobilizado.

3. METODOLOGIA

3.1. Tipologia

A taxionomia da pesquisa pode variar conforme os critérios utilizados pelos autores. Vergara (2014) propõe dois critérios básicos para a classificação de pesquisas:

- a) Quanto aos fins;
- b) Quanto aos meios;

Esta pesquisa se propõe avaliar os impactos financeiros, fiscais e contábeis decorrentes da utilização de crédito a descontar da Contribuição para o PIS e da Cofins envolvendo a aquisição de ativo imobilizado, considerando a apuração pelo método da depreciação do bem, como também o método via custo de aquisição do bem.

Assim, quanto aos fins, a pesquisa é descritiva, considerando que esta categoria expõe características de determinado fenômeno, estabelece correlação entre variáveis e define sua natureza, conforme esclarece Vergara (2014). Para este trabalho, trata-se da comparação entre duas metodologias de reconhecimento de créditos tributários e seus impactos em outros elementos (como a contabilidade e a escrituração fiscal), assim como a relevância da escolha destes métodos em diferentes estados de maturidade da empresa.

Quanto aos meios, a pesquisa é bibliográfica, pois se utiliza de estudo sistematizado desenvolvido com base em material disponibilizado para o público em livros, revistas técnicas e outros trabalhos científicos da área de ciências contábeis e tributação.

A pesquisa bibliográfica, conforme Alyrion (2009), é o fundamento que ampara todo o plano de investigação, pois é através desse referencial teórico que o investigador se atualiza sobre o assunto indicado e aumenta seus conhecimentos teórico e intelectual.

Também pode ser considerado que este trabalho é uma investigação documental, que é fundamentada na análise de documentos de qualquer natureza. Neste caso, foram analisados arquivos magnéticos, que representam a contabilidade e a escrituração fiscal de uma empresa que utiliza créditos de PIS/Cofins envolvendo ativos imobilizados.

A pesquisa foi desenvolvida pela abordagem qualitativa, visto que a representatividade numérica não foi relevante para o caso. Deste modo, o esforço aplicado ao trabalho foi concentrado na busca pela compreensão de certos aspectos da

realidade, de forma a caracterizar a abordagem qualitativa, conforme Gerhardt e Silveira (2009).

3.2. Delimitação do Trabalho

O estudo foi desenvolvido por meio da utilização de uma base de dados de uma empresa no ramo de mineração, incluindo sua Receita Bruta mensal, Débitos de PIS/Cofins e créditos tributários referentes à aquisição de ativo imobilizado. A partir destas informações, foram feitas simulações, onde a entidade utiliza o método de reconhecimento de créditos via depreciação e a metodologia de reconhecimento de crédito via custo de aquisição.

O ramo de mineração foi escolhido, pois nele são constantes as aquisições referentes a máquinas, peças e equipamentos para a realização de suas atividades econômicas, operações que dão origem a créditos e débitos de PIS/COFINS.

As análises foram preparadas em tabelas mensais com a relação entre débitos e créditos de PIS/Cofins, a apuração destes valores e eventuais saldos credores (na hipótese de não haver recolhimento de contribuição no mês devido ao excesso de créditos sobre débitos do tributo). Os dados foram sumarizados em gráficos, que foram utilizados para a interpretação destas informações.

As duas metodologias foram confrontadas em três situações diferentes, que possuem o intuito de representar o estado de maturidade de uma empresa, representados pelos ciclos de expansão econômica (aumento de 0,5% da Receita Bruta Mensal), contração econômica (diminuição de 0,5% da Receita Bruta Mensal) e estabilidade (Receita Mensal estável). Esse percentual foi definido com base na experiência do autor a partir de trabalhos realizados na área de consultoria tributária.

O estudo será feito considerando um período de 5 anos, equivalente a 60 competências, pois é o parâmetro utilizado para o consumo integral dos créditos de ativo imobilizado na metodologia de depreciação. O confronto das metodologias foi realizado em três cenários distintos e os dados aplicados são idênticos, de forma que os montantes de receita bruta, débitos e créditos são sempre iguais e as diferenças identificadas são referentes à distribuição destes valores ao longo do período de análise.

4. RESULTADOS

Foram analisadas aquisições de ativo imobilizando sob a perspectiva fiscal até o consumo integral dos créditos tributários gerados pela operação, de forma a considerar duas metodologias diferentes para o reconhecimento dos créditos tributários – o método via custo de aquisição e via depreciação. Com o intuito de estudar os efeitos de cada metodologia em cenários distintos, foram feitas simulações que incluem a receita bruta uniforme (Período de Estabilidade Econômica), em ascensão (Período de Crescimento Econômico) e em queda (Período de Retração Econômica). Os dados utilizados serão apresentados a seguir:

Tabela 1 – Aquisição de Ativos Imobilizáveis

Aquisição de Ativos Imobilizados (em reais mil)	
Item	Valor Total
MAQUINA DE CORTE DE OXIGÊNIO DE AÇO CARBONO E INOX x 10un.	74.000
MÁQUINA AUTOMATIZADA PARA CORTE A OXIGÊN IO x 1un.	6.000
CONJUNTO DE PARTES E PECAS PARA MAQUINA DE OXIGENIO x 56un.	28.000
GUINDASTE MANITOWOC 3900 x 11un.	22.000
Total	130.000

Fonte: Elaboração Própria (2020)

O método de reconhecimento de crédito por custo de aquisição apropriada em uma única competência todo seu montante, de modo que o crédito esteja concentrado integralmente nas primeiras competências. Para as análises envolvendo este método, é esperado que haja saldo credor nos primeiros meses, ocasionando a liquidação total do valor devedor da contribuição até o término dos créditos, neste momento ocorrerá aumento do valor a recolher em comparação ao método de apropriação mensal do crédito via depreciação.

Tratando-se do método de reconhecimento de crédito por depreciação, seu valor é utilizado em parcelas iguais durante 5 anos. Por ser tratar de montantes fixos, a apropriação de crédito é uniforme durante todo o tempo em que durar o saldo credor. Este comportamento difere do crédito reconhecido pelo método por custo de aquisição, cujo montante é volátil e depende do valor de débitos de cada período.

Foi considerado que o valor do ativo imobilizado adquirido representa 25% da receita do período, em razão da média histórica da empresa que está sendo analisada.

4.1. Período de Crescimento Econômico

Para examinar o comportamento dos créditos tributários em um cenário de crescimento econômico da empresa, foi considerado um aumento mensal de 0,5% da Receita Bruta durante os 5 anos de análise. Abaixo, serão apresentados, os montantes totais.

