

CONTROLE DOS CRÉDITOS E DÉBITOS DE PIS E COFINS EMPRESAS TRIBUTADAS PELO LUCRO REAL

Autor Karen Mello¹
Professor Orientador Catiane Zen²

Resumo: O Controle dos créditos e débitos de PIS e COFINS, em empresas tributadas por Lucro Real, nos traz presente a importância dos cálculos desses impostos, regidos pela sistemática da não cumulatividade na sua Apuração mensal de PIS e COFINS. Com o objetivo de termos uma Apuração fiscal de PIS e COFINS legal e correta, sujeita à sistemática não cumulativa, o presente trabalho verifica uma empresa do ramo petrolífero. O presente estudo analisa as obrigações tributárias, evitando insuficiências e excessos. A análise fiscal foi desenvolvida com o intuito de verificar se a empresa Weatherford Indústria e Comércio Ltda apurou as contribuições para o PIS e para a COFINS em conformidade com o que estabelece a legislação que trata dessas contribuições. Cabe destacar que a Weatherford, por ser tributada com base no Lucro Real, se sujeita à sistemática não cumulativa de Apuração do PIS e da COFINS. A metodologia de pesquisa utilizada para alcançar os resultados desejados foram entrevistas qualitativas exploratórias, aplicadas a dois funcionários da empresa, e também com quatro especialistas tributários. Na parte prática deste trabalho, sendo apresentadas a análise e interpretação dos dados e a proposta de intervenção, foram utilizados dados relativos ao mês de dezembro de 2013 da empresa Weatherford, obtidos a partir da escrituração contábil e fiscal. Ao término da análise fiscal foram constatadas divergências no período analisado, concluindo-se que as apurações devem ser refeitas, visando à recuperação dos saldos a que a empresa tem direito, de acordo com o que estabelece a legislação tributária vigente.

Palavras-chave: Créditos e Débitos. PIS. COFINS. Sistemática Não Cumulativa.

1 INTRODUÇÃO

No presente artigo de conclusão de curso é apresentado o tema sobre PIS e COFINS, de Lucro Real e especificamente dos Créditos e Débitos de uma empresa do ramo de peças para setor petrolífero, Weatherford Indústria e Comércio Ltda, empresa multinacional, com bases em mais de 100 países, contando com cerca de 40.000 colaboradores.

A preocupação de fazer correto evidencia a importância dos cálculos dos seus créditos e débitos na sua Apuração mensal de PIS e COFINS. A concorrência no mercado nacional e o melhor preço oferecido para clientes também reflete na relevância de uma Apuração fiscal legal e correta.

Todos esses fatores fazem com que as empresas dediquem uma atenção especial ao tratamento das questões tributárias. Conforme destaca Borges (2000, p. 19), “no Brasil, as organizações empresariais têm feito vultosos investimentos de energia e

¹ Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade da Serra Gaúcha.

² Mestre em Contabilidade. Professor nos Cursos de Graduação e Pós-graduação na FSG. Endereço eletrônico: catiane.zen@fsg.br.

recursos visando obter um eficiente gerenciamento de suas obrigações e encargos fiscais”.

A análise dos créditos e débitos de PIS e COFINS em empresa tributada por Lucro Real é o tema do presente estudo. Por se tratar de um tema amplo, aplicável a diversas situações, torna-se necessária a sua delimitação. Assim, a título de delimitação do tema, a intenção do presente estudo está relacionado com a Apuração do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), com base na sistemática não cumulativa por determinada empresa tributada pelo Lucro Real.

O problema de pesquisa que o presente trabalho busca responder pode ser assim definido: na Apuração mensal dos débitos e créditos do PIS e da COFINS pela sistemática não cumulativa, a empresa Weatherford Indústria e Comércio Ltda está procedendo em conformidade com o que estabelece a legislação tributária?

O objetivo geral do estudo é verificar se a empresa Weatherford Indústria e Comércio Ltda se sujeita à sistemática não cumulativa de Apuração do PIS e da COFINS e está adotando procedimentos condizentes com o que estabelece a legislação tributária na apuração desses dois tributos, isto é, esta se utilizando de todos os créditos de PIS e de COFINS admitidos pela legislação, e, também, avaliar se os créditos de PIS e de COFINS tomados pela Weatherford Indústria e Comércio Ltda estão autorizados na legislação de regência desses tributos. Em segundo lugar, analisar se todas as receitas sujeitas à incidência de PIS e de COFINS foram incluídas pela Weatherford Indústria e Comércio Ltda na apuração das bases de cálculo desses tributos, e verificar se todas as receitas incluídas pela Weatherford Indústria e Comércio Ltda na Apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS efetivamente se sujeitam à incidência tributária.

É tarefa desse artigo emitir um parecer indicando se a Weatherford Indústria e Comércio Ltda está apurando o PIS e a COFINS, sem excessos ou insuficiências, para ser aplicado pelo setor fiscal da empresa.

A título de delimitação do estudo, deve-se destacar que somente a sistemática não cumulativa de Apuração do PIS e da COFINS é objeto do presente estudo. Isso porque a empresa estudada, cujos dados foram utilizados para o desenvolvimento das informações fiscais, é tributada pelo Lucro Real e não comercializa produtos que estão sujeito à cumulatividade prevista na legislação.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O presente capítulo será elaborado a partir de uso de material bibliográfico produzido por diversos autores e também das normas legais que tratam da Apuração do PIS e da COFINS, com base na sistemática não cumulativa na empresa Weatherford Ind. e Com. Ltda.

A Contabilidade Tributária é o ramo da Contabilidade que se dedica ao tratamento das questões tributárias que precisam ser enfrentadas pelas empresas. Hoje, mais do que nunca, deve estar correta. Deve conter todas as particularidades exigidas pelo nosso governo, respeitando todas as obrigações determinadas em nossa legislação. A Receita Federal do Brasil está cada vez mais presente nas escriturações fiscais das empresas, detectando possíveis erros e tomando as devidas providências, principalmente após a implantação do projeto Sistema Público de Escrituração Digital – SPED (Estudos Científicos FANS, 2012).

