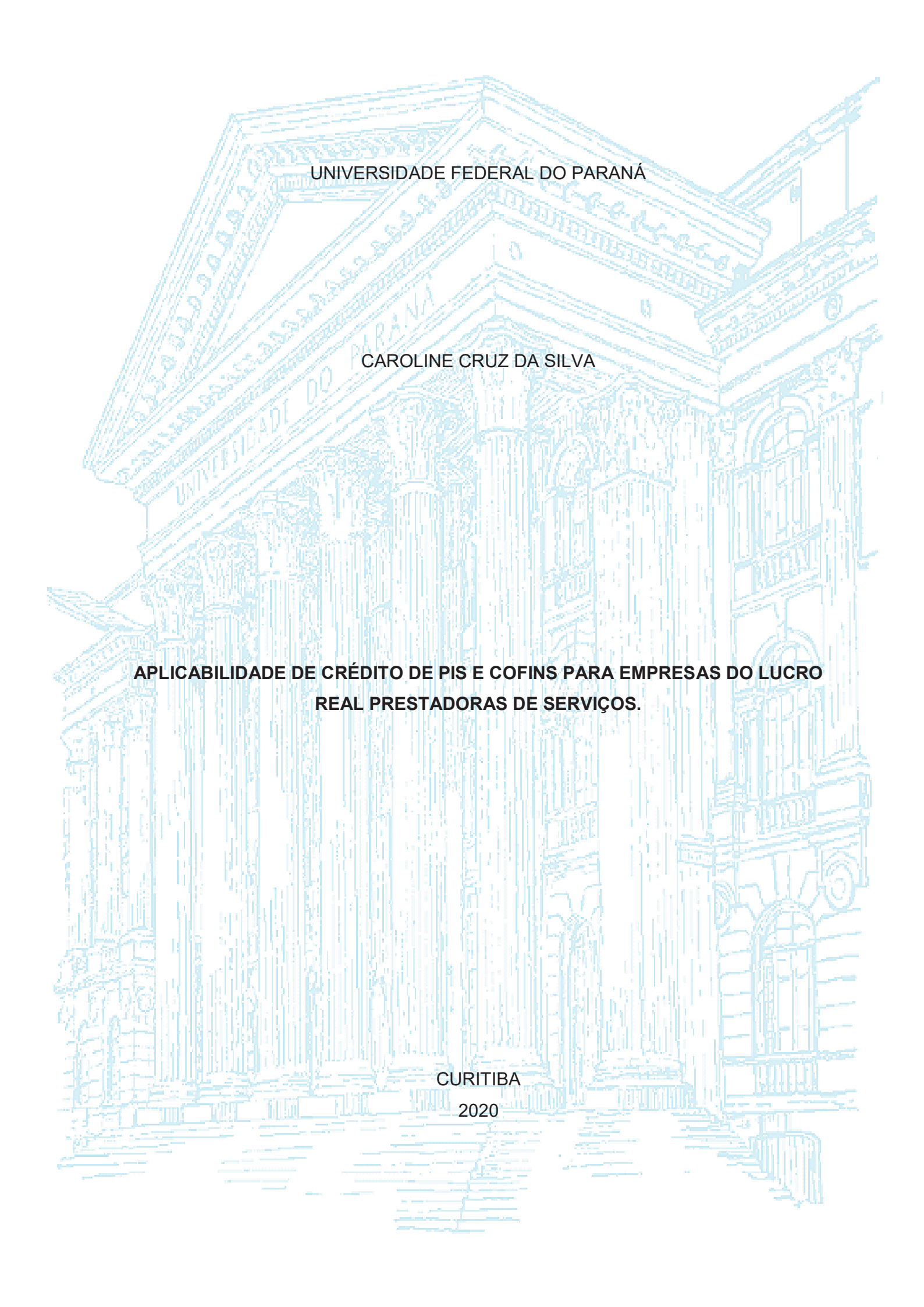




UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CAROLINE CRUZ DA SILVA

**APLICABILIDADE DE CRÉDITO DE PIS E COFINS PARA EMPRESAS DO LUCRO
REAL PRESTADORAS DE SERVIÇOS.**

CURITIBA

2020

Caroline Cruz da Silva

APLICABILIDADE DE CRÉDITO DE PIS E COFINS PARA EMPRESAS DO LUCRO
REAL PRESTADORAS DE SERVIÇOS.

Trabalho como Conclusão de Curso apresentada ao curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em MBA - Gestão Contábil Tributária.

Orientador: Prof. Jeferson Teodorovicz

CURITIBA

2020

TERMO DE APROVAÇÃO

CAROLINE CRUZ DA SILVA

APLICABILIDADE DE CRÉDITO DE PIS E COFINS PARA EMPRESAS DO LUCRO REAL PRESTADORAS DE SERVIÇOS.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em MBA em Gestão Contábil e Tributária.

Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz

Orientador – Departamento Ciências Sociais Aplicadas, UFPR.

Prof(a). Dr(a)./Msc. _____

Departamento _____, INSTITUIÇÃO

Prof(a). Dr(a)./Msc. _____

Departamento _____, INSTITUIÇÃO

Curitiba, 30 de junho de 2020.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pela coragem, esforço e disposição a realizar esse curso de especialização.

Agradeço a minha família, de modo geral, pela paciência e pela força de sempre me incentivar aos estudos.

Agradeço aos professores do MBA em Gestão Contábil e Tributária pela incrível experiência e troca de conhecimentos que tivemos ao longo dessa jornada, principalmente ao Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz pela orientação, paciência, dedicação e atenção ao meu trabalho de conclusão.

Agradeço aos meus colegas de turma, pela amizade, pela experiência que passamos juntos até o final, em especial a minha colega da graduação Bruna Isidoro que topou fazer essa especialização em parceria comigo, sempre incentivando uma a outra.

E por fim, agradeço a todos os que de alguma forma contribuíram para essa realização pessoal, para que eu possa evoluir tanto como pessoal quanto profissionalmente.

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito.

Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes”.

(Marthin Luther King)

RESUMO

A aplicabilidade de créditos de PIS e da Cofins exige análises da legislação e controles internos nas instituições para melhor interpretar o conceito de insumo, porém como a legislação é ampla e a possibilidade de créditos depende dos gastos recorrentes a atividade econômica da empresa, cabe a instituição interpretar de forma clara e objetiva o aproveitamento de crédito dos bens ou dos serviços adquiridos. Entende-se da importância de aplicar o critério não apenas à atividade do prestador do serviço, mas também a utilização pelo respectivo tomador.

O presente estudo pretende fornecer critérios de identificação dos custos e das despesas realizadas na prestação de serviços que sejam utilizados como seus insumos, a aplicação das hipóteses depende de análise concreta da atividade de cada instituição, tal como é realizada na prática, onde engloba inúmeros aspectos e em cada situação aponta a sua necessidade de conclusão específica e exclusiva, a fim de realizar análises sobre a essencialidade e a particularidade que a instituição necessita no seu processo de prestação de serviço.

Palavras-chave: Insumos, PIS-Cofins, Não-Cumulatividade.

ABSTRACT

The applicability of PIS and Cofins credits requires analysis of the legislation and internal controls in the institutions to better interpret the concept of input, however, as the legislation is broad and the possibility of credits depends on the recurring expenses of the company's economic activity, it is up to the institution interpret clearly and objectively the credit utilization of the goods or services purchased. It is understood the importance of applying the criterion not only to the service provider's activity, but also the use by the respective policyholder.