Tabela 2 – Base de dados: Crescimento Econômico em 5 anos

Base de dados - Crescimento Econômico em 5 anos (em reais mil)			
Receita Bruta em 5 anos	453.505	Aquisição de Ativo Imobilizado	113.376
Débitos de PIS/Cofins (9,25%)	41.949	Créditos de PIS/Cofins (9,25%)	10.487

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Como se observa na Tabela 2, o montante da Receita Bruta em 5 anos gerou débitos de Pis/Cofins de R\$ 41.949, enquanto a aquisição de Ativo Imobilizado acarretou a apuração de créditos de Pis/Cofins de R\$ 10.487.

4.1.1. Metodologia de aproveitamento de crédito via taxa de depreciação

No cenário de crescimento econômico, os resultados de cada mês foram sintetizados na tabela abaixo:

Tabela 3 – Reconhecimento de créditos via depreciação/Crescimento Econômico

Competência	Débito de PIS/Cofins	Créditos Utilizados	PIS/Cofins a Recolher
Ano 1	7.416	2.097	5.319
Ano 2	7.874	2.097	5.776
Ano 3	8.359	2.097	6.262
Ano 4	8.875	2.097	6.778
Ano 5	9.422	2.097	7.325
Total	41.949	10.487	31.461

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Em um cenário de crescimento econômico, a receita bruta se encontra em ascensão da mesma forma que os Débitos de PIS/Cofins, devido ao aumento da sua base de cálculo, conforme demonstrado na Tabela 3.

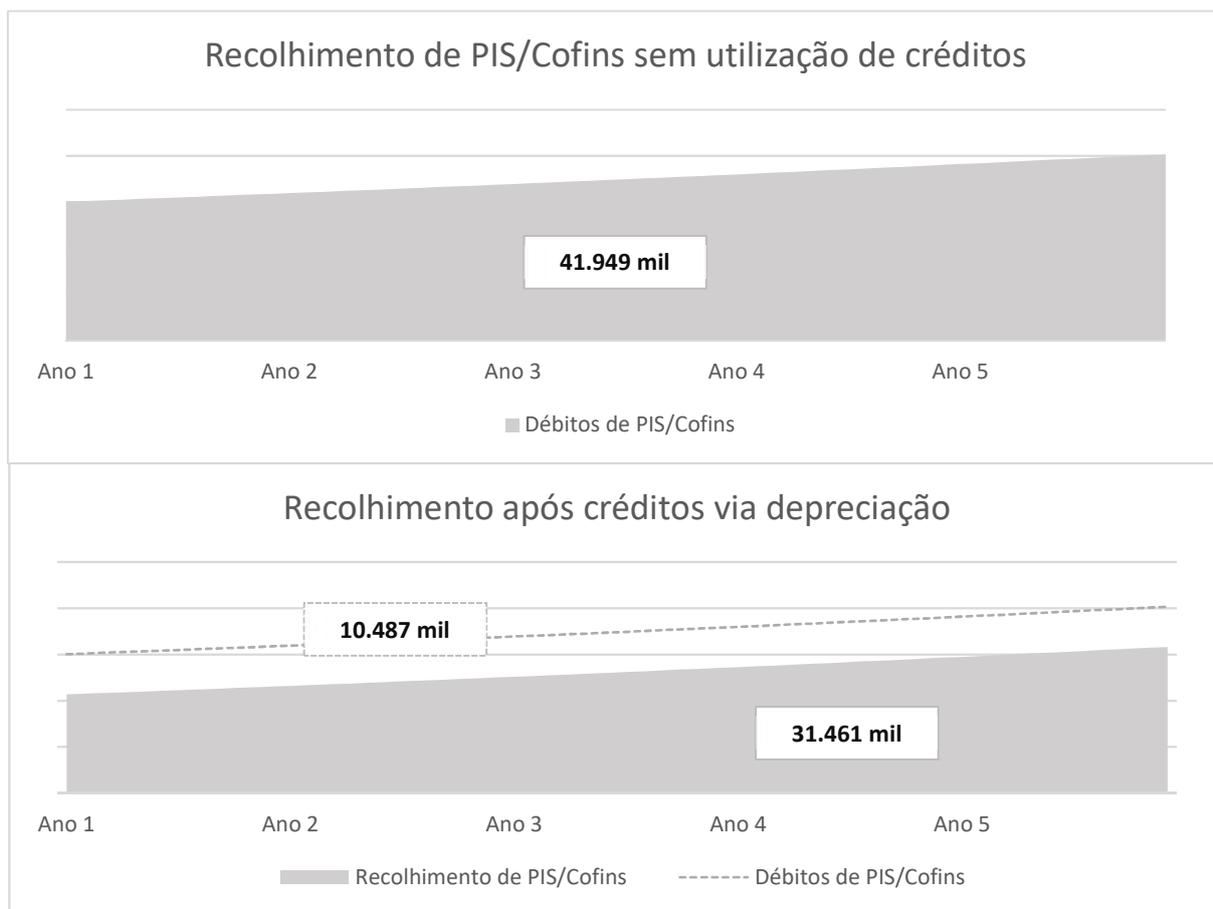


Figura 4 - Recolhimento de PIS/Cofins antes e depois da utilização de créditos via depreciação/Crescimento Econômico.

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Considerando a hipótese de que o contribuinte está utilizando Créditos oriundos da aquisição de ativo imobilizado pela metodologia de depreciação, a apuração final do tributo (PIS/Cofins a Recolher) terá um crescimento constante, de modo que o montante a ser recolhido acompanhará o aumento da Receita Bruta proporcionalmente.

4.1.2. Metodologia de aproveitamento de crédito via custo de aquisição

A análise abaixo considera o aproveitamento de crédito originado pela aquisição de ativo imobilizado pela metodologia de custo de aquisição no cenário de crescimento econômico.

Tabela 4 – Reconhecimento de créditos via custo de aquisição/Crescimento Econômico

Competência	Débito de PIS/Cofins	Créditos Utilizados	PIS/Cofins a Recolher
Ano 1	7.416	7.416	-
Ano 2	7.874	3.070	4.803
Ano 3	8.359	-	8.359
Ano 4	8.875	-	8.875
Ano 5	9.422	-	9.422
Total	41.949	10.487	31.461

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Nesta hipótese, todo o valor do crédito referente à aquisição de ativo imobilizado será aproveitado integralmente em uma única competência e o saldo credor, repassado para os períodos subsequentes até seu esgotamento.