É de extrema importância para a empresa que sua Apuração mensal de PIS e COFINS esteja escriturada integralmente conforme todos os fatos ocorridos. Para a empresa, a integridade dessas informações só gera vantagens, como oferecer um maior controle financeiro e econômico da empresa, evitar que sejam considerados lançamentos fraudulentos sujeitos à penalidade da lei, apurações dos lucros da empresa que possibilitam investimentos em outras áreas. (VELLOSO, 2008).

De acordo com Lemos (2004, p. 77), “a Contabilidade Tributária é uma especialização da Contabilidade que tem como objetivos principais o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas da legislação tributária”.

Com base nos autores pesquisados, pode-se concluir que a Contabilidade Tributária é o ramo da Contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades da empresa em consonância com a legislação tributária.

Na visão de Fabretti (1998, p. 24), são funções da Contabilidade Tributária:

O objetivo da contabilidade tributária é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extra contábil às exigências, como, por exemplo, das legislações do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e

da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), determinando a base de cálculo fiscal para formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (Contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma

Verifica-se, portanto, que a Contabilidade Tributária desenvolve diversas atividades e que tem como sua função principal assegurar a correta apuração e o pagamento de tributos, em conformidade com as normas vigentes na legislação tributária. Em específico, nesta pesquisa tratar-se-á da Apuração das contribuições do PIS e da COFINS.

A sistemática não cumulativa da apuração do PIS e COFINS é caracterizada pela possibilidade de dedução dos débitos devidos em cada fase da operação, podendo ser compensado com o montante dos créditos admitidos pela legislação tributária.

Fabretti (1998, p. 90) “define a não-cumulatividade como o princípio pelo qual o tributo devido em cada operação pode ser abatido do tributo pago na operação anterior”.

A partir dos autores pesquisados, pode-se concluir que, a sistemática não cumulativa tem por objetivo, deixar de tributar o PIS e COFINS sobre a receita bruta somente, e sim, tributar sobre o confronto de sua receita sobre os seus créditos. Para atingir tal objetivo, é deduzido do valor dos débitos, todos os créditos apurados em cada etapa.

Na sequência é destacada a legislação que introduziu a incidência não cumulativa do PIS e da COFINS no sistema tributário brasileiro, bem como especificado quais as pessoas jurídicas que devem utilizar tal sistemática.

A sistemática não cumulativa de Apuração do PIS foi instituída pela Lei n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002, tendo efeitos a partir de dezembro de 2002.

Já no que se refere a COFINS, a modalidade não cumulativa de Apuração foi criada pela Lei n° 10.833, de 29 de dezembro de 2003, produzindo efeitos para os fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 2004.

Antes do advento dessas duas leis, todas as pessoas jurídicas sujeitas ao recolhimento do PIS e da COFINS apuravam essas contribuições com base na sistemática cumulativa.

Todavia, mesmo com a introdução da sistemática não cumulativa de Apuração, a sistemática anterior (cumulativa) continua existindo (não foi revogado). Assim, coexistem, atualmente, ambas as sistemáticas.

Como regra geral, a definição da sistemática não cumulativa de Apuração do PIS e da COFINS a que se sujeitam as pessoas jurídicas depende da forma de tributação do IRPJ adotado.

Assim, as pessoas jurídicas de direito privado e as demais equiparadas pela legislação do IR (Imposto de Renda), que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou no lucro arbitrado, estão sujeitas à incidência cumulativa. Por outro lado, a incidência não cumulativa do PIS e da COFINS aplica-se às pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real.

Entretanto, essa regra geral apresenta diversas exceções. De acordo com o disposto no artigo 8º da Lei número (nº) 10.637/02, no artigo 10 da Lei nº 10.833/03, no artigo 21 da Lei nº 10.865/04 e no artigo 5º da Lei nº 10.925/04.

Cabe destacar que também estão sujeitas à sistemática cumulativa as seguintes receitas artigo 8º da Lei nº 10.637/02, artigo 10 da Lei nº 10.833/03, e artigo 21 da Lei nº 10.865/04 e artigo 10 da Lei nº 10.925/04, ainda que auferidas por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

Portanto, sujeitam-se à sistemática não cumulativa de Apuração do PIS e da COFINS as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, mas existem diversas exceções. Isso faz com que também estejam sujeitas ao regime cumulativo de Apuração do PIS e da COFINS algumas pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real e determinadas receitas, ainda que auferidas por essas pessoas jurídicas.

O planejamento tributário de PIS e COFINS é de extrema importância para todas as empresas. Ele nos permite planejar para procurar sempre diminuir os custos da empresa, conseqüentemente, dessa maneira, o contribuinte poderá também diminuir seus encargos tributários estando consciente da legislação dos benefícios fiscais incentivados pelo governo. (Latorraca, 2000)

Seus objetivos visam a um lucro maior para a empresa, pois representam maior capitalização, e, com isso, possibilitando menores preços no mercado e novos investimentos.

A empresa que tem um planejamento tributário possui vantagens no mercado e obtém um mercado competitivo muito atraente e visa sempre as novas estratégias para o sucesso da empresa.

De acordo com o disposto no art. 1º da Lei nº 10.637/02 e no art.1º da Lei nº 10.833/03, o fato gerador do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa de Apuração é o faturamento da pessoa jurídica, assim entendido o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Os mesmos dispositivos legais (art. 1º da Lei nº 10.637/02 e no art.1º da Lei nº 10.833/03) dispõem que o período de Apuração do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa é mensal. Portanto, mensalmente, as pessoas jurídicas, sujeitas a essa sistemática, devem apurar, de forma centralizada pelo estabelecimento matriz, o PIS e a COFINS devidos.

No que se refere ao vencimento dos saldos de PIS e de COFINS a pagar apurados mensalmente, os artigos 10 da Lei nº 10.637/02 e 11 da Lei nº 10;833/03, com a redação dada pela Lei nº 11.933/09, estabelecem que o prazo de recolhimento é até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador, sendo que se o dia do vencimento não for dia útil, considerar-se-á antecipado o prazo para o primeiro dia útil que o anteceder.

Para Apuração dos débitos mensais do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa, torna-se necessário, inicialmente, apurar a base de cálculo desses débitos.