The present study intends to provide criteria for identifying the costs and expenses incurred in providing services that are used as its inputs, the application of the hypotheses depends on a concrete analysis of the activity of each institution, as it is carried out in practice, where it encompasses numerous aspects and in each situation, it points to its need for a specific and exclusive conclusion, in order to carry out analyzes on the essentiality and particularity that the institution needs in its service provision process.

Keywords: Inputs, PIS-Cofins, Non-Cumulativity.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - ANÁLISE DE RECEITAS, CUSTOS E DESPESAS PARA A APURAÇÃO
DO PIS E DA COFINS DA EMPRESA ACADEMIA LTDA36

TABELA 2 - ANÁLISE DE RECEITAS, CUSTOS E DESPESAS PARA A APURAÇÃO
DO PIS E DA COFINS DA EMPRESA ACADEMIA LTDA38

SIGLAS E ABREVIATURAS

CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto sobre Produto Industrializado

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

PIB - Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

RFB – Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS	12
1.2.1 Objetivo Geral	12
1.2.2 Objetivos Específicos	12
1.3 JUSTIFICATIVAS	13
2 REVISÃO TEÓRICA-EMPÍRICA	13
2.1 TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	13
2.1.1 Competências Tributárias.....	15
2.1.1.1 Simples Nacional.....	16
2.1.1.2. Lucro Presumido	17
2.1.1.3 Lucro Real	19
2.2 CONTRIBUIÇÃO DE PIS E COFINS	22
2.2.1 Vantagens e Desvantagens de Créditos de Pis e Cofins	32
2.3 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	33
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	34
3.1 TIPO DE PESQUISA.....	34
3.2 UNIVERSO DA PESQUISA	34
3.3 INSTRUMENTO UTILIZADO	34
3.4 PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS	35
4. ANÁLISES DE EMPRESAS	35
4.1. ACADEMIA LTDA.....	35
4.1.1 Análise da ACADEMIA LTDA.....	36
4.2. Tecnologia LTDA.....	38
4.1.2 Análise da TECNOLOGIA LTDA	38
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	43

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Na atualidade as empresas demandam de planejamento tributário, isso ocorre por causa das constantes mudanças nas legislações tributárias do país, além das evoluções tecnológicas e econômicas que exigem cada vez mais das empresas competências para maximizar seus lucros e reduzir seus custos e despesas. O planejamento tributário é indispensável para as empresas que queiram manter-se atualizada das legislações, onde a legislação brasileira é difícil de interpretar ainda mais com diversas alterações. A influência dos impostos e contribuições ocorre direta e indiretamente nos preços e consequentemente nos lucros das empresas.

As organizações têm déficits de acompanhar e entender as complexidades das obrigações tributárias que, são impostas pelo Governo em meio das legislações instáveis e incertas. A falta de informação dos empresários sobre essa possibilidade de créditos admissíveis pode ocasionar uma carga tributária alta e juntamente déficit de lucro na empresa.

Na busca entre diferenciais para prestar os serviços de maneira coerente e conquistando o lucro, a contabilidade deve ser aliada para a empresa, auxiliando na melhor tomada de decisão e na redução da carga tributária. A importância de um profissional contábil e tributário é necessária para analisar quais créditos cada empresa deve tomar e suas particularidades, para que assim a empresa possa aplicar corretamente a apuração de impostos.

Com a apuração dos resultados corretamente e a demonstração de que, quando se opta pelo regime tributário adequado com o tipo de atividade que a empresa irá exercer, obedecendo sempre os princípios e as determinações da legislação tributária, a redução e a influência desses resultados se dão de forma bastante significativa e pode-se resultar na própria manutenção e permanência da empresa no mercado de trabalho.

As empresas que optam pela tributação do Lucro Real devem apurar seus impostos e declarar suas obrigações acessórias da melhor forma explícita possível,

pois a fiscalização sobre essas empresas são as mais rígidas. Diante disto, devemos realizar o levantamento das hipóteses de crédito de PIS e COFINS na aquisição de insumos para prestação de serviço e nos serviços tomados que realmente são essenciais para realizar a atividade da empresa.

Contudo, na legislação existem exceções a tipos de atividades que não devem tomar crédito como, exportação de mercadorias para o exterior; prestação de serviços de pessoa física ou jurídica no exterior; vendas para empresas exportadoras, onde as maiores dificuldades das empresas estão em como e onde identificar quais atividades ou em quais custos e despesas que se devem tomar crédito para reduzir a base de cálculo de PIS e COFINS, com foco nas empresas prestadoras de serviços que possuem como tributação o lucro real.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar as modalidades crédito de PIS e COFINS nas empresas com regime tributação Lucro Real prestadoras de serviços.

1.2.2 Objetivos Específicos

- (a) Apontar os tipos de créditos estabelecidos de PIS e COFINS conforme a atividade empresarial.
- (b) Avaliar outras possibilidades de crédito de PIS e COFINS a ser discutido a sua aplicabilidade.
- (c) Analisar a melhor forma de contribuição com ênfase na redução de carga tributária.

1.3 JUSTIFICATIVAS

Conforme artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 3º da Lei nº 10.833/03 que regulamenta os créditos de PIS e COFINS para as empresas enquadradas no regime de tributação lucro real, o valor da contribuição incidente sobre o faturamento de bens ou serviços, sobre os insumos e despesas de produção ou prestação de serviços incorridos e pagos pelas organizações.

Tal permissão de crédito possibilita a empresa à redução da base de cálculo para apuração de impostos como o PIS e a COFINS, onde devem ser feitas análises de qual atividade a empresa se enquadra para verificar que tipo de custo ou despesa a mesma tomará de crédito.

Para validar esse crédito tributário, a empresa deve tomar crédito de produtos ou de serviços essenciais considerados como insumos; custos e despesas decorrentes a fabricação de bens ou produtos destinados à venda; energia elétrica e aluguéis, entre outras.

As empresas com conhecimento sobre a legislação atual e um planejamento tributário coerente, poderão rever seus métodos utilizados e ter um potencial para alterações futuras. E assim, reduzir os custos que podem ser um diferencial e um indicador de bons resultados financeiros e de sustentabilidade em longo prazo.

2 REVISÃO TEÓRICA-EMPÍRICA

2.1 TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A carga tributária no Brasil é formada pela Constituição Federal reformulada em 1988, amplia a competência tributária para determinados poderes tributários, por exemplo, tributos federais vão para a União Federal, tributos estaduais vão para esferas dos Estados e os municipais vão para os Municípios, que de acordo com Harada (2003, pg.349) "... são entidades juridicamente purificada, que se situam no mesmo plano de igualdade, extraindo as três entidades da Constituição Federal, seus

poderes e suas competências.” A constituição também impõe limites ao poder de tributação, para que as cobranças sejam constituídas de normas legítimas, visando impedir situações de dupla tributação ou até mesmo de arrecadação errônea.

O sistema tributário é submetido à Constituição Federal que estrutura e determina a formação dos tributos e a regulamenta os mesmos. Os tributos englobam sobre o contribuinte diretamente ou indiretamente ao fato gerador. Os tributos diretos correspondem ao patrimônio ou a renda do contribuinte. Os indiretos, segundo Christovão e Watanabe (2002, p.16) “fazem parte do processo produtivo e são recolhidos durante a cadeia de fabricação...”. Contudo, os tributos são e sempre será a certeza de que o contribuinte vai pagar em vida.