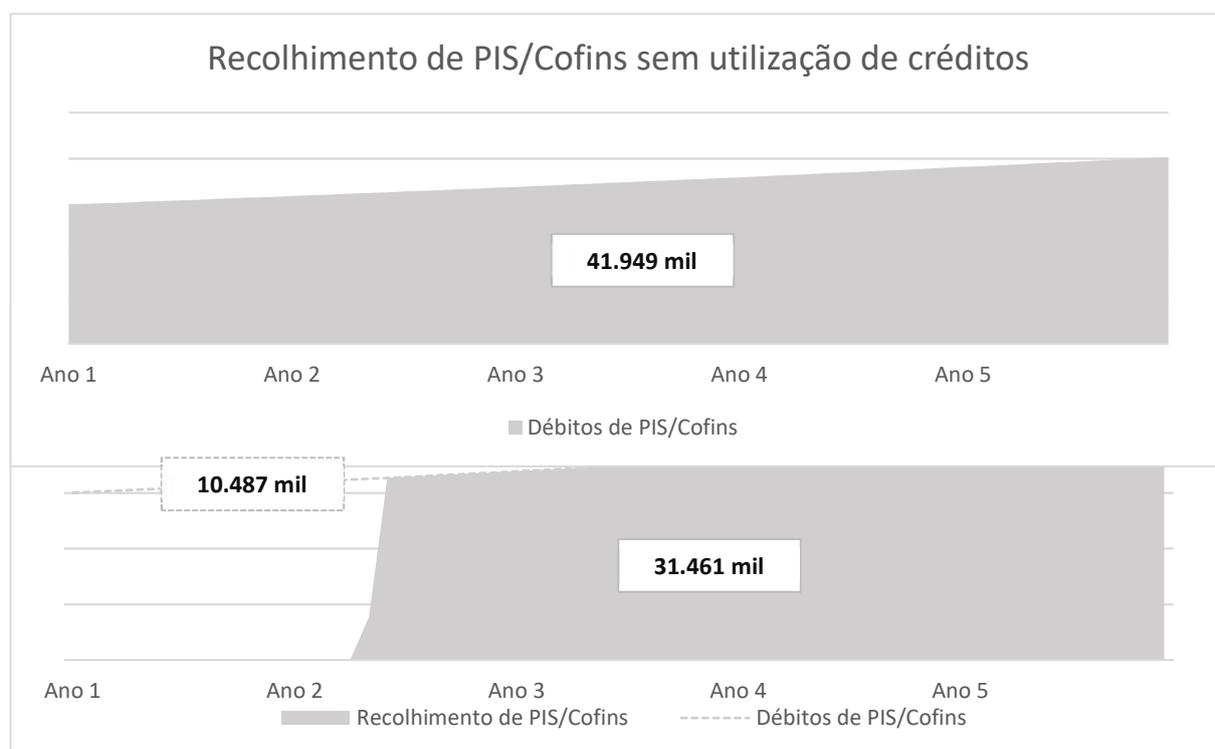


Figura 5 – Recolhimento de PIS/Cofins antes e depois da utilização de créditos via aquisição/Crescimento Econômico

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Quando o montante de crédito é maior que os débitos, o saldo residual é transportado para o período subsequente. No exemplo apresentado, o fenômeno ocorreu durante 17 meses, de forma que não houve nenhum recolhimento do tributo até o primeiro trimestre do Ano 2. Por outro lado, nos anos seguintes, não há créditos a serem deduzidos, ocasionando quantias maiores de tributos a recolher.

4.1.3. Confronto de metodologias

Para realizar a comparação das duas metodologias, foi elaborado um gráfico de confronto do valor a recolher de PIS/Cofins no método de reconhecimento de crédito via depreciação x custo de aquisição. Nota-se a distribuição da quantia de tributo a recolher (eixo vertical) ao longo dos anos (eixo horizontal), considerando que neste caso, ao analisar o gráfico, não há recolhimento no Ano 1 e nos primeiros meses do Ano 2, quando da utilização do método via custo de aquisição. Neste período, o contribuinte terá otimização no fluxo de caixa.

No restante do período, verifica-se que o montante de PIS/Cofins a recolher na metodologia de reconhecimento de crédito via custo de aquisição ultrapassa, em 22,86%, a curva do outro método, que possui um comportamento de crescimento uniforme durante toda a análise. O montante que deixou de ser recolhido no Ano 1 e 2 pelo método via custo de aquisição está concentrado no Ano 3, 4 e 5.

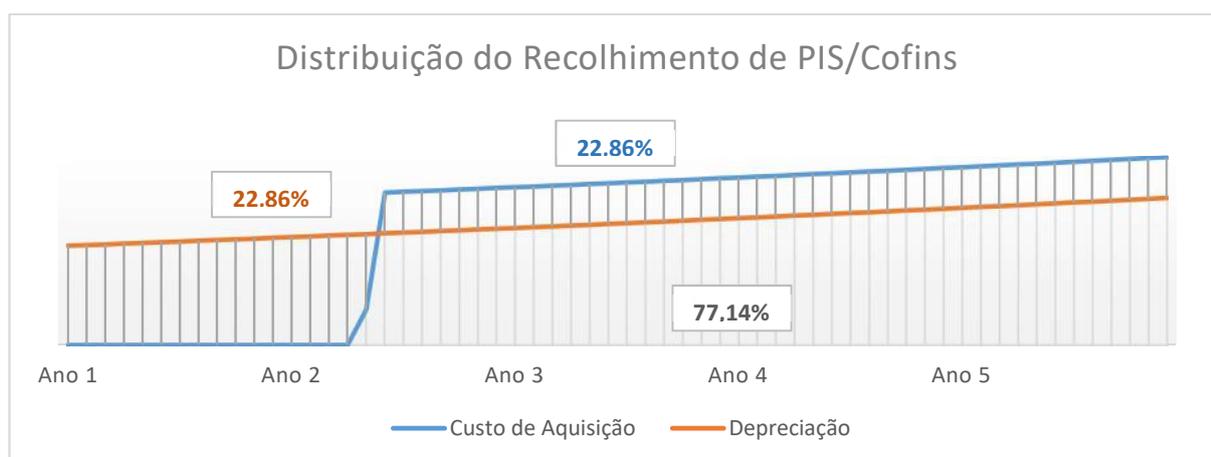


Figura 6– Confronto de metodologias/Crescimento Econômico
Fonte: Elaboração Própria (2020)

É importante observar que o valor total de crédito e o valor total de débitos nas duas análises são iguais, de forma que as diferenças observadas são decorrentes da distribuição dos mesmos montantes ao longo do tempo.

4.2. Período de Retração Econômica

Para examinar o comportamento dos créditos tributários em um cenário de retração econômica da empresa, foi considerada redução mensal de 0,5% da Receita Bruta até o total aproveitamento dos créditos.

Tabela 5 – Base de dados: Retração Econômica em 5 anos

Base de dados - Retração Econômica em 5 anos (em reais mil)			
Receita Bruta em 5 anos	337.660	Aquisição de Ativo Imobilizado	113.376
Débitos de PIS/Cofins (9,25%)	31.233	Créditos de PIS/Cofins (9,25%)	10.487

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Como se observa na Tabela 5 o montante da Receita Bruta em 5 anos gerou débitos de Pis/Cofins de R\$ 31.223, enquanto a aquisição de Ativo Imobilizado acarretou a apuração de créditos de Pis/Cofins de R\$ 10.487.