Nos termos do art 1º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.637/02 e art. 1º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/03, a base de cálculo da Contribuição para o PIS e para a COFINS é o valor do faturamento mensal, sendo, assim, o total das receitas recebidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

O total das receitas, conforme preveem as Leis nº 10.637 e 10.833, compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Portanto, além das receitas próprias da atividade da pessoa jurídica (“faturamento” em sentido estrito), deverão ainda ser adicionadas à base de cálculo as demais receitas auferidas.

Para fins de determinação das bases de cálculo poderão ser excluídos os valores referentes a: Lei nº 10.637, de 2002, art 1º, §3º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 24.

Há exclusões e deduções específicas para fins de determinação das bases de cálculo na Apuração dos débitos do PIS e da COFINS, fundamentado nos seguintes artigos:

- a) Lei nº 10.209 de 2001, art. 2º: as empresas transportadoras de carga, podem excluir da receita bruta o valor recebido a título de Vale-Pedágio, quando destacado em campo específico no documento comprobatório do transporte;
- b) Lei nº 10.925 de 2004, art. 13: as agências de publicidade e propaganda poderão deduzir da base de cálculo do PIS e da COFINS as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e a beneficiária responsável solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços;
- c) Decreto nº 4.524 de 2002, § 3º do art. 10: nas aquisições de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, efetuadas por empresas de fomento mercantil (*Factoring*), a receita bruta corresponde à diferença verificada entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido;
- d) Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25 de 2003: não há incidência do PIS e da COFINS sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente, já os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incidem o PIS e a COFINS.
- e) Lei nº 11.051 de 2004, art. 32: para efeito de determinação da base de cálculo da COFINS e do PIS/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), os resultados positivos ou negativos incorridos nas operações realizadas em mercados de liquidação futura, inclusive os sujeitos a ajustes de posições, serão reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato, cessão ou encerramento da posição.

De acordo com os art. 2º da Lei nº 10.637/02 e art. 2º da Lei nº 10.833/03, respectivamente, para a Apuração do valor do débito mensal do PIS e COFINS, as bases de cálculo devem ser multiplicadas pelas alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,60% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.

De acordo com os art. 3º da Lei nº 10.637/02 e art. 3º da Lei nº 10.833/03, respectivamente, para a Apuração do valor dos créditos mensais do PIS e da COFINS, as bases de cálculo devem ser multiplicadas pelas alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,60% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.

Gera direito a créditos de PIS e de COFINS, por integrar o custo de aquisição dos bens e das mercadorias, o ICMS exceto quando cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário, e o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador (art. 3º Lei nº 10.637/02 e art. 3º da Lei nº 10.833/03), neste mesmo artigo 3º da Lei 10.637/02 e o art. 3º da Lei nº 10.833/03 estabelecem, ainda o que não gerem direito a créditos de PIS e da COFINS.

Em decorrência da inserção do § 13 ao art. 3º da Lei nº 10.833/03 pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, deverá ser estornado o crédito do PIS e da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro, ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.

Por fim, o artigo 15 da Lei nº 10.865/04 autoriza o crédito de PIS e COFINS na importação de bens e serviços, desde que os itens importados gerem créditos quando adquiridos de pessoas jurídicas no mercado interno.

A Apuração mensal do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa é obtida mediante o confronto dos débitos e dos créditos apurados, respeitando a legislação vigente.

Se o saldo deste confronto for credor, o mesmo deverá ser transportado para o próximo período de Apuração do PIS e COFINS, ou seja, mês seguinte.

Em situações específicas elencadas pela legislação (empresas exportadoras, por exemplo), saldos credores podem ser objeto de pedidos de ressarcimento ou de compensação com outros tributos federais (Instrução Normativa RFB nº1.300, de 20 de novembro de 2012).

Caso o saldo mensal apurado seja devedor, deve ser recolhido até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador, sendo que se o dia do vencimento não for dia útil, considerar-se-á antecipado o prazo para o primeiro dia útil que o anteceder (artigo 10 da Lei nº 10.637/02 e artigo 11 da Lei nº 10.833/03, com a redação dada pela Lei nº 11.933/09).

3 METODOLOGIA

Na visão de Silva (2008, p. 13), “entende-se metodologia como o estudo de método para se buscar determinado conhecimento”. Neste capítulo são apresentados os aspectos metodológicos do estudo realizado, dentre os quais a classificação da pesquisa, a forma de coleta de dados, o plano de tratamento dos dados e as limitações do método utilizado.

As pesquisas qualitativas exploratórias, segundo Gil (1999), visam proporcionar uma visão geral de um determinado fato do tipo aproximativo. A pesquisa é abordada quando não há um conhecimento sobre um determinado assunto, a fim de torná-lo mais claro, levantando questões relevantes para a condução da pesquisa. Por esse motivo, de acordo com Mirian Goldenberg (2001), “A elaboração de um projeto de pesquisa e o desenvolvimento da própria pesquisa, seja ela uma dissertação ou tese, necessitam, para que seus resultados sejam satisfatórios, estar baseados em planejamento cuidadoso, reflexões conceituais sólidas e alicerçados em conhecimentos já existentes”.

A pesquisa exploratória tem por finalidade proporcionar maiores informações sobre determinado assunto, facilitar a delimitação de uma temática de estudo, definir os objetivos ou, ainda, descobrir um novo enfoque para o estudo que se pretende realizar.

Gil (2007, p.42) define pesquisa como sendo um “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico”. E seu objetivo principal é “descobrir respostas para problemas, mediante o emprego de procedimentos científicos”, que este método de pesquisa tem como objetivo aperfeiçoar ideias já existentes ou descobertas de outras. Visa construir suposições ou tornar mais específico um determinado problema por meio da pesquisa propriamente dita. Para definir este tipo de pesquisa, Andrade (2002) ressalta as finalidades primordiais das pesquisas exploratórias como sendo: proporcionar maiores informações sobre o assunto que se vai investigar; facilitar a delimitação do tema de pesquisa; orientar a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses; ou descobrir um novo tipo de enfoque sobre o assunto.