Em 2004 a carga tributária brasileira atingiu seu recorde (35,91% do Produto Interno Bruto), quebrando a proposta do Presidente Da República de não aumentar a carga tributária acima da que já existia no governo anterior que era de 35,61% do PIB. Um dos fatores que mais contribuiu para o aumento foi a alteração das regras da Cofins, que a partir de maio de 2005 passou a ser recolhida sobre produtos e serviços importados. Com isso, a arrecadação começou a crescer, observando-se em relação ao ano anterior a maior variação entre os tributos em geral. Outro motivo apontado pela Receita Federal pelo aumento dos recursos dos cofres públicos seria a recuperação da atividade econômica em 2004. Porém, o aumento desordenado e abusivo dos impostos e as alterações constantes da legislação têm trazido muita insegurança e instabilidade para todas as empresas.

Os empresários precisam manter-se sempre informados sobre a legislação tributária, já que os tributos representam uma boa parte das despesas financeiras das empresas.

Para estabelecer um futuro melhor para o Brasil devem-se obter análises constantemente com relação à política econômica do nosso país, principalmente no que se refere às inúmeras alterações das cargas tributárias. As mudanças na legislação tributária estão ligadas diretamente ao aumento os encargos sobre a produção de riquezas, sobrecarregando principalmente a classe média. Nos países mais desenvolvidos existem menores cargas tributárias porém, possuem maiores

disponibilidades de profissionais habilitados para prestarem serviços de qualidade à população.

O Brasil precisa de mudanças urgentes, efetivas e eficazes, principalmente de medidas que acarretem a desoneração da produção, ou seja, diretamente nos encargos que dizem respeito a folha de pagamento. Fazendo-se necessário instituir formas mais simplificadas de tributação, bem como melhorar a administração do poder público.

2.1.1 Competências Tributárias

A Constituição Federal Brasileira não denomina e nem elabora tributos, somente delega competência para que os entes políticos o criem através de leis próprias. A competência tributária é a delegação do poder que a União, Estados, Municípios e Distrito Federal têm de criar tributos por meio de leis, obedecendo os ditames e limites estabelecidos pela Constituição Federal.

O desempenho do poder de tributar é uma prerrogativa e não uma determinação constitucional. Com isso, cada ente opta e pratica a competência tributária, levando em consideração os elementos do poder discricionário de conveniência e oportunidade e analisando os aspectos políticos e econômicos em que vivem.

As características da competência tributária englobam seis modalidades, são elas:

1. Indelegabilidade: a competência tributária é indelegável, disposição expressa do artigo 7º do CTN (Código Tributário Nacional), um ente político não pode delegar, conferir a outra pessoa de direito público a competência tributária que tenha recebido da Constituição Federal. O poder de tributar é exclusivo do ente político que o recebeu.
2. Irrenunciabilidade: o ente político pode não exercer sua competência tributária, mas esta é irrenunciável, quem a possui não pode abrir mão.

3. Incaducabilidade: o poder de tributar é um poder-faculdade, o ente político o exerce quando lhe seja mais conveniente e oportuno, o fato de permanecer inerte e não criar o tributo não altera em nada sua competência tributária que permanece a mesma. O não exercício da competência não tem como consequência a perda da mesma.
4. Inalterabilidade: entende-se que não pode ter a dimensão ampliada pela própria pessoa política. É improrrogável.
5. Facultativa: a pessoa política é quem decide se vai ou não criar tributo. Podem ainda, utilizar apenas parte de sua competência, criando parcialmente o tributo.
6. Exclusividade: caracteriza-se pelo fato de que cada ente político detém sua faixa tributária privativa. Caso atue fora desta faixa o tributo será inconstitucional.

O direito que o ente federado tem para exercer sua competência tributária é imprescritível, ou seja, a competência não tem prazo e assim não se extinguirá pelo não exercício. Considerando que a tributação tem como objetivo a propagação de recursos para que o Estado possa pagar suas despesas necessárias para a realização das suas finalidades, pode-se garantir que a competência tributária só é atribuída às pessoas jurídicas de direito público como a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, uma vez que os tributos devem ser destinados, exclusivamente, para fins públicos e nunca particulares.

2.1.1.1 Simples Nacional

A tributação pelo Simples Nacional constitui em um sistema de apuração de impostos e contribuições para micro e pequenas empresas, desde que as atividades permitam a incidência por esse regime. Abrange a participação de todos os entes federados como Municípios, Estados, Distrito Federal e União e entrou em vigor no dia 01/07/2007 através da Lei Complementar nº 123 (Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte) conhecida como Lei Geral da Micro e Pequena Empresa. Por ser um regime opcional, uma empresa pode ser considerada

microempresa e empresa de pequeno porte e não estar enquadrada no regime Simples Nacional. No entanto, a recíproca não é verdadeira, ou seja, para enquadramento no Simples Nacional, a empresa, obrigatoriamente, deverá ser uma microempresa ou empresa de pequeno porte.

De acordo com o Art. 1º da Lei Complementar nº123/2006, considera-se microempresa aquela que aufera receita bruta acumulada no ano-calendário, de até R\$ 360 mil. E empresa de pequeno porte aquela que aufera receita bruta acumulada no ano-calendário superior a R\$ 360 mil e igual ou inferior a R\$ 4,8 milhões.

A receita bruta, para fins de enquadramento de porte, será os produtos da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

2.1.1.2. Lucro Presumido

O Lucro Presumido segue a risca a sua nomenclatura, trata-se de uma forma de tributação que se presume um valor aproximado que a empresa vá obter de lucro e tributa-se em cima deste valor de receita. Os impostos e contribuições no lucro presumido são calculados com base no faturamento, desprezando-se as despesas e os custos, a alíquota para os impostos independe do faturamento, o que varia é a alíquota de presunção do lucro de acordo com a atividade da Empresa.

O Lucro Presumido está regulamentado no artigo 587 do Decreto nº 9.580/2018:

Art. 587. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, caput). § 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º). § 2º Relativamente aos limites de que trata este artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será

considerada de acordo com o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 2º). § 3º Somente a pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real poderá optar pela tributação com base no lucro presumido. § 4º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou da quota única do imposto sobre a renda devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º).

A opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido será efetivada a opção com o pagamento da primeira ou da quota única do imposto sobre a renda devido relativamente ao período de apuração correspondente ao início de atividade que deve ocorrer até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração (RIR/18, art. 590). No regime do lucro presumido a apuração do IRPJ e da CSLL são feitos trimestralmente.

Segundo Higuchi (2005, p. 40) integram a receita total:

- a receita bruta auferida na atividade objeto da pessoa jurídica (venda de mercadorias ou produtos ou da prestação de serviços);
- as receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetivos sociais da pessoa jurídica;
- os ganhos de capital;
- os ganhos líquidos obtidos em operações de renda variável;
- os rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa;
- os rendimentos decorrentes de participações societárias.

Receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta diminuída (RIR/99, art. 280):

- 1) das vendas canceladas;
- 2) dos descontos concedidos incondicionalmente;
- 3) dos impostos incidentes sobre vendas.

Para determinar o Lucro Presumido no trimestre é aplicado de acordo com a atividade desenvolvida por cada empresa, diferentes percentuais sobre a receita bruta. São acrescidos ao resultado, outras receitas, rendimentos e ganhos de capital.