4.2.1. Metodologia de aproveitamento de crédito via taxa de depreciação

Em um cenário de retração econômica, a receita bruta se encontra em retração da mesma forma que os Débitos de PIS/Cofins, devido à diminuição da sua base de cálculo.

Tabela 6 – Reconhecimento de créditos via depreciação/Retração Econômica

Competência	Débito de PIS/Cofins	Créditos Utilizados	PIS/Cofins a Recolher
Ano 1	7.019	2.097	4.922
Ano 2	6.610	2.097	4.512
Ano 3	6.224	2.097	4.126
Ano 4	5.860	2.097	3.763
Ano 5	5.518	2.097	3.421
Total	31.233	10.487	20.746

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Considerando a hipótese de que o contribuinte está utilizando créditos oriundos da aquisição de ativo imobilizado pela metodologia de depreciação, a apuração final do tributo (PIS/Cofins a Recolher) terá uma diminuição gradual, de modo que o montante de crédito causará um impacto cada vez maior no valor de tributo a recolher.

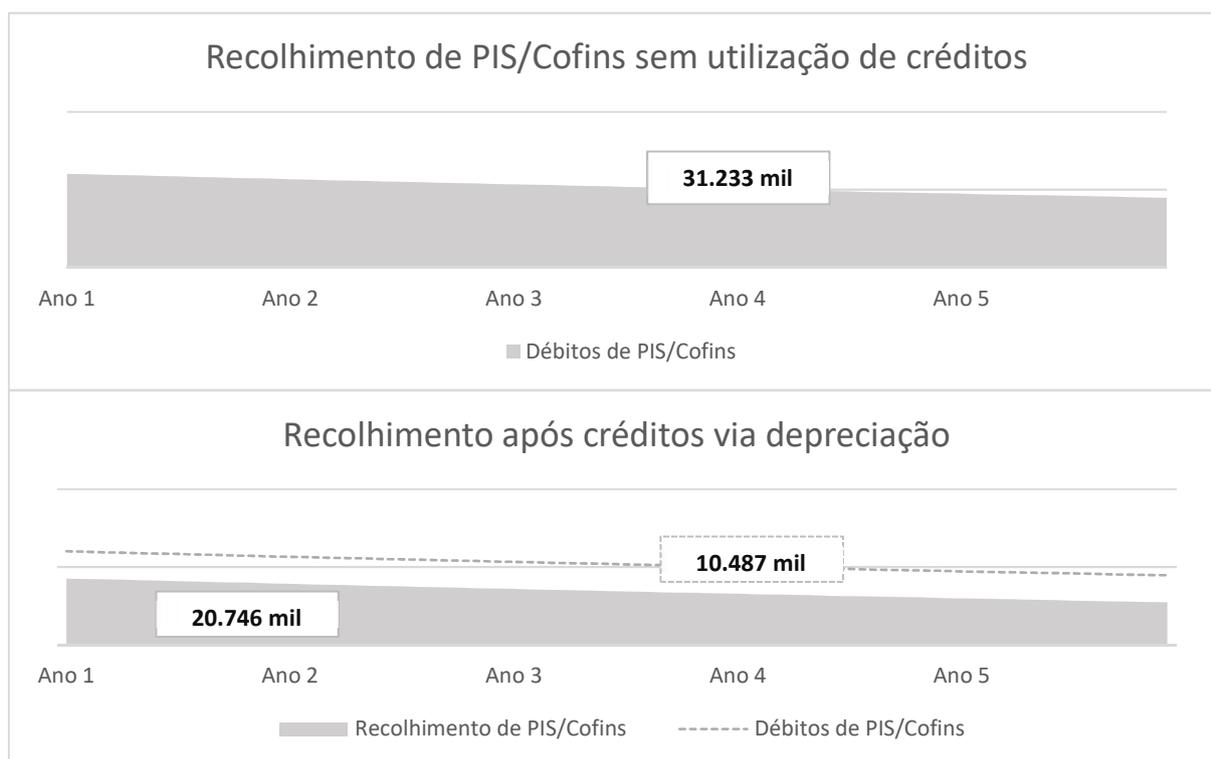


Figura 7 – Recolhimento antes e depois da utilização de créditos via depreciação/Retração Econômica

Fonte: Elaboração Própria (2020)

No exemplo apresentado, ao longo do período de análise, o valor de Créditos Utilizados possui uma representatividade crescente em relação aos débitos de PIS/Cofins em queda. É importante reforçar que este caso considera somente uma fonte de crédito e uma fonte de débito e que em um cenário real, muitas outras variáveis devem ser consideradas.

4.2.2. Metodologia de aproveitamento de crédito via custo de aquisição

A análise considera o aproveitamento de crédito originado pela aquisição de ativo imobilizado pela metodologia de custo de aquisição no cenário de retração econômica, que promove a diminuição de Receita Bruta juntamente com o valor de Débitos de PIS/Cofins.

Tabela 7 – Reconhecimento de créditos via custo de aquisição/Retração Econômica

Competência	Débito de PIS/Cofins	Créditos Utilizados	PIS/Cofins a Recolher
Ano 1	7.019	7.019	-
Ano 2	6.610	3.467	3.142
Ano 3	6.224	-	6.224
Ano 4	5.860	-	5.860
Ano 5	5.518	-	5.518
Total	31.233	10.487	20.746

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Neste cenário, observamos que todo o valor do crédito referente a aquisição de ativo imobilizado será aproveitado integralmente em uma única competência.