A pesquisa qualitativa apresenta um caráter descritivo, compreensivo e investigativo de bibliografias e documentos referentes ao assunto em questão. Estimulam os entrevistados a falar e pensar livremente sobre um tema. Para Creswell (2007), este tipo de pesquisa é do tipo interpretativo, visto que o pesquisador analisa e interpreta os resultados das coletas, tentando achar a melhor maneira de chegar a um resultado esperado.

Sendo assim, a modalidade de pesquisa é o estudo de caso, uma vez que visa explicar e explorar o estudo dos Créditos e Débitos de PIS e COFINS de Empresas Tributadas por Lucro Real. Para Gil (1999), um bom pesquisador precisa, além do conhecimento do assunto, ter curiosidade, criatividade, integridade intelectual e

sensibilidade social. É igualmente importante a humildade para ter atitude autocorretiva, a imaginação disciplinada, a perseverança, a paciência e a confiança na experiência.

A pesquisa abordada será com pessoas específicas por não se tratar de um conteúdo que todos os envolvidos com a área tributária possuem conhecimento necessário para responder. Neste caso serão entrevistadas pessoas aptas e com o conhecimento atualizado nesta área, como auditores fiscais. Esse método de pesquisa (entrevista) tem como intuito ter uma avaliação da empresa. Para Marconi e Lakatos (2007), amostragem é a parte de um total a ser analisado que por motivos diversos o estudo da sua totalidade é inviável.

Neste caso será utilizada a entrevista como técnica de coleta de dados, para se ter um maior esclarecimento e conhecimento do trabalho realizado e por se tratar de uma empresa tributada por Lucro Real.

Minayo (1993, p.23), vendo por um prisma mais filosófico, considera a pesquisa como “atividade básica das ciências na sua indagação e descoberta da realidade. É uma atitude e uma prática teórica de constante busca que define um processo intrinsecamente inacabado e permanente. É uma atividade de aproximação sucessiva da realidade que nunca se esgota, fazendo uma combinação particular entre teoria e dados”.

Demo (1996, p.34) insere a pesquisa como atividade cotidiana, considerando-a como uma atitude, um “questionamento sistemático crítico e criativo, mais a intervenção competente na realidade, ou o diálogo crítico permanente com a realidade sem sentido teórico e prático”.

Para Gil (1999, p.42), a pesquisa tem um caráter pragmático, é um “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”. Pesquisa é um conjunto de ações, propostas para encontrar a solução para um problema, que tem por base procedimentos racionais e sistemáticos. A pesquisa é realizada quando se tem um problema e não se tem informações para solucioná-lo.

A pesquisa qualitativa compreende técnicas que nos servem para interpretar o assunto tratado. Serão utilizadas duas técnicas para a análise dos dados coletados: análise de conteúdo e documental. Com a primeira, verificam-se bibliografias, legislações, leis federais, publicações da internet, revistas, jornais e livros relacionados ao assunto abordado. Segundo Marconi e Lakatos (2007), esta técnica é aplicada

constantemente às Ciências Sociais e estuda as ideias sobre um tema com o intuito de descrevê-lo de forma sistemática e objetiva.

A análise documental está restrita unicamente a documentos, como relatórios, arquivos públicos, fontes, um processo de investigação, estatísticas e outros. Esta análise deve deter-se unicamente a tais documentos, visando ao aprofundamento e esclarecimento de determinado assunto.

Essas duas técnicas de análise são relevantes ao assunto abordado neste trabalho, uma vez que ele abordará e estudará as devidas dúvidas quanto à adequação da legislação federal brasileira para as empresas. Para tanto, terá como auxílio e base livros de autores do ramo, documentos contábeis, como publicações de sites e jornais, dentre outros.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Após análise de entrevista aplicada a funcionário e gestor da empresa, e também das entrevistas aplicadas aos especialistas tributários, foi possível verificar algumas lacunas na interpretação e aplicação dos créditos e débitos de PIS e COFINS na empresa. Nas entrevistas foram questionados os aspectos relevantes, como a legislação vigente, brechas e abordagem utilizada, metodologia, além de como interpretá-la e aplicá-la na Apuração mensal.

Esta proposta tem por objetivo sugerir uma nova forma de Apuração dos créditos e débitos de PIS e COFINS, propondo a aplicação correta das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, para a sistemática não cumulatividade.

Neste capítulo é apresentado o resultado da análise fiscal realizada com o objetivo de verificar se os procedimentos adotados pela Weatherford Ind. e Com. Ltda estão em conformidade com o disposto na legislação de regência do PIS e da COFINS.

Das vendas realizadas pela empresa, o mercado externo corresponde a cerca de 70% (setenta por cento) e os 30% (trinta por cento) restantes são destinadas ao mercado interno. No que se referem aos insumos, as compras são efetuadas em sua maior parte no mercado externo, as importações de insumos correspondem a 88% (oitenta e oito por cento). Já as compras no mercado interno correspondem a 12% (doze por cento) das compras da Weatherford Ind. e Com. Ltda.

O objetivo da análise fiscal é verificar se a Weatherford Ind. e Com. Ltda, no mês de dezembro de 2013, observou a legislação tributária na quantificação do seu passivo fiscal relativamente ao PIS e à COFINS, evitando insuficiências ou excessos de recolhimento.

Portanto, a análise fiscal se refere ao período compreendido entre o primeiro dia de dezembro de 2013 a 31 de dezembro de 2013, e, para que se atinja o objetivo proposto, torna-se necessário examinar os débitos e créditos de PIS e de COFINS da Weatherford Ind. e Com. Ltda nesse período.

Os livros e documentos necessários para o desenvolvimento da auditoria fiscal são os seguintes:

- a) Livro diário;**
- b) Livro Razão;**
- c) Livro Registro de Entradas;**
- d) Livro Registro de Saídas;**
- e) Declarações Apresentadas pela Empresa EFD PIS COFINS e Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF);**
- f) Documentos Comprobatórios da Escrituração Contábil e Fiscal (notas fiscais, recibos, comprovantes de despesas, dentre outros).**

A etapa inicial da análise corresponde às receitas auferidas pela Weatherford Ind. e Com. Ltda. no mês de dezembro de 2013. Nesta análise, além da identificação das receitas consideradas pela empresa na Apuração das bases de cálculo dos débitos de PIS e COFINS, também são verificadas as receitas auferidas e não incluídas na Apuração das bases de cálculo.