Conforme Higuchi (2005, p. 42), os percentuais aplicados sobre a receita bruta são:

- 8% na venda de mercadorias e produtos, na prestação de serviços de transporte de cargas, e na venda de imóveis das empresas com esse objeto social (art.3º, § 7º, da IN nº 93/97);

- 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

- 16% na prestação de serviços de transportes, exceto de cargas, na prestação de serviços em geral das pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transportes e de profissões regulamentadas (art. 40 da Lei nº 9.250/95);

- 32% na prestação de demais serviços, exceto a de serviços hospitalares. Conforme o art. 25 da Lei nº 9.430/96, o resultado obtido após a aplicação do percentual sobre a receita bruta deve ser acrescido de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital.

O ICMS e o ISS incidentes sobre as vendas e os serviços não podem ser excluídos do faturamento, pois integram a receita bruta.

2.1.1.3 Lucro Real

O Lucro Real de acordo com o artigo 258 do Decreto nº 9.580/2018 “é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto”.

De acordo com o art. 259, o lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, das demais receitas e despesas, e das participações, englobando todas as opções para se alcançar o resultado para a base de cálculo dos impostos.

Devido às necessidades de adaptações das demonstrações contábeis as leis, o resultado econômico das empresas está sendo atropelado, desta forma chega-se a um resultado fiscal que nada tem a ver com o resultado contábil. Assim, as empresas com prejuízos econômicos, que por determinação do fisco acrescenta despesas não dedutíveis ao resultado contábil, podem apresentar um Lucro Fiscal que é denominado de Lucro Tributável ou Lucro Real.

Existem duas formas obrigatórias que as Empresas se tornam neste regime de tributação, um deles é o faturamento, quando este for superior a R\$ 78.000.000,00 no ano-calendário anterior. A outra obrigatoriedade é a atividade econômica, como por exemplo, os bancos comerciais, de investimentos, de desenvolvimento, caixa econômicas, dentre outras. Para as pessoas jurídicas que não estão obrigadas ao Lucro Real, esse é um regime optativo, no entanto pouco utilizado pelas micro e pequenas Empresas.

Para determinação do Lucro Real são adicionados ao lucro líquido (RIR/18, art. 259):

- I. os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- II. os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

Podemos considerar, como exemplos de adições ao Lucro Líquido, as despesas com brindes, as doações, as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores da empresa.

Podem ser excluídos do lucro líquido (RIR/18, art. 261):

- I. os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração (Exemplo: depreciação acelerada incentivada);
- II. os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real.

III. o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

As empresas que optarem pelo sistema de apuração Lucro Real Anual terão que pagar mensalmente o IRPJ e CSLL sobre o lucro calculado por estimativa, que devem ser pagos até o último dia útil do mês seguinte da competência. As regras para encontrar a base de cálculo e as alíquotas aplicadas para calcular o IRPJ e a CSLL são as mesmas que são aplicadas nas empresas tributadas pelo sistema Lucro Presumido (HIGUCHI, 2005, p. 26).

O pagamento do imposto mensal poderá ser reduzido ou suspenso desde que for comprovado, por exemplo, se a empresa apresentar através do balancete que no período de 01 de janeiro a 31 de maio teve prejuízo estará desobrigada do pagamento por estimativa no mês de maio. Se nesse mesmo período apurar um débito maior ao que foi pago até o momento terá que pagar a diferença até o dia 30 de junho. (HIGUCHI, 2005, p. 29).

No final do ano ou no encerramento das atividades a empresa apura o Lucro Líquido Anual ou Prejuízo através da escrituração contábil, realiza os ajustes necessários no livro LALUR e chega ao Lucro ou Prejuízo Fiscal. Se a empresa obteve lucro, apura-se o IRPJ e a CSLL e realiza-se a confrontação de valores. Caso pagou a maior que o valor total devido, esses valores serão corrigidos a partir do mês de Janeiro do ano seguinte ao da apuração do IRPJ e da CSLL e poderão ser compensados com débitos futuros, através de programa próprio da Receita Federal.

As empresas tributadas pelo Lucro Real Trimestral estão obrigadas a apurar o IRPJ e a CSLL ao fim de cada trimestre. O pagamento pode ser efetuado em cota única que deve ser feito até o último dia útil do mês subsequente de cada trimestre, ou parcelado em até três vezes.

De acordo com Higuchi (2005, p. 23 - 30), o sistema de tributação mensal ou trimestral não trouxe vantagem para as empresas e sim muitas desvantagens, como

por exemplo, os riscos de aumentar as infrações fiscais e a limitação da compensação dos prejuízos em 30% do lucro real dos trimestres subsequentes.

2.2 CONTRIBUIÇÃO DE PIS E COFINS

A legislação que regulamenta é a Lei 10.637 de 2002 e a que regulamenta o da COFINS é a Lei 10.883 de 2003. As contribuições PIS e COFINS são arrecadadas mensalmente para auxiliar o pagamento de recursos governamentais, tais como, no desenvolvimento social, na melhoria de qualidade de vida do trabalhador, no financiamento da seguridade social e saúde, previdência e assistência social. E também atualmente estão usando essa contribuição para financiar o seguro desemprego e ao abono favorecido aos trabalhadores que recebem até dois salários mínimos.

Os contribuintes são de modo geral, pessoas jurídicas que possuem receitas correspondentes a fins lucrativos e suas obrigações e recolhimentos devem ser de esferas Federais, Estaduais e Municipais.

A incidência para a base de cálculo é a receita e o faturamento, que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria e alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme Instrução Normativa 1.911/2019:

Art. 6º São contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º; Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso I; Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 5º).

§ 1º O disposto no caput alcança as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, bem como as sociedades cooperativas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º; e Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, inciso I).

§ 2º São também contribuintes:

I - as empresas comerciais exportadoras, em relação às operações de que trata o § 3º do art. 9º (Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, art. 2º, § 6º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 7º, § 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 9º, § 3º);

II - as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência, em relação às operações efetuadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização do seu ativo e o

pagamento do passivo (Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 60); e

III - as sociedades em conta de participação, devendo o sócio ostensivo efetuar o pagamento das contribuições incidentes sobre a receita bruta do empreendimento, não sendo permitida a exclusão de valores devidos a sócios participantes (Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986).

Para englobar a base de cálculo, O PIS para empresas do lucro presumido calcula-se 0,65% sobre o faturamento bruto, já para as empresas de lucro real calcula-se 1,65% sobre o faturamento bruto. A COFINS para lucro presumido calcula-se 3% sobre o faturamento bruto e para as empresas de lucro real de 7,60% sobre o faturamento bruto. Deve ser levadas em consideração para a base de cálculo, conforme Higuchi (2005, p. 811) determina:

- As vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- As reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- Os valores de receita tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;
- Receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

As empresas sem fins lucrativos que tiverem funcionários deverão calcular PIS e COFINS sobre o valor bruto total da folha de salário mensalmente.

Das permissões de créditos de PIS e COFINS, De acordo com a instrução normativa 404/2004, a empresa poderá descontar créditos de PIS e de COFINS sobre bens adquiridos para revenda. O valor do crédito será sobre o custo de aquisição, excluindo os tributos recuperáveis.

De acordo com o CPC 16 - Estoques, o custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços.

Portanto, irão compor a base de cálculo do crédito os valores vinculados à (Item 158 do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018):

- a) preço de compra do bem;
- b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;
- c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;
- d) outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados;
- e) tributos não recuperáveis

Poderão descontar crédito de PIS e de COFINS sobre bens e serviços adquiridos como insumo, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços (Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, artigo 171).