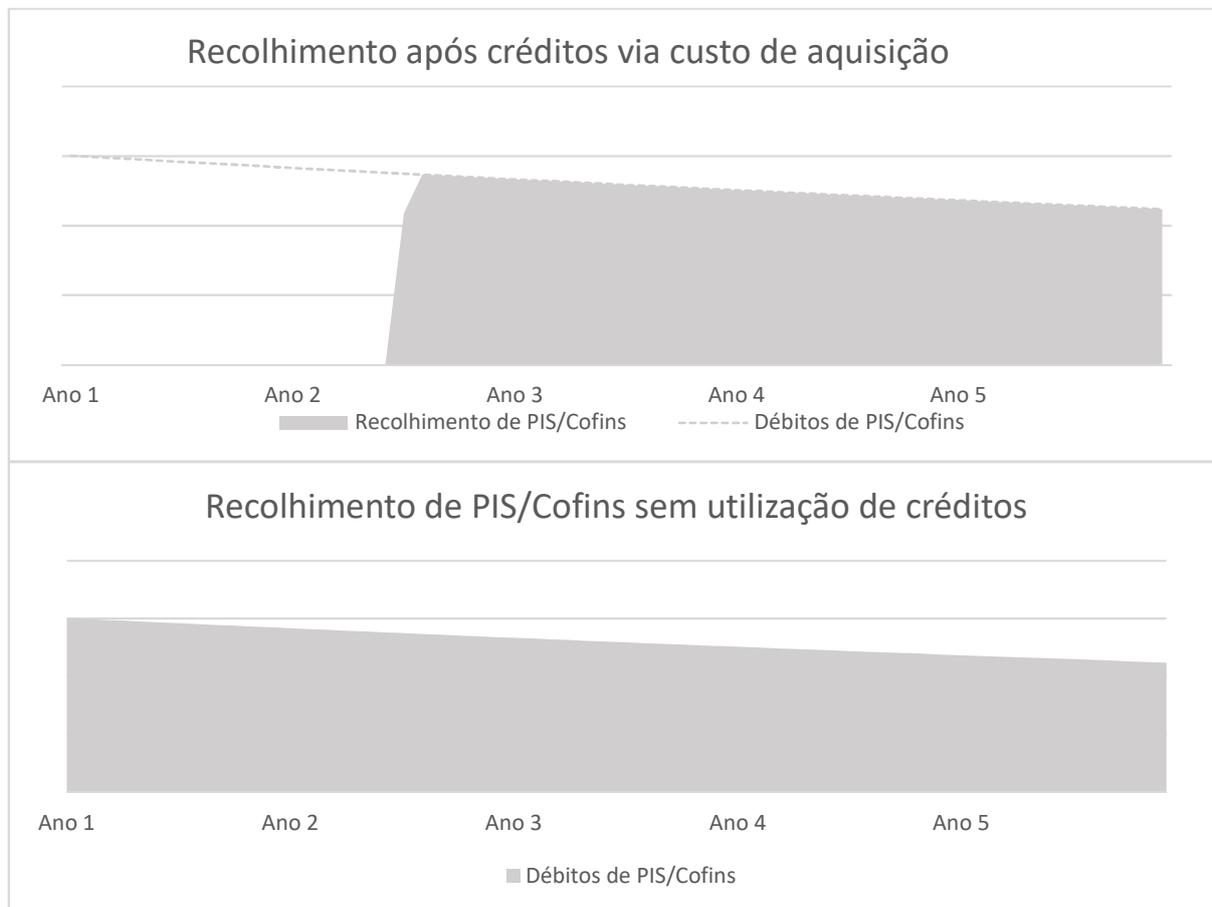


Figura 8 – Recolhimento antes e depois da utilização de créditos via aquisição/Retração Econômica
 Fonte: Elaboração Própria (2020)

O montante de crédito superou os débitos durante 18 meses, ou seja, até o início do Ano 3 não houve recolhimento do tributo. Por outro lado, os próximos anos seguiram com maior recolhimento de tributo, visto que não houve dedução de créditos.

4.2.3. Confronto de Metodologias

Na análise do gráfico de confronto do método de reconhecimento de crédito via depreciação x custo de aquisição, nota-se que o mesmo fenômeno da análise de cenário de Crescimento Econômico ocorreu. Nas primeiras competências, não houve recolhimento de tributos na metodologia de custo de aquisição, enquanto o método de depreciação teve movimento decrescente uniforme.

Neste cenário, no entanto, verifica-se uma assimetria maior no gráfico, de modo que até o Ano 2, o método de custo de aquisição não apresenta recolhimento nenhum e a partir do término do saldo de crédito, ocorre um aumento abrupto de tributo a recolher, que representa um montante 34,84% superior ao valor de recolhimento do método de

depreciação. Este fenômeno ocorre devido ao fato de que os créditos, pelo método de depreciação, são distribuídos de forma equilibrada durante todo o período, enquanto o crédito pelo método de custo de aquisição está concentrado nos primeiros meses.

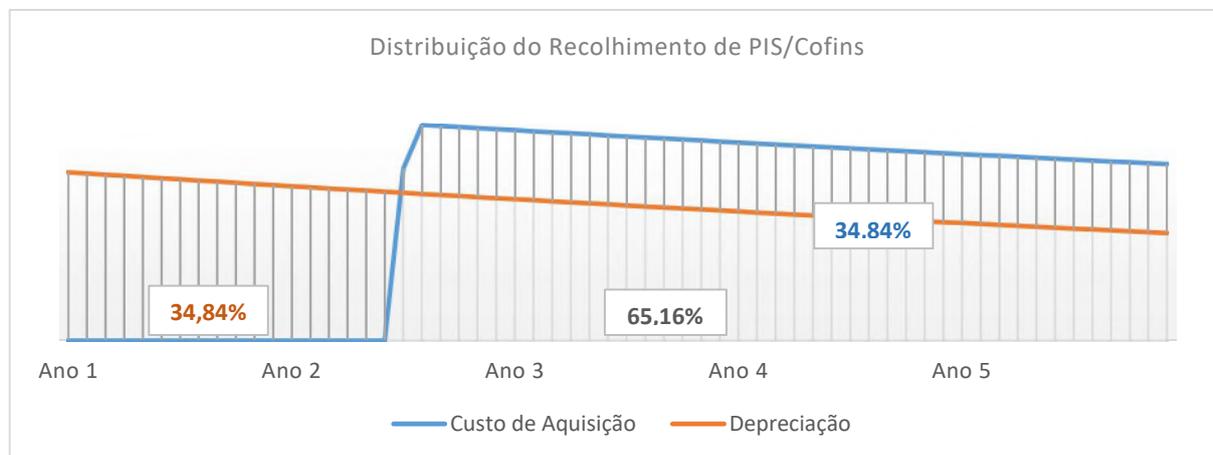


Figura 9 – Confronto de dados/Retração Econômica
 Fonte: Elaboração Própria (2020)

A análise mostra que a distribuição do recolhimento de PIS/Cofins pelo método de depreciação está concentrada nos primeiros 2 anos, enquanto o Ano 5, finaliza com saldo credor (nenhum recolhimento do tributo e crédito a transportar para os próximos períodos), consequência da queda de Receita juntamente com o reconhecimento de crédito com parcelas fixas.

4.3. Período de Estabilidade Econômica

Para examinar o comportamento dos créditos tributários em um cenário de estabilidade econômica da empresa, foi considerada Receita Bruta uniforme até o total aproveitamento dos créditos.