A segunda etapa é a análise das Compras, Custos e Despesas auferidas pela Weatherford Ind. e Com. Ltda. no mês de dezembro de 2013.

Neste item são apresentados os resultados e as constatações a que se chegou com a execução da análise fiscal, especialmente em relação à Apuração das bases de cálculo dos débitos e dos créditos de PIS e de COFINS da Weatherford Indústria e Comércio Ltda.

Inicialmente, foi examinada a sua Apuração mensal relativa ao mês de dezembro de 2013, para identificação das receitas informadas pela Weatherford Indústria e Comércio Ltda.

Em seguida, foram apuradas as receitas da empresa em conformidade com sua escrituração fiscal. A partir da escrituração contábil da Weatherford Indústria e Comércio Ltda., também foram identificadas as receitas contabilizadas nas rubricas “receitas com vendas no mercado interno”, “receitas com vendas de sucatas” e “receitas com exportações”. Confrontando as receitas relacionadas pela empresa na sua Apuração mensal com aquelas constantes da sua escrituração contábil e fiscal, não foram detectadas divergências.

Todavia, relativamente no mês de dezembro de 2013, foi verificada a divergência no valor de R\$ 576,92 referente ao valor de IPI da nota fiscal 3134, CFOP 5113 (Venda de Produção do Estabelecimento Remetida Anteriormente em Consignação Mercantil – Dentro do Estado), registrado na escrituração contábil, mas sem ter sido escriturado no Livro de Saídas (escrituração fiscal) da empresa analisada e não deduzido da apuração mensal.

Também foi analisada a escrituração fiscal e a escrituração contábil da Weatherford Indústria e Comércio Ltda., com o intuito de identificar eventuais receitas não informadas, bem como valores relativos a eventuais deduções não utilizadas pela empresa.

No que se refere às receitas, constatamos que no mês de dezembro, sob análise, a empresa contabilizou receitas com variações monetárias passivas. Tais receitas deveriam ter sido informadas na Apuração mensal. Todavia, por se tratar de receitas financeiras, as alíquotas do PIS e do COFINS incidentes sobre elas estão reduzidas a zero. Conseqüentemente, essas receitas também poderiam ter sido excluídas para Apuração das bases de cálculo dos débitos de PIS e de COFINS, e, assim, a irregularidade constatada não produz qualquer efeito tributário.

Em relação às deduções, além das divergências citadas acima, no exame da escrituração contábil não foram identificadas outras parcelas autorizadas pela legislação tributária e que não tenham sido utilizados pela empresa.

Finalmente, analisando a legislação tributária aplicável, verificou-se que a empresa faz jus a todas as deduções utilizadas para fins Apuração das bases de cálculo

dos débitos de PIS e da COFINS. Além disso, existe previsão legal para tributação de todas as receitas que foram consideradas pela Weatherford Indústria e Comércio Ltda, com exceção daquelas já destacadas anteriormente (vendas para Zona Franca de Manaus e venda para comercial exportadora com fim específico de exportação).

Assim, após os exames efetuados, em função das divergências apontadas anteriormente, chegou-se às seguintes conclusões relativamente às bases de cálculo dos débitos de PIS e de COFINS:

Tabela 1– Apuração das bases de cálculo dos débitos do PIS e COFINS

Mês	Base de Cálculo Apurada	Base de Cálculo conforme Auditoria
Dezembro-13	R\$ 1.393.815,47	R\$ 1.393.238,55

Fonte: Elaborado pela autora

Finalizada a apresentação do resultado da análise no que se refere à Apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS, a seguir é analisada a Apuração mensal dos débitos desses dois tributos.

Após análise e Apuração das bases de cálculo dos débitos de PIS e de COFINS conforme Apuração mensal, são agora analisados os valores dos débitos de PIS e de COFINS apurados pela empresa Weatherford Indústria e Comércio Ltda.

Com base no que foi informado, pela empresa em questão, foram identificados os débitos de PIS e de COFINS apurados no mês de dezembro de 2013.

Em seguida, foram confrontados os valores relacionados na Apuração mensal a título de débitos de PIS e de COFINS apurados. No mês de dezembro não houve divergências.

A aplicação das alíquotas sobre as bases de cálculo para Apuração dos débitos de PIS e COFINS está em conformidade com o estabelecido para legislação tributária.

Todavia, em função das divergências em relação às bases de cálculo dos débitos (conforme relatado no item anterior), também os valores dos débitos de PIS e COFINS apurados estão incorretos.

Em conformidade com o demonstrativo no mês de dezembro de 2013, em decorrência da base de cálculo superior de R\$ 576,92, o débito de PIS encontrado na Apuração Mensal é superior em R\$ 9,52 e em relação a COFINS essa divergência é de R\$ 43,85.

Na tabela abaixo é apresentada a consolidação das divergências constatadas e apontados os débitos de PIS e COFINS considerados corretos pela análise.

Tabela 2– Divergências na Apuração dos débitos do PIS e COFINS

Mês	Tributo	Débito cfe. Planilha Apuração Mensal	Divergência	Débito cfe. Presente Estudo
Dezembro/13	PIS	R\$ 22.997,96	R\$ 9,52	22.988,44
Dezembro/13	COFINS	R\$ 105.929,98	R\$ 43,85	105.886,13

Fonte: Elaborado pela autora

Terminada a apresentação da análise relativa aos débitos de PIS e COFINS, no próximo item do estudo são analisadas as bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

Para a análise da composição das bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS foi examinada a Apuração mensal da empresa relativa ao mês de dezembro de 2013. Inicialmente, foram analisadas se as parcelas utilizadas pela empresa a título de “Bens Utilizados como Insumos” correspondem ao que consta em sua escrituração fiscal. Também foi analisada a escrituração contábil da empresa com a identificação dos valores contabilizados a crédito da rubrica “Compra de matéria-prima”, sendo tais valores igualmente transcritos.

Deste confronto (Apuração Mensal x escrituração contábil x escrituração fiscal) não foram constatadas quaisquer divergências. Cabe ainda destacar que todas as aquisições se referem a insumos utilizados pela empresa em seu processo produtivo.