Ressalta-se que não entram no conceito de insumos os combustíveis e lubrificantes utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens e a prestação de serviços (Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, artigo 171, § 2º).

Conforme disposto na Solução de Consulta Cosit nº 248/2019, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Não há insumos na atividade comercial, notadamente porque a esta

atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

Entram no conceito de insumos para fins do crédito das contribuições a contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária aplicada diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros. (Solução de Divergência Cosit nº 29/2017)

Sobre a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos, para fins de apuração de créditos da contribuição do PIS e da COFINS. (Solução de Consulta Cosit nº 183/2019)

Entende-se também como insumos a aquisição de partes e peças de reposição de máquinas empregadas diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda, bem como a contratação de serviços de manutenção de máquinas empregadas diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda. (Solução de Consulta Cosit nº 105/2017)

Não poderá descontar crédito de PIS e de COFINS em relação ao pagamento devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI. (Lei nº 10.637/2002, artigo 3º, inciso II; Lei nº 10.833/2003, artigo 3º, inciso II)

São considerados insumos: (Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, artigo 172, § 1º)

- a) bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;
- b) bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços e que sejam

considerados insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

c) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

d) bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

e) bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em: insumos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou, bens destinados à venda ou em serviço prestado a terceiros;

f) embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

g) serviços de manutenção necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

h) bens de reposição necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

i) serviços de transporte de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica; e

j) bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI).

Não são considerados insumos:

- a) bens incluídos no ativo imobilizado;
- b) embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;
- c) bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos;
- d) bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;
- e) serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- f) despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida;
- g) bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e
- h) bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

Dos valores de armazenagem de mercadoria pagos a terceiros, bem como o valor do frete pago a terceiro na operação de venda de bens adquiridos para revenda e de bens de fabricação própria, quando o ônus for suportado pelo vendedor, é permitido o crédito de PIS e de COFINS. É possível apurar créditos em relação aos gastos com frete na operação de venda, desde que suportados pelo vendedor e se refiram a mercadorias adquiridas para revenda ou a venda de mercadorias produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica vendedora.

A referida solução de consulta (Solução de Consulta Cosit nº 183/2018), permite a apuração de créditos em relação a frete na operação de venda, mesmo que os produtos vendidos sejam beneficiados com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor e que a alíquota zero não se refira à revenda de produtos sujeitos à tributação

concentrada ou à substituição tributária. A mesma solução de consulta apresenta vedação de apropriação de créditos em relação a frete na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada (monofásica), exceto quando se referir a pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos e os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

Nas operações de frete entre matriz e filial não haverá crédito de PIS e de COFINS, exceto se este frete está vinculado diretamente a uma operação de venda e que o ônus seja suportado pelo vendedor.

Os serviços de carregamento e descarregamento não estão incluídos no conceito de frete, e os dispêndios com esses serviços não permitem apuração de créditos. (Solução de Consulta Cosit nº 212/2019)

O valor pago aos correios e suportado pelo vendedor pela entrega de mercadorias por ele revendidas, produzidas ou fabricadas é considerado frete na operação de venda e pode ser descontado como crédito. (Solução de Consulta Vinculada nº 9.008/2018 da 9ª Região Fiscal)

É permitida a apuração de créditos relativos à armazenagem e frete de mercadorias na operação de venda, vinculados à revenda de produtos beneficiados com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (Solução de Consulta Cosit nº 498/2017)

O artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 não trazem a previsão de crédito sobre o frete nas operações de compra de mercadorias, mas se o contribuinte paga pelo frete, ele tem direito ao crédito, onde o frete acompanhará sempre o principal, ou seja, se a mercadoria gera crédito das contribuições, o acessório (frete) também irá gerar, isso porque o frete integra o custo de aquisição da compra, desde que seja pago pelo comprador. (Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, artigo 167, inciso I)

É possível a apropriação de créditos em relação ao frete na aquisição de insumos que foram adquiridos com isenção para serem utilizados na elaboração de

produtos sujeitos ao pagamento da contribuição. (Solução de Consulta Cosit n° 265/2019). A mesma solução de consulta dispõe sobre a vedação da apropriação de créditos em relação ao frete na aquisição de insumos com suspensão, não incidência, alíquota zero ou isenção da contribuição para a elaboração de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Os créditos de energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, poderão descontar crédito de PIS e de COFINS. (Lei n° 10.637/2002, artigo 3°, inciso IX; Lei n° 10.833/2003, artigo 3°, inciso III). Ressalta-se que o crédito é sobre o consumo do estabelecimento da pessoa jurídica, independentemente de ser parte fabril, administrativa ou demais áreas da empresa. Conforme relatório complementar da Solução de Consulta Cosit n° 22/2016, não gera o direito ao crédito os valores tais como taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros que possam ser cobrados na fatura, embora dissociados do custo referente à energia elétrica efetivamente consumida.

A pessoa jurídica poderá descontar crédito de PIS e de COFINS sobre aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. Considerando os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa física não geram direito a crédito de PIS e de COFINS.

Segundo a Solução de Consulta Cosit n° 485/2017, o crédito em relação a aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa deve ser apropriado pelo regime de competência (mês de referência do aluguel), e os valores pagos a título de multas e juros de mora devidos em razão de impontualidade no pagamento do aluguel não devem ser incluídos no cálculo desse crédito.

O crédito relativo a aluguéis de prédios não inclui os dispêndios suportados pelo locatário em decorrência da locação do imóvel, tal como a cota condominial. (Solução de Consulta Cosit n° 248/2019). É vedada apropriação do crédito em relação a dispêndios com locação de veículos, haja vista que o dispositivo contempla unicamente dispêndios com locação de prédios, máquinas e equipamentos, entre os

quais não se inserem os veículos para os fins colimados. (Solução de Consulta Cosit nº 99.064/2017).

As aquisições de 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 (Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, artigo 173).

Há, ainda, as seguintes possibilidades para o desconto de valores de créditos sobre máquinas e equipamentos:

- a) pela depreciação ou amortização incorrida no mês; (Lei nº 10.637/2002, artigo 3º, § 1º, inciso III; Lei nº 10.833/2003, artigo 3º, § 1º, inciso III)
- b) imediatamente no momento da aquisição; ou (Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, artigo 174)
- c) 1/48 sobre o valor de aquisição do bem. (Lei nº 10.637/2002, artigo 3º, § 14; Lei nº 10.833/2003, artigo 3º, § 14)

Fica vedado de descontar crédito do PIS e da COFINS sobre encargos de depreciação acelerada incentivada e na hipótese de aquisição de bens usados. Fica vedada também apuração do crédito sobre os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos na atividade comercial, uma vez que estes não produzem bens destinados à venda nem à prestação de serviços, conforme art. 21 da Lei nº 10.865/2004.

Sobre os créditos em edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, será sobre os encargos de amortização referentes a edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros utilizados nas atividades da empresa, incorridos no mês, determinados mediante a aplicação da taxa de amortização em função do número de anos restantes do contrato de aluguel.

Opcionalmente o contribuinte poderá optar pelo desconto, no prazo de 24 meses, ou, alternativamente, com base na depreciação e/ou amortização incorrida no

mês dos bens na hipótese de edificações e benfeitorias incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, artigo 174; Solução de Consulta Cosit nº 98/2019)

O direito ao desconto de crédito das contribuições aplicar-se-á a partir da data da conclusão da obra na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Não há qualquer restrição ao tipo de atividade executada pela pessoa jurídica, não se exigindo uma estrita vinculação ao processo produtivo da empresa. Para autorização do crédito, basta que os imóveis beneficiados estejam atrelados ao desenvolvimento da atividade econômica executada, inclusive ao desempenho de atividades administrativas.

