



PIS e COFINS

Conceito e Contabilização

Regime Cumulativo e Não Cumulativo.

Copyright © 2024
Todos os direitos reservados
Reginaldo Ramos
Paraná – Brasil
Imagens produzidas pelo autor.

Os contribuintes das contribuições ao PIS e COFINS são as pessoas jurídicas de direito privado – por exemplo as empresas em geral, ou a elas equiparadas.

Em relação ao cálculo das contribuições, a base de cálculo, ou seja, o valor sobre o qual aplicaremos a alíquota para pagamento, será o total das receitas da pessoa jurídica, basicamente o faturamento pela venda de mercadorias ou pela prestação de serviços, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos. Ou seja, não pagamos PIS e COFINS sobre o lucro, mas sim sobre o faturamento. Assim, o contribuinte deverá verificar a alíquota correspondente à contribuição e aplicá-la a base de cálculo, conforme a receita auferida pela empresa.

As contribuições para o PIS e COFINS podem ser recolhidas sob duas modalidades distintas: **regime cumulativo** e **regime não cumulativo**.

REGIME CUMULATIVO:

Regime cumulativo significa, basicamente, que a empresa não poderá se aproveitar de créditos tributários por conta da compra de produtos ou contratação de serviços para manutenção das suas atividades. A base de cálculo do PIS e da COFINS, no regime cumulativo, é a receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Haverá as seguintes exclusões para a base de cálculo na incidência cumulativa do PIS e da COFINS:

- I - das vendas canceladas;
- II - dos descontos incondicionais concedidos;
- III - do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- IV - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em Nota Fiscal e cobrado pelo

vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

V - das reversões de provisões;

VI - das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;

VII - dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP); e

VII - das receitas decorrentes das vendas de bens do ativo permanente.

ALÍQUOTAS:

As alíquotas no sistema cumulativo são as seguintes:

- 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) para o PIS; e,
- 3,0% (três por cento) para a COFINS.

PIS e COFINS NÃO CUMULATIVO

Legislação básica: 10.637/2002 – PIS, e 10.833/03 – COFINS.

As Contribuições para o PIS/CONFINS, com a incidência não cumulativa, incidem sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

O Decreto Lei n. 1.598/77 define o conceito de receita bruta para fins de tributação pelo Imposto de Renda, no ser artigo n. 12, abaixo transcrito, sendo que o mesmo conceito é utilizado para a tributação do PIS.

“Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

“§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.”

Não integram a base de cálculo para o PIS e COFINS as receitas:

- Decorrentes de saídas isentas ou sujeitas à alíquota zero;
- Venda de bens do ativo não circulante;
- Auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

Também não integram as operações relativas à:

- Vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
- Reversões de provisões 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 participações societárias, que tenham sido computados como receita;

Curiosidade:

Contribuição para entidades sem fins lucrativos

Entidades sem fins lucrativos somente contribuirão com o PIS se tiverem folha de salários na entidade, na proporção de 1% (um por cento) sobre o total da folha. Não haverá contribuição à COFINS.

Alíquotas:

- Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). Art. 2º da Lei 10.833/03
- Para determinação do valor da contribuição para o PIS/PASEP aplicar-se-á, sobre a base de cálculo a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). Art. 2º da Lei 10.637/02

Do valor apurado a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

- Bens adquiridos para revenda;
- Bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- 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;
- Edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão de obra tenham sido suportadas pela locatária;
- Bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;
- Energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- Vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção;

- Bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Não dará direito a crédito o valor:

- De mão de obra paga a pessoa física;
- Da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Obs.: O crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado nos meses subsequentes.

Obs.: As contribuições não incidem sobre as operações de exportação de mercadorias.

Incidência monofásica:

A incidência monofásica de PIS e COFINS consiste no pagamento destes tributos concentrados no Produtor e Importador, passando o restante da cadeia a tributar com alíquota zero (0).

Exemplos de produtos sujeitos à aplicação monofásica:

- Gasolinas (exceto gasolina de aviação), óleo diesel e gás liquefeito de petróleo, por distribuidores e comerciantes varejistas;
- Álcool para fins carburantes;
- Produtos farmacêuticos, de higiene pessoal e toucador;
- Águas, refrigerantes e cervejas.

PIS e COFINS - Contabilização:

As contribuições relativas ao PIS e COFINS incidem sobre várias operações, mas principalmente sobre a comercialização de mercadorias. Assim, ao efetuar a compra de mercadorias para revenda, por exemplo, uma empresa poderá, conforme a mercadoria comercializada, adquirir créditos nesta operação, uma vez que a operação de saída, por parte do remetente, foi tributada pelas contribuições, um sistema muito similar ao ICMS.

Neste ponto, tanto em relação às contribuições para o PIS quanto à COFINS, cabe primeiramente uma observação em relação ao sistema que a empresa adota para recolhimento das contribuições.

Sabemos que, em regra, empresas que recolhem o imposto de renda da pessoa jurídica - IRPJ - pela regra do lucro presumido