Em seguida, foram objeto de análise os valores utilizados para Apuração das bases de cálculo dos créditos a título de “Serviços Utilizados como Insumos”. Com base na escrituração contábil da empresa foi verificado que tais valores se referem a despesas escrituradas na rubrica “Manutenção de Máquinas e Equipamentos”.

Também não foram verificadas divergências, na medida em que os valores utilizados correspondem ao que consta na Contabilidade. Cabe salientar que as despesas com manutenção referem-se a máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, sendo que essas manutenções não resultaram em aumento de vida útil das máquinas e dos equipamentos.

Os valores constantes na Apuração mensal sob o título de “Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de vapor” foram confrontados com a

escrituração contábil e fiscal da empresa. Na escrituração fiscal foram analisadas as operações registradas com CFOP 1.252 (Compra de Energia Elétrica por Estabelecimento Industrial) e na escrituração contábil as despesas contabilizadas na rubrica “Energia Elétrica”.

Como resultados da análise, foram constatadas divergências. Isso porque os valores constantes da escrituração contábil e fiscal são superiores aos utilizados na Apuração mensal.

Investigando o motivo dessas divergências foi constatado que a empresa somente está utilizando na Apuração das bases de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS a energia elétrica consumida diretamente na produção (não está utilizando a parcela referente à energia elétrica consumida na área administrativa). Cabe salientar que a legislação tributária permite a utilização da despesa com energia elétrica de todo o estabelecimento.

Os valores relativos às “Despesas de Armazenagens, Fretes na operação de Venda”, estão em conformidade com o que foi contabilizado como despesa na rubrica “Fretes s/Vendas”. Assim, no período analisado, não foram constatadas divergências em relação a esse item, sendo que foi verificado que os valores considerados referem-se a fretes pagos a pessoas jurídicas.

Os valores incluídos pela empresa na Apuração das bases de cálculo dos créditos a título de “Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com base nos encargos de Depreciação)” foram confrontados com as despesas registradas na escrituração contábil da empresa na rubrica “Depreciação Acumulada”.

Foi constatado que os valores das despesas com depreciação registradas na contabilidade superam os utilizados como base de cálculo dos créditos. Isso se deve ao fato de que a legislação fiscal permite apenas créditos de depreciação sobre prédios e benfeitorias e itens patrimoniais relacionados com a área produtiva, desde que adquiridos após primeiro de maio de 2004. Diante disso, a empresa analisada mantém controle interno em que, por meio de planilhas manuais, apura a depreciação dos bens que são aceitos pela legislação tributária. Foram transcritos os valores mensais das depreciações constantes destes controles internos, sendo que tais valores correspondem aos utilizados pela empresa Weatherford Ind. e Com. Ltda. na Apuração das bases de cálculo dos créditos.

Finalmente, foram objetos de análise os valores indicados na Apuração mensal a título de “Devoluções de Vendas sujeitas à sistemática não cumulativa”. Tais valores foram confrontados com a escrituração fiscal, mais especificamente as operações registradas com CFOP 2.201 (Devolução de Venda de Produção do Estabelecimento – Interestadual), e com os valores contabilizados na rubrica “Devolução s/Venda Produtos”.

Como resultado desse confronto, no mês de dezembro de 2013 foi verificado que o valor constante na Apuração mensal é divergente do valor constante na escrituração contábil e fiscal da empresa. Isso se deve à não consideração, na Apuração mensal, da NF de devolução de venda de cliente de nº 2273 no valor de R\$ 4.200,00 (quatro mil e duzentos Reais).

Cabe destacar que relativamente aos itens creditórios utilizados pela empresa analisada a título de manutenção de máquinas e equipamentos, energia elétrica e fretes s/vendas, que são obtidos a partir da escrituração contábil, foi constatada defasagem de um mês. Ou seja, a despesa com energia elétrica, por exemplo, contabilizada em novembro de 2013, somente foi considerada na Apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS no mês de dezembro de 2013, e assim sucessivamente.

Fica, portanto, caracterizada a utilização de créditos extemporâneos (utilizados em data posterior ao que poderiam ter sido utilizados) de PIS e de COFINS pela empresa analisada. Todavia, tal procedimento não consiste em irregularidade, tendo em vista que a legislação fiscal vigente autoriza créditos de PIS e de COFINS extemporâneos, desde que ainda não utilizados em períodos de Apuração anteriores.

Na tabela abaixo foram consolidadas as divergências constatadas relativamente à Apuração das bases de cálculo dos créditos de PIS e de COFINS.

Tabela 3– Divergências na base de cálculo dos créditos do PIS e COFINS

Mês	Item	Valor da Divergência
dezembro-13	Energia Elétrica	(R\$ 9.627,74)
dezembro-13	NF devolução venda 2273 não considerada Ap. Mensal	(R\$ 4.200,00)
dezembro-13	Total das Divergências no Mês	(R\$ 13.827,74)

Fonte: Elaborado pela autora

Com o intuito de identificar eventuais aquisições ou despesas não utilizadas pela empresa na Apuração das bases de crédito (Apuração mensal), mas autorizadas pela legislação tributária, foi analisada a escrituração fiscal e a escrituração contábil da Weatherford Indústria e Comércio Ltda. Nessa análise não foram identificadas outras parcelas autorizadas pela legislação tributária e que não tenham sido utilizados pela empresa, além das citadas acima.

Finalmente, analisando a legislação tributária aplicável, verificou-se que a empresa faz jus a todos os itens utilizados para fins de Apuração das bases de cálculo dos créditos de PIS e de COFINS, existindo previsão legal para a sua utilização.

Assim, após os exames apurados, em função das divergências apontadas anteriormente, chegou-se às seguintes conclusões relativamente às bases de cálculo dos créditos de PIS e de COFINS:

Tabela 4– Apuração das bases de cálculo dos créditos do PIS e COFINS

Mês	Base de Cálculo Apurada	Base de Cálculo conforme Auditoria
dezembro-13	R\$ 3.377.912,32	R\$ 3.391.740,06

Fonte: Elaborado pela autora

Finalizada a apresentação dos resultados no que se refere à Apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS, a seguir é analisada a Apuração mensal dos créditos desses dois tributos.