Sobre os bens recebidos em devoluções de vendas poderão ser objeto de creditamento, desde que a receita de venda tenha integrado a base de cálculo das contribuições também submetida ao regime de apuração não cumulativa, do próprio mês ou de mês anterior (Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, artigo 182).

O crédito será sobre o valor das mercadorias devolvidas no mês. No caso de devolução de vendas efetuadas em períodos anteriores, o crédito será apropriado no mês do recebimento da devolução. Não geram crédito as devoluções relativas a operações isentas, sujeitas à alíquota zero, com suspensão ou não alcançadas pela incidência da contribuição

A concessão de crédito para amortização incorrida no mês, de bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços, o ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.

Um ativo intangível deve ser reconhecido apenas se:

a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e

b) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade.

E por fim, crédito para vale-transporte, vale-alimentação e uniformes, onde o crédito é restrito para pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção e sejam fornecidas aos seus empregados.

A prescrição dos créditos a utilizar para redução da base de cálculo do PIS e da COFINS sobre os valores adquiridos, incorridos ou devolvidos, desde que os bens e serviços tenham sido obtidos de pessoas jurídicas domiciliadas no país, ou os custos e despesas gerados de pessoas jurídicas domiciliadas no país. A legislação interpreta a hipótese de que se o crédito não for aproveitado dentro do mês de competência, poderá ser utilizado nos meses subsequentes.

2.2.1 Vantagens e Desvantagens de Créditos de Pis e Cofins

O Lucro real é a forma de tributação considerada a mais justa, pois tem como base os resultados ocorridos de maneira efetiva de acordo com o balanço contábil, ajustado de acordo com as leis no que diz respeito a exclusões da base de cálculo e adições. Devido à burocracia fiscal exigida pela tributação do Lucro Real, muitas empresas e profissionais da área tributária acabam acomodando-se a formas mais simples de apuração do imposto Lucro Presumido ou Simples Nacional.

De acordo com o artigo publicado pelo Capital Social (Vantagens e desvantagens do Lucro Real, 2016), a análise é de extrema importância conhecer melhor as vantagens e desvantagens desse regime, que é considerado complexo, mas que pode trazer benefícios à sua empresa.

As vantagens englobam a tributação justa e clara sobre os resultados reais das empresas, a utilização de créditos de Pis e Cofins, possibilidade de utilização de formas de planejamento tributário e mais relevante de todas, o aproveitamento de prejuízos fiscais.

As desvantagens englobam a burocracia deste tipo de tributação, são elas: a carga de trabalho, pois a necessidade maior são os controles e acompanhamentos fiscais e contábeis, as obrigações acessórias e as alíquotas de Pis e Cofins altas.

2.3 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

De acordo com o Código Civil, a Lei nº 10.406 de 10 de Janeiro de 2002, a prestação de serviços é o contrato em que uma das partes, o prestador, se obriga para com a outra, o tomador a fornecer a prestação de uma atividade, mediante remuneração. Caracterizada por um processo de produção e uso simultâneo que pode não consistir necessariamente na posse de um bem. Prestação de serviços é toda espécie de atividade ou trabalho lícito, material ou imaterial, contratada mediante retribuição, excluídos as relações de emprego e outros serviços regulados.

A legislação prevê no Código Civil, as características de prestação de serviços:

- Art. 593. A prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou à lei especial, reger-se-á pelas disposições deste Capítulo.
- Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.
- Art. 595. No contrato de prestação de serviço, quando qualquer das partes não souber ler, nem escrever, o instrumento poderá ser assinado a rogo e subscrito por duas testemunhas.
- Art. 596. Não se tendo estipulado, nem chegado a acordo as partes, fixar-se-á por arbitramento a retribuição, segundo o costume do lugar, o tempo de serviço e sua qualidade.
- Art. 597. A retribuição pagar-se-á depois de prestado o serviço, se, por convenção, ou costumes, não houver de ser adiantada, ou paga em prestações.

Os serviços se caracterizam por serem intangíveis, inseparáveis, heterogêneos e simultâneos. A intangibilidade refere-se a não ser produto físico, ou seja, não é possível tocá-lo, vê-lo, prová-lo, senti-lo ou cheirá-lo. A inseparabilidade refere-se a não poder ser estocado. A heterogeneidade refere-se que cada serviço é distinto a cada vez que é executado, mesmo que por pequenas variações. A simultaneidade

refere-se ao fato do consumo e a prestação do serviço ocorrerem ao mesmo tempo (Las Casas, 1994).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 TIPO DE PESQUISA

A metodologia está relacionada com o caminho escolhido para se chegar ao propósito estipulado da pesquisa, é a escolha que o pesquisador realizou para abordar o objeto de estudo.

Para realizar a pesquisa descritiva, será levada em consideração os tipos de atividades de prestação de serviços a serem investigados. Após o levantamento de dados prosseguimos com estudo aprofundado de quais custos e despesas essas empresas poderiam tomar de crédito para redução da base de cálculo do PIS e da COFINS.

3.2 UNIVERSO DA PESQUISA

Apurar os dados de duas empresas do regime tributário lucro real, sendo elas exclusivamente prestadoras de serviços relatadas abaixo:

- Empresa localizada em Curitiba/PR, prestadora de serviços de academia e exercícios físicos;
- Empresa localizada em Recife/PR, prestadora de serviços de informática e de tecnologia da informação;

3.3 INSTRUMENTO UTILIZADO

Os levantamentos de dados é uma ferramenta muito importante para a realização da pesquisa, já que a metodologia está voltada diretamente a um tipo

específico de empresas, analisar quais melhores condições e que as diferenças tipos de atividades podem influenciar no quesito de utilização de créditos para a apuração dos impostos.

3.4 PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS

Para a coleta dos dados, foram utilizados múltiplos métodos e instrumentos, compostos de documentos que foram gerados e recebidos pelas empresas em 2018, como exemplo as notas fiscais e as demonstrações contábeis. O primeiro passo será buscar juntamente com sócios, administradores e gestores todo o levantamento de informações sobre custos e despesas decorridas da prestação de serviço. Após as análises, formular um método de identificação eficiente e eficaz para que a empresa quando for contratar outras atividades verificar se a mesma se enquadra na opção de crédito do PIS e da COFINS.

4. ANÁLISES DE EMPRESAS

4.1. ACADEMIA LTDA

A realização da pesquisa e os dados nela compostos foi hipoteticamente denominada “ACADEMIA LTDA”.

Sua localização fica em Curitiba/PR, onde a unidade existe há 14 anos, no ramo de atividades físicas, sendo a única da franquia do estado do Paraná. Sua estrutura conta com 3.250 m², localizada dentro de um shopping. O ambiente aconchegante e familiar são os diferenciais na prestação de serviços.

4.1.1 Análise da ACADEMIA LTDA

A maior dificuldade da hipótese de incidência está diretamente relacionada ao conceito de insumos, pois a legislação não prevê uma linguagem clara e objetiva para as empresas identificarem com mais facilidade quais aquisições serão relevantes para englobar a base de cálculo para os impostos.