Tabela 8 – Base de dados: Estabilidade Econômica em 5 anos

Base de dados - Estabilidade Econômica em 5 anos (em reais mil)			
Receita Bruta em 5 anos	390.000	Aquisição de Ativo Imobilizado	113.376
Débitos de PIS/Cofins (9,25%)	36.075	Créditos de PIS/Cofins (9,25%)	10.487

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Como se observa na Tabela 8, o montante da Receita Bruta em 5 anos gerou débitos de Pis/Cofins de R\$ 36.075, enquanto a aquisição de Ativo Imobilizado acarretou a apuração de créditos de Pis/Cofins de R\$ 10.487.

4.3.1. Metodologia de aproveitamento de crédito via taxa de depreciação

Em um cenário de estabilidade econômica, a receita bruta foi considerada uniforme, assim como os Débitos de PIS/Cofins.

Tabela 9 – Reconhecimento de créditos via depreciação/Estabilidade Econômica

Competência	Débito de PIS/Cofins	Créditos Utilizados	PIS/Cofins a Recolher
Ano 1	7.215	2.097	5.117
Ano 2	7.215	2.097	5.117
Ano 3	7.215	2.097	5.117
Ano 4	7.215	2.097	5.117
Ano 5	7.215	2.097	5.117
Total	36.075	10.487	25.587

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Na hipótese em que o contribuinte está utilizando créditos oriundos da aquisição de ativo imobilizado pela metodologia de depreciação, a apuração final do tributo (PIS/Cofins a Recolher) terá valor constante durante todo o período de análise, visto que não há nenhum fator que promova variação dos números.

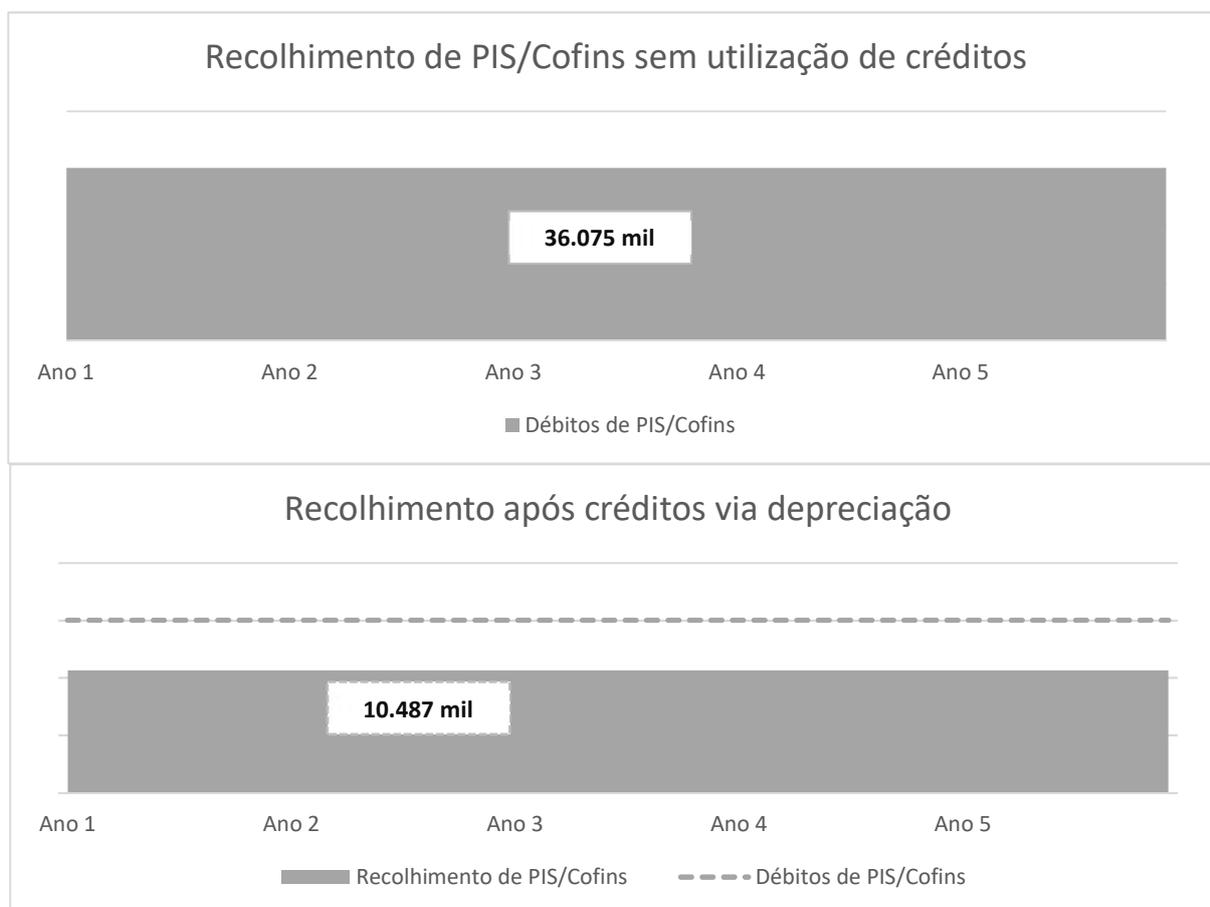


Figura 10– Recolhimento de PIS/Cofins antes e depois da utilização de créditos via depreciação/Estabilidade Econômica

Fonte: Elaboração Própria (2020)

A análise mostra que o recolhimento de PIS/Cofins está distribuído igualmente em todos os períodos enquanto perdurar os créditos tributários.

4.3.2. Metodologia de aproveitamento de crédito via custo de aquisição

A análise considera o aproveitamento de crédito originado pela aquisição de ativo imobilizado pela metodologia de custo de aquisição no cenário de estabilidade econômica, que promove valores constantes na Receita Bruta juntamente com o valor de Débitos de PIS/Cofins.

Tabela 10 – Reconhecimento de créditos via custo de aquisição/Estabilidade Econômica

Competência	Débito de PIS/Cofins	Créditos Utilizados	PIS/Cofins a Recolher
Ano 1	7.215	7.215	-
Ano 2	7.215	3.272	3.942
Ano 3	7.215	-	7.215
Ano 4	7.215	-	7.215
Ano 5	7.215	-	7.215
Total	36.075	10.487	25.587

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Neste cenário, foi verificado que o período de aproveitamento dos créditos durou 17 meses, de forma que no Ano 1 não houve recolhimento, fato que durou até o primeiro semestre do Ano 2.