Após análise e apuração das bases de cálculo dos créditos de PIS e de COFINS conforme Apuração mensal, são agora analisados os valores dos créditos de PIS e de COFINS apurados pela empresa Weatherford Indústria e Comércio Ltda.

Com base no que foi informado na Apuração Mensal pela empresa analisada, foram identificados os créditos de PIS e de COFINS apurados no mês de dezembro de 2013, sendo os valores transcritos no quadro abaixo.

Tabela 5 – Apuração mensal dos créditos do PIS e COFINS

Mês	Apuração Mensal da Base de Cálculo	Alíquota PIS	Alíquota COFINS	Valor Crédito PIS	Valor Crédito COFINS
dezembro-13	R\$ 3.377.912,32	1,65%	7,60%	R\$ 55.735,55	R\$ 256.721,34
Mês	Base de Cálculo conforme	Alíquota PIS	Alíquota COFINS	Valor Débito PIS	Valor Débito COFINS
dezembro-13	R\$ 3.391.740,06	1,65%	7,60%	R\$ 55.963,71	R\$ 257.772,24
Diferença:		Alíquota PIS	Alíquota		
dezembro-13	(R\$ 13.827,74)	1,65%	7,60%	(R\$ 228,16)	(R\$ 1.050,91)

Fonte: Escrituração Contábil e Fiscal da Weatherford Ind. e Com. Ltda.

A aplicação das alíquotas de 1,65% (PIS) e de 7,6% (COFINS) sobre as bases de cálculo para Apuração dos créditos de PIS e COFINS na Apuração Mensal está em conformidade com o estabelecido para legislação tributária.

Todavia, em função das divergências em relação às bases de cálculo dos créditos (conforme relatado no item anterior do presente estudo), também os valores dos créditos de PIS e COFINS apurados na Apuração Mensal estão incorretos.

Em decorrência da base de cálculo menor no valor de R\$ 13.827,74, o crédito de PIS encontrado na Apuração Mensal é inferior em R\$ 228,16 ao considerado correto pela análise e em relação à COFINS essa divergência é de R\$ 1.050,91.

Na tabela abaixo é apresentada a consolidação das divergências constatadas e apontados os créditos de PIS e COFINS considerados corretos pela análise.

Tabela 6 – Divergências na Apuração dos créditos do PIS e COFINS

Mês	Tributo	Crédito cfe. Apuração Mensal	Divergência	Créditos cfe. Auditoria
dez/13	PIS	R\$ 55.735,55	(R\$ 228,16)	55.963,71
dez/13	COFINS	R\$ 256.721,34	(R\$ 1.050,91)	257.772,25

Fonte: Elaborado pela autora

Ainda no que diz respeito aos créditos, a análise da Apuração Mensal indica que foram consideradas parcelas referentes aos PIS e COFINS pagas nas importações e parcelas de retenções de PIS e de COFINS em vendas para a Petróleo Brasileiro S/A (PETROBRAS). Em relação ao valor de PIS e de COFINS sobre as importações, foi constatado que a empresa somente se utilizou dos valores efetivamente recolhidos e que as importações a que se referem tais recolhimentos são de insumos.

Assim, em função da autorização da legislação tributária para utilização desses créditos, não foram encontradas divergências.

Posteriormente, foram analisados os créditos relativos aos valores retidos na fonte a título de PIS e de COFINS nas vendas efetuadas à Petrobras. Verificando as notas fiscais de vendas para tal cliente, foi constatado que efetivamente houve a retenção das contribuições nos valores indicados na Apuração Mensal. Assim, também em relação a esses créditos, não foram constatadas divergências.

Terminada a apresentação da análise relativa aos créditos de PIS e de COFINS, no próximo item do estudo são analisados os saldos mensais desses dois tributos.

Após análise e Apuração dos débitos e créditos de PIS e de COFINS, conforme Planilha Apuração Mensal, agora são analisados os saldos mensais de PIS e de COFINS apurados pela empresa Weatherford Indústria e Comércio Ltda.

Em conformidade com a Apuração Mensal, a empresa analisada apurou saldo credor de PIS e de COFINS no mês de dezembro de 2013.

Confrontando os saldos apurados na Apuração Mensal com a escrituração contábil da fiscalizada (contas do ativo representativas de PIS a Recuperar e de COFINS a Recuperar), não foram encontradas divergências.

Todavia, em função das divergências apontadas pela análise, o saldo mensal apurado pela empresa na Planilha Apuração Mensal é distinto daqueles considerados corretos pela análise.

O saldo credor do PIS apurado na Apuração Mensal é inferior em R\$ 228,16 ao considerado correto pela análise e em relação à COFINS essa divergência é de R\$ 1.050,90.

Na Tabela abaixo é apresentada a consolidação das divergências constatadas e apontados os saldos de PIS e COFINS considerados corretos pela análise.

Tabela 7 – Saldos Mensais do PIS e COFINS

Mês	Tributo	Saldo Credor cfe Apuração Mensal	Saldo Credor cfe Análise	Divergência
dez/13	PIS	R\$ 36.444,11	36.672,27	(R\$ 228,16)
dez/13	COFINS	R\$ 167.869,17	168.920,07	(R\$ 1.050,90)

Fonte: Elaborado pela autora

Portanto, conforme se observa na Tabela acima, a análise fiscal realizada aponta, em relação ao PIS, divergência total de R\$ 228,16 no período analisado, tendo sido verificado que o saldo credor apurado pela empresa é inferior ao considerado correto.

Em relação à COFINS, a situação é a mesma, ou seja, o saldo credor considerado correto pela análise é superior ao apurado pela empresa, num valor total de R\$ 1.050,90.

Pode-se, ainda, verificar que tais divergências, em termos de valor, não são relevantes, tendo em vista que representam pouco mais de 1% (um por cento) dos saldos de PIS e COFINS apurados pela Weatherford Indústria e Comércio Ltda.