A academia utiliza-se de créditos para abater da base de cálculo do PIS e da Cofins, as aquisições de materiais de limpeza utilizados para manter a higienização do estabelecimento, serviços prestados por pessoas jurídicas como consultoria esportiva, consultoria advocatícia, serviços de laboratoriais (exames admissionais e demissionais de colaboradores), serviços de manutenção de máquinas e equipamentos para a prática da atividade física, aluguel e de energia elétrica.

Para compor a base de cálculo, somam-se os faturamentos de mensalidades dos alunos, a locação de espaços dentro do estabelecimento para a realização das atividades terceirizadas, como de personal trainers exclusivamente do aluno, serviços de massagem e pilates, lanchonete e a loja de venda de suplementos.

A Tabela 1 demonstra o cálculo e a segregação de receitas, custos e despesas que compõe a base de cálculo da contribuição de PIS e da COFINS.

Tabela 1: Análise de receitas, custos e despesas para a apuração do PIS e da COFINS da empresa Academia Ltda.

ANÁLISE DE PIS E COFINS					
CUSTOS	VALOR	PIS	COFINS		
		1,65%	7,60%		
CUSTO - ALUGUEL	R\$ 115.247,63	R\$ 1.901,59	R\$ 8.758,82		
CUSTO - SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURIDICA	R\$ 5.862,53	R\$ 96,73	R\$ 445,55		
CUSTO - SERVIÇOS E MATERIAL DE LIMPEZA	R\$ 4.002,73	R\$ 66,05	R\$ 304,21		
CUSTO - MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS	R\$ 2.170,00	R\$ 35,81	R\$ 164,92		
CUSTO - ENERGIA ELETRICA	R\$ 49.908,20	R\$ 823,49	R\$ 3.793,02		
TOTAL	R\$ 177.191,09	R\$ 2.923,65	R\$ 13.466,52		

OUTRAS RECEITAS	VALOR	PIS	COFINS		
		1,65%	7,60%		
LOCAÇÃO DE ESPAÇO - LANCHONETE	R\$ -	R\$ -	R\$ -		
LOCAÇÃO DE ESPAÇO - NUTRICIONISTA	R\$ -	R\$ -	R\$ -		
LOCAÇÃO DE ESPAÇO - MANICURE	R\$ 1.780,40	R\$ 29,38	R\$ 135,31		
LOCAÇÃO DE ESPAÇO - ICHIBAN	R\$ 3.025,00	R\$ 49,91	R\$ 229,90		
LOCAÇÃO DE ESPAÇO - PERSONAL	R\$ 59.196,00	R\$ 976,73	R\$ 4.498,90		
LOCAÇÃO DE ESPAÇO - PILATES	R\$ 7.251,00	R\$ 119,64	R\$ 551,08		
TOTAL	R\$ 71.252,40	R\$ 1.175,66	R\$ 5.415,18		

APURAÇÃO DE PIS E COFINS	VALOR	PIS	COFINS		
		1,65%	7,60%		
FATURAMENTO - NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS	R\$ 554.622,53	R\$ 9.151,27	R\$ 42.151,31		
FATURAMENTO - OUTRAS RECEITAS	R\$ 71.252,40	R\$ 1.175,66	R\$ 5.415,18		
REDUÇÃO PELOS CUSTOS	-R\$ 177.191,09	-R\$ 2.923,65	-R\$ 13.466,52		

Fonte: Planilha de apuração PIS e da COFINS.

A identificação para que um bem ou um serviço seja considerado insumo, deve ser analisados os requisitos da importância do insumo à prestação do serviço para comprovar a sua essencialidade que, na ausência da mesma encontra-se impossibilitado de realizar a prestação do serviço, ou que a sua falta implique em perda substancial de sua qualidade, não sendo necessário que o bem ou o serviço entre em contato direto ou seja consumido no desempenho da atividade.

Para a empresa relacionar a compra de um bem ou a contratação de um serviço com o insumo, pode-se realizar um manual de identificação da possibilidade de crédito para as aquisições adquiridas, levando em consideração de que toda a aquisição por meio de notas, seja nota de comércio ou de serviços, devem ser emitidas no CNPJ da empresa para que tenha validade no crédito.

O entendimento entre a relação da prestação de serviços de atividade física, com a compra de um bem ou a contratação de serviço deve ser essencial para identificar a possibilidade de crédito, muitas vezes a identificação parte da contabilidade, porém, devemos criar regras para facilitar aos colaboradores que os mesmos identifiquem antes mesmo de efetuar a compra. Por vezes podemos estar desconsiderando algumas aquisições como insumo devido a irrelevância do produto ou do serviço.

Identificar a possibilidade de crédito não só engloba a aquisição de bens ou de serviços, mas também uma análise ampla da legislação, das orientações que a Receita Federal proporciona, pois a comprovação da essencialidade não é simples e prática e requer embasamento legal para que não sofra autuações ou penalidades.

4.2. Tecnologia LTDA

A realização da pesquisa e os dados nela compostos foi hipoteticamente denominada “Tecnologia Ltda”.

Sua localização fica em Recife/PE, onde a unidade existe há 19 anos no ramo de atividades de desenvolvimento e licenciamento de programas customizáveis e não-customizáveis.

4.1.2 Análise da TECNOLOGIA LTDA

Os insumos de uma empresa de tecnologia da informação são limitados a tudo o que pode se relacionar com a atividade de desenvolvimento de sistemas e customização de programas. Ao mesmo tempo, parece ser claro as opções de crédito para PIS e Cofins, basicamente a essencialidade deles são recursos de tecnologias como internet, telefone e computadores.

A composição de crédito de PIS e Cofins engloba aluguéis e condomínio do espaço físico que a empresa loca para desenvolver os projetos, contratação de serviços de telefonia e internet, energia elétrica e aquisições de máquinas e equipamentos, como computadores e servidores.

Para compor a base de cálculo, o único faturamento que possuem são as de serviços prestados mediante a emissão de nota fiscal eletrônica. Porém, eles possuem o CNAE de atividade que exige a retenção dos impostos IR, PIS, Cofins e CSLL, ou seja, esses impostos são pagos por quem toma o serviço da empresa Tecnologia Ltda. Logo, como são impostos retidos, eles são abatidos da base de cálculo para o a apuração do PIS e a Cofins.

A tabela 2 demonstra a apuração do imposto de PIS e da Cofins, reduzindo os custos e despesas relacionadas diretamente a atividade da empresa, deduzindo os impostos retidos nas notas fiscais de serviços e o faturamento da prestação de serviço realizada.

Tabela 2: Análise de receitas, custos e despesas para a apuração do PIS e da COFINS da empresa Tecnologia LTDA.

ANÁLISE DE PIS E COFINS					
CUSTOS	VALOR		PIS	COFINS	
			1,65%		7,60%
CUSTO - ALUGUEL A PRIORI - SALA 404	R\$	1.800,00	R\$	29,70	R\$ 136,80
CUSTO - ALUGUEL A PRIORI - SALA 405	R\$	1.800,00	R\$	29,70	R\$ 136,80
CUSTO - ALUGUEL A PRIORI - SALA 406	R\$	1.800,00	R\$	29,70	R\$ 136,80
CUSTO - APPLY CONDOMINIO	R\$	7.577,68	R\$	125,03	R\$ 575,90
CUSTO - TELEFONIA/INTERNET	R\$	1.142,90	R\$	18,86	R\$ 86,86
TOTAL	R\$	14.120,58	R\$	232,99	R\$ 1.073,16

PIS/COFINS RETIDOS NA FONTE - NOTAS DE SERVIÇOS	VALOR		PIS	COFINS	
			1,65%		7,60%
NF 110	R\$	16.836,00	R\$	277,79	R\$ 1.279,54
NF 111	R\$	8.903,00	R\$	146,90	R\$ 676,63
NF 112	R\$	10.666,00	R\$	175,99	R\$ 810,62
NF 113	R\$	30.000,00	R\$	495,00	R\$ 2.280,00
TOTAL	R\$	66.405,00	R\$	1.095,68	R\$ 5.046,78

APURAÇÃO DE PIS E COFINS	VALOR		PIS	COFINS	
			1,65%		7,60%
FATURAMENTO - NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS	R\$	66.405,00	R\$	1.095,68	R\$ 5.046,78
REDUÇÃO PELOS CUSTOS	-R\$	14.120,58	-R\$	232,99	-R\$ 1.073,16

Fonte: Planilha de Apuração PIS e da Cofins.