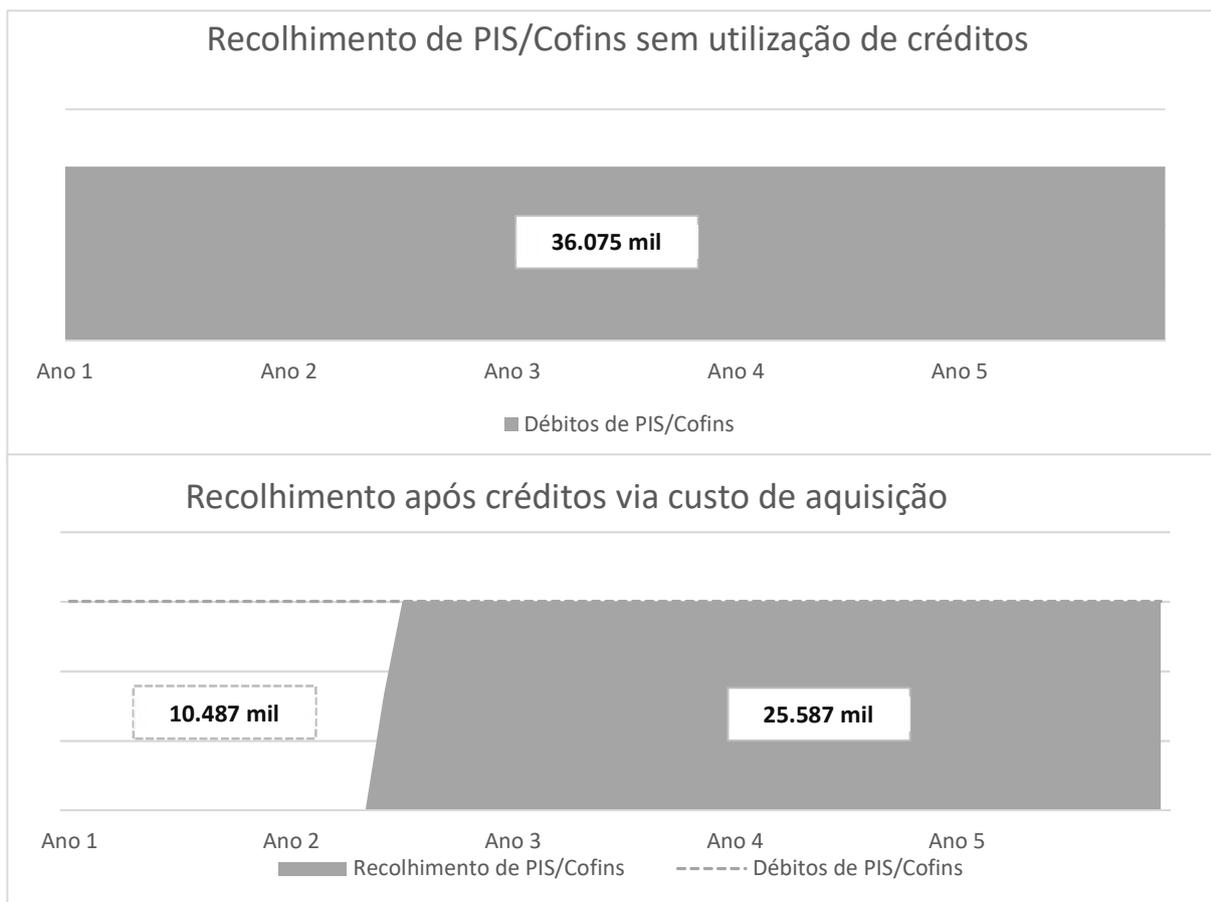


Figura 11 – Recolhimento de PIS/Cofins antes e depois da utilização de créditos via aquisição/Estabilidade Econômica
 Fonte: Elaboração Própria (2020)

A análise demonstra que, neste cenário, o recolhimento de PIS/Cofins está concentrado nos primeiros períodos e após o fim dos créditos, a um retorno de valores a recolher.

4.3.3. Confronto de Metodologias

Na análise do gráfico de confronto do método de reconhecimento de crédito via depreciação x custo de aquisição, foi observado que não houve curvas de crescimento ou diminuição, pois, todos os valores foram constantes ao longo de todo o período. Não houve recolhimento de tributos na análise da metodologia de custo de aquisição durante 17 meses, enquanto o método de depreciação teve distribuição uniforme do valor a recolher.

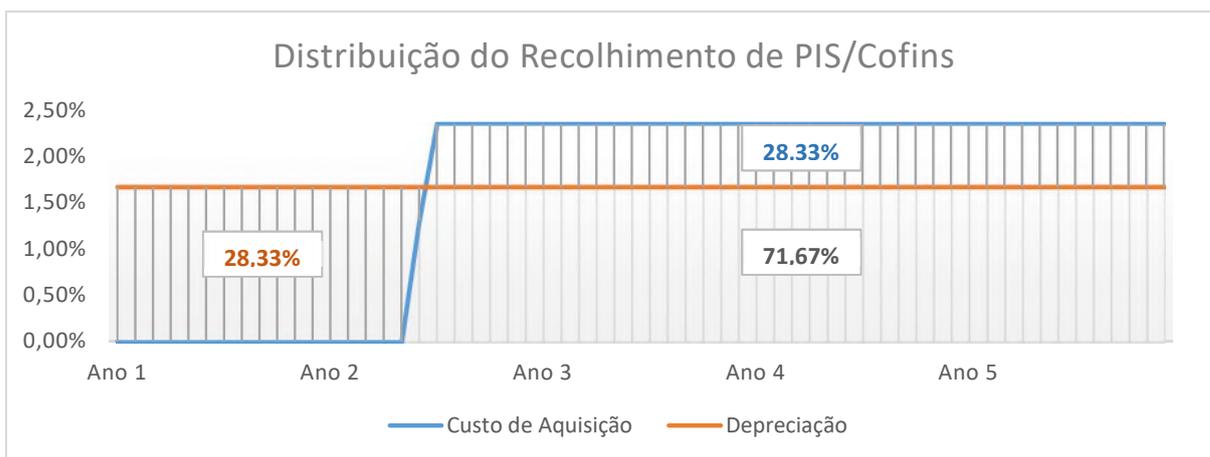


Figura 12 – Confronto de dados/Estabilidade Econômica
 Fonte: Elaboração Própria (2020)

Neste cenário, verifica-se que no momento em que o saldo credor no método do custo de aquisição finaliza, o recolhimento de PIS/Cofins neste método permanece 28% superior ao recolhimento da metodologia via depreciação.

5. CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo foi avaliar os impactos financeiros e fiscais decorrentes da utilização de crédito a descontar da Contribuição para o PIS/Cofins, relativo à aquisição de ativo imobilizado, considerando os métodos da depreciação do bem e do custo de aquisição do bem.

Para atingir este fim, os objetivos específicos traçados incluíram simulação e análise de cenários envolvendo o reconhecimento de créditos utilizando o método de depreciação e confrontá-los com os mesmos dados aplicados ao método do custo de aquisição. Foram considerados três cenários distintos, sendo estes de Crescimento Econômico da empresa, Retração Econômica e Estabilidade Econômica, para verificar se o estágio de maturidade da sociedade pode influenciar na escolha do método de apropriação de crédito do PIS/Cofins.