Com isso, considera-se terminado o estudo, sendo que no próximo capítulo, a título de considerações finais, são destacados os principais resultados atingidos com o desenvolvimento da análise dos créditos e débitos de PIS e COFINS.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o intuito de verificar se os créditos e débitos na Apuração mensal do PIS e da COFINS pela Weatherford Indústria e Comércio Ltda. estão em conformidade com o que estabelece a legislação tributária com base no Lucro Real, a Weatherford submeteu-se à sistemática não cumulativa para fins do PIS e da COFINS, com a Apuração mensal dos débitos incidentes sobre as suas receitas e dos créditos decorrentes das aquisições, custos e despesas.

Para o desenvolvimento da análise fiscal, propriamente dita, foram considerados dados obtidos a partir da escrituração contábil e fiscal da Weatherford, especialmente sua Planilha de Apuração Mensal, os Livros Registro de Saídas e Registro de Entradas e o Livro-Razão. A análise fiscal foi realizada no mês de setembro de 2014, tendo como base os dados relativos ao mês de dezembro do ano 2013.

No mês de dezembro de 2013 foi constatada a majoração indevida das bases de cálculo dos débitos de PIS e de COFINS, em função de não terem sido utilizadas as seguintes exclusões autorizadas pela legislação:

- a) R\$ 576,92 relativamente ao IPI destacado na nota fiscal nº 3134;
- b) R\$ 4.200,00 relativamente à devolução da nota fiscal nº 2273, que havia sido computada na Apuração dos débitos de PIS e de COFINS de meses anteriores.

Ainda no mês de dezembro de 2013, também houve a redução indevida das bases de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS, no valor de R\$ 9.627,74, em decorrência da utilização de despesas com energia elétrica em valor inferior ao autorizado pela legislação tributária.

Considerando que no mês de dezembro de 2013, foram apurados saldos credores de PIS e de COFINS, pode-se concluir que, em decorrência das irregularidades detectadas, houve redução indevida de R\$ 237,68 no saldo credor do PIS e de R\$ 1.094,75 no saldo credor da COFINS.

Na Tabela abaixo é apresentada a consolidação das divergências constatadas e apontados os valores considerados corretos pela análise a título de PIS e de COFINS.

Tabela 81 – Consolidação das divergências apuração mensal dezembro 2013 do PIS e COFINS

Mês	Saldo credor PIS cfe Planilha Apuração Mensal	Saldo credor PIS cfe Auditoria	Diferença	Saldo credor COFINS cfe Planilha Apuração Mensal	Saldo credor COFINS cfe Auditoria	Diferença
Dez 2013	R\$ 40.878,00	R\$ (36.681,79)	R\$ (237,68)	R\$ (167.869,17)	R\$ (168.963,92)	R\$ (1.094,75)

Fonte: Elaborado pela autora

Com base nos dados da Tabela acima, pode-se verificar que no período a que se refere a análise fiscal, a empresa reduziu de forma indevida o saldo credor de PIS no valor de R\$ 237,68 e o saldo credor de COFINS no valor de R\$ 1.094,75, o que representa divergências de pouco mais do que 1% em relação aos valores que haviam sido apurados pela empresa.

Então, respondendo de forma objetiva ao problema de pesquisa, pode-se concluir que os saldos de PIS e de COFINS apurados pela empresa Weatherford no mês de dezembro de 2013 não estão em conformidade com o estabelecido na legislação tributária, tendo em vista terem sido apurados saldos credores dessas contribuições inferiores aos que faz jus.

Assim, ainda que as divergências constatadas não sejam muito significativas, a recomendação é que a Weatherford refaça as apurações e busque a recuperação dos saldos a que tem direito, de acordo com o que estabelece a legislação tributária.

Esta pesquisa não tem o intuito de esgotar o assunto, sendo, portanto, passível de novos trabalhos em relação à Apuração dos débitos e créditos na Apuração mensal de PIS e COFINS. A mesma pode servir de balizadora para os próximos estudos, porém, como visto no decorrer desta, as mudanças da legislação são constantes, sendo necessária uma revisão periodicamente dos procedimentos adotados neste momento.

6 REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para curso de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

AZEVEDO, Ana Cláudia; CORRÊA LARCERDA JUNIOR, Carlos; PEREIRA LEMOS, Ciro Antônio; SOARES SILVA, Elaine; SOARES, Flávia Aparecida; TOMAZ DE ALMEIDA, Gustavo; RIBEIRO, Luiz Paulo; CAMPOS, Octávio Valente. **Estudos Científicos FANS 2012: Um incentivo à pesquisa discente e docente**. Nova Serrana: MG, 2012.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/9866/art-116-paragrafo-unico-ctn>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 20 nov. 2014.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 20 nov. 2014.

BRASIL. **Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8313cons.htm>. Acesso em: 20 nov. 2014.

BRASIL. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9715.htm>. Acesso em: 20 nov. 2014.

BRASIL. **Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.925.htm>. Acesso em: 20 nov. 2014.

BRASIL. **Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/L10209.htm>. Acesso em: 20 nov. 2014.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Protocolo ICMS nº 46 de 2000**. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Protocolos/ICMS/2000/PT046_00.htm>. Acesso em: 20 nov. 2014.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativos, quantitativo e misto**. 2ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

DEMO, Pedro. **Princípio científico e educativo**. São Paulo: Ed. Cortez, 1996.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.

GOLDENBERG, Mirian. **Fazendo antropologia no Brasil**. Rio de Janeiro: DP&A, 2001.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: Imposto de renda das empresas**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MINAYO, Maria Cecília de S. **O desafio do conhecimento**. Ed. Hucitec, Rio de Janeiro, 1993.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato declaratório interpretativo SRF nº 19, de 25 de junho de 2009**. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/atosinterpretativos/2004/SRF/ADISRF019.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato declaratório interpretativo SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003**. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/atosinterpretativos/2003/SRF/ADISRF025.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002**. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/decretos/2002/dec4524.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002**. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2002/in2472002.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 5 de julho de 2010.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2010/in10522010.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº1.300, de 20 de novembro de 2012.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2012/in13002012.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2012/in12522012.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Lei do ajuste tributário nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei943096.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2004/lei10865.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2004/lei11051.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Lei nº 11.933 de 28 de abril de 2009.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2009/lei11933.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/mps/mp2158-35.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 2 Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

VELOSO, João Paulo dos Reis. **O Brasil e a economia criativa – Um novo mundo dos trópicos**. Ed. Jose Olympio, 2008.