Uma empresa de tecnologia com desenvolvimento de programas requer funcionários qualificados para a realização do projeto conforme solicita o cliente. Infelizmente não há comprovações satisfatórias de que os funcionários são essenciais para a prestação de serviços, onde a definição do serviço de tecnologia se enquadra em desenvolver softwares e programas, independente de como, onde e por quem será realizado esse tipo de serviço.

A possibilidade de crédito deve ser analisada com olhos críticos, principalmente nas pequenas aquisições de material de escritório que irá compor a rotina de desenvolvimento de programas, como por exemplo compra de equipamentos de informática. Uma das maneiras acessíveis de identificar um insumo, é compreender que a falta daquele material pode afetar diretamente na qualidade da prestação de serviço.

A legislação não é clara, mas deixa uma amplitude de interpretações nos respectivos insumos, a importância de declarar corretamente as obrigações acessórias e o fornecimento de informações sobre as aquisições de bens e serviços, juntamente com as notas fiscais, facilita a interpretação. Caso a empresa venha sofrer uma autuação, com essas documentações a empresa se assegura das informações que declara para o Fisco.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A aplicação da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, depende da identificação dos respectivos créditos. Um dos problemas atuais é determinar o sentido e o alcance da denominação de bens e serviços utilizados como insumo. As contribuições de PIS e da COFINS quando submetidas ao regime não-cumulativo, possuem como aspecto material da hipótese de incidência a percepção de receita, ou seja, sua materialidade é de amplitude bastante extensa, a razão pela qual, para se revestir das características relacionadas à não-cumulatividade, deve esse aspecto ser de suma relevância.

A compreensão para que um bem ou um serviço seja considerado insumo, devem ser analisados os requisitos da importância do insumo à prestação do serviço, de modo a analisar a sua essencialidade, que se resulte na impossibilidade de produção do bem ou da prestação do serviço ser realizada sem aquele insumo ou que a sua falta implique em perda substancial de sua qualidade e da possibilidade de emprego indireto no processo, não sendo necessário que o bem ou o serviço entre em contato diretamente ou seja consumido no desempenho da atividade de prestação de serviços.

Diante deste cenário, obrigamo-nos a reconhecer o conceito de insumo englobando a essencialidade e a relevância, onde não é necessário que os gastos se refiram diretamente a prestação de serviço da empresa, mas sim, os gastos indispensáveis e importantes para o desenvolvimento da atividade econômica da mesma. A orientação sobre a classificação dos insumos, auxilia na mensuração dos riscos quando a tomada de decisões para determinados crédito, assim evitando prejuízos e autuações.

O presente estudo identifica a necessidade e a importância de criar um hábito de análises dentro das empresas sobre as possibilidades de aquisições de bens e serviços para aproveitamento de crédito de PIS e da Cofins. A contabilidade deve ser uma grande aliada nesses momentos de análises e conclusões, porém devido ser um serviço terceirizado, as empresa podem omitir algumas informações que possam ser relevantes para a conclusão de uma análise das hipóteses de créditos.

As empresas devem adotar procedimentos de análises quando efetuarem compras de bens ou de aquisições de serviços que possibilitam a hipótese de créditos e realizar controles internos para identificar se a compra se trata de um insumo relevante na realização da sua atividade de prestação de serviços.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACERVO DIGITAL UFPR. O conceito de insumo no regime não-cumulativo da contribuição ao pis/pasep e da cofins. Curitiba. 2018. Disponível em:

<<https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/62537/FLAVIA%20BIASI%20DA%20CUNHA.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 03 de junho de 2020.

BRASIL. Decreto N° 9.580 de 22 de Novembro de 2018. Regulamento do Imposto de Renda. BRASILIA. 2018.

BRASIL. Instrução Normativa N° 1.911 de 11 de Outubro de 2019. Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. BRASILIA. 2019.

BRASIL. Lei 10.367 de 30 de Dezembro de 2002 institui da cobrança não-cumulativa do PIS e do PASEP. BRASÍLIA. 2002.

BRASIL. Lei 10.406 de 10 de Janeiro de 2002 institui o código civil. BRASILIA. 2002.

BRASIL. Lei 10.833 de 29 de Dezembro de 2003 institui da cobrança não-cumulativa da COFINS. BRASÍLIA. 2003.

CAPITAL SOCIAL. Conheça as vantagens e desvantagens do Lucro Presumido e do Lucro Real. São Paulo. 2016. Disponível em: <<https://capitalsocial.cnt.br/vantagens-desvantagens-do-lucro-presumido-real/>> Acesso em 06 de junho 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL. CPC 16 estoques. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>> Acesso em 06 de junho de 2020.

CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. Cumulatividade e não-cumulatividade do PIS e da COFINS: O impacto nas empresas optantes pelo regime de lucro real e lucro presumido. Florianópolis. 2005. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1916/1916>>. Acesso em 15 de ago. de 2019.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

GREGO, Marco Aurélio. Pis/Cofins Não-Cumulativo: Bens E Serviços Utilizados Como Insumos Na Prestação De Serviços. São Paulo. 2018. Disponível em: <<http://governance40.com/wp-content/uploads/2018/12/Greco.pdf>>. Acesso em 03 de junho de 2020.

HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática. São Paulo: IR Publicações LTDA, 2005.

JUSBASIL. Bens e serviços utilizados como insumos - Recuperação de crédito. São Paulo. 2016. Disponível em: <<https://studiofiscal.jusbrasil.com.br/artigos/239813803/bens-e-servicos-utilizados-como-insumos-recuperacao-de-credito>>. Acesso em 04 de junho de 2020.

LAS CASAS, Alexandre. Qualidade Total em Serviços. São Paulo: Editora Atlas, 1994.

LEFISC. PIS/PASEP e confins incidência não-cumulativa – considerações gerais. Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.lefisc.com.br/materias/3102006ir2.htm>>. Acesso em 19 maio de 2020.

MASTER'S DISSERTATION. Lucro Real e Lucro Presumido: Por qual optar. São Paulo. 2008. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-01102008-125811/en.php>>. Acesso em 15 ago. de 2019.

REVISTA ELETRÔNICA DA FACULDADE DE ALTA FLORESTA. Comparativo tributário: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. São Paulo. 2019. Disponível em: <<http://faflor.com.br/revistas/refaf/index.php/refaf/article/view/109>>. Acesso em 15 de ago. de 2019.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. PIS e COFINS cumulativos e não-cumulativos em uma empresa tributada pelo lucro real. Florianópolis. 2010. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/124992>>. Acesso em 15 de ago. de 2019.