A análise foi baseada na distribuição do valor de tributo a recolher durante o período de ambas as metodologias envolvidas, considerando que os valores totais de débitos, créditos e PIS/Cofins a recolher foram iguais nas duas análises.

Foi observado que, ao utilizar a metodologia de reconhecimento de crédito via custo de aquisição, o contribuinte passa por um período de alívio no fluxo de caixa nos primeiros períodos, devido ao excesso de crédito. Por outro lado, nos últimos períodos, quando o saldo credor se esgota, há acúmulo de débitos de PIS/Cofins. O método de reconhecimento via depreciação, por se tratar de parcelas fixas, tem descontos de créditos

constantes, de forma que o recolhimento de PIS/Cofins acompanhará a formação da Receita Bruta, seja crescente, decrescente ou constante.

Desta forma, conclui-se que a escolha da metodologia de reconhecimento de crédito impacta diretamente o montante de tributo a recolher e em última análise, influencia o fluxo de caixa da entidade. Os resultados deste estudo funcionam como parâmetros para estimular a utilização dos créditos tributários como ferramenta de gestão. Verificou-se também que o período econômico (crescimento, retração ou estabilidade) que a entidade se encontra é um fator de relevância.

As análises do cenário de crescimento econômico (aumento de 0,5% da Receita Bruta Mensal) mostraram que, ao utilizar a metodologia de crédito via custo de aquisição, o contribuinte terá otimização no fluxo de caixa no início do período. Após os créditos tributários se esgotarem, verificou-se que o montante de PIS/Cofins a recolher na metodologia de reconhecimento de crédito via custo de aquisição ultrapassa, em 22,86%, as parcelas fixas do método de depreciação, que possui um comportamento de crescimento uniforme durante toda a análise.

Durante o período de retração econômica (diminuição de 0,5% da Receita Bruta Mensal), não houve recolhimento de tributos nas primeiras competências ao utilizar a metodologia de custo de aquisição, enquanto o método de depreciação, demonstra movimentação decrescente do recolhimento do tributo.

Foi observada uma assimetria maior neste gráfico, de modo que, nos primeiros períodos, o método de custo de aquisição não apresenta recolhimento nenhum e a partir do término do saldo de crédito, ocorre um aumento abrupto de tributo a recolher nas parcelas, que são 34,84% maior que os valores de recolhimento do método de depreciação.

Tratando-se do período de estabilidade econômica, todos os valores se mantiveram constantes ao longo de todo o período. Não houve recolhimento de tributos na análise da metodologia de custo de aquisição nas primeiras competências, enquanto o método de depreciação teve distribuição uniforme do valor a recolher. Verificou-se que, no momento em que o saldo credor no método do custo de aquisição finaliza, o recolhimento de PIS/Cofins mensal deste método permanece 28,33% superior ao recolhimento da metodologia via depreciação.

Os resultados deste estudo demonstram que a escolha da metodologia de reconhecimento de crédito de ativo imobilizado impacta a movimentação financeira da entidade, com influências do período econômico que a sociedade se encontra.

Os resultados apresentados possibilitam um planejamento tributário-financeiro, quando, por exemplo, durante a utilização do método de custo de aquisição, se realizar uma aplicação financeira sobre o montante que se deixou de pagar até o momento em que houver o aumento da contribuição a recolher no futuro. No entanto, se não houver caixa para o pagamento da contribuição neste momento, a presença de juros no atraso do pagamento pode inviabilizar esta operação. O aprofundamento desta análise é uma sugestão para pesquisas futuras neste tema.

Sugere-se também que sejam desenvolvidos estudos que busquem, cada vez mais, aproximar a tomada de decisão na esfera financeira e contábil às práticas tributárias. O objeto deste trabalho envolveu a gestão de créditos tributários, no entanto, outra abordagem poderia tratar do gerenciamento de dívidas tributárias pela utilização de Parcelamentos Especiais, como a transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública de natureza tributária, instituída pela Lei 13.988/2020.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Patrícia. **Conselho Regional de Contabilidade do Ceará (CRC/CE)**. Curso Básico de PIS/Cofins. 2009. Disponível em: < <http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/PIS.COFINS1926102019.pdf>>. Acesso em: 09/06/2020

ALYRIO, Rovigati Danilo. **Métodos e técnicas de pesquisa em administração**. Volume Único. Rio de Janeiro. Fundação CECIERJ. 2009. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2022219/mod_folder/content/0/Livro%20M%C3%A9todos%20e%20Pesquisa%20em%20Administra%C3%A7%C3%A3o.%20Rovigati%20Danilo%20Alyrio.pdf?forcedownload=1>. Acesso em: 19/06/2020

BRASIL. **Lei 9.715, de 25 de novembro de 1998**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9715.htm> Acesso em: 08 de junho de 2020.

_____. **Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm> Acesso em: 08 de junho de 2020.

_____. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/De11598.htm#art12> Acesso em: 08 de junho de 2020

_____. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm>. Acesso em: 29 de setembro de 2020.

CASSONE, Vittorio. **Regime Jurídico das Contribuições Sociais sobre a Receita ou o Faturamento - COFINS**. Revista PGFN, Ano 1, nº 3, 2012

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. **Avaliação da Gestão Tributária a Partir de Uma Perspectiva Multidisciplinar**. Tese de Doutorado, FEA-USP, 2009.

CABELLO, Otávio Gomes. **Análise dos Efeitos das Práticas de Tributação do Lucro na Effective Tax Rate (ETR) das Companhias Abertas Brasileiras: uma Abordagem da Teoria das Escolhas Contábeis**. Tese de Doutorado, FEA-USP, 2012

CPC. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2014.pdf>. Acesso em: 10/06/2020

CRC/CE. Apostila PIS e Cofins – Prof. Patrícia Alves. 20---. Disponível em <http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/Apostila_PIS_COFINS.pdf>. Acesso em: 10/08/2020

GERHARDT, Tatiana Engel Gerhardt; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa**. Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. – Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

FEA-USP. eDisciplinas – Curso PIS/Cofins cumulativo x não-cumulativo – Prof. Amaury José Rezende. 20---. Disponível em <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/1878359/mod_resource/content/1/Aula%20%20-%20PIS%20e%20COFINS.pdf>. Acesso em: 10/08/2020

MIRANDA, Maria Bernadete. **Revista Virtual Direito Brasil**, vol. 3, nº 1. 2009

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017**. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81268>.

Acesso em: 10/08/2020

_____. **Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 4005, de 06 de maio de 2016.** Disponível em:

<<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=73684>>.

Acesso em: 08 de junho de 2020.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A Não-Cumulatividade da COFINS. In PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas.** São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. p. 361/381.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 15ª edição, São Paulo: Editora Atlas, 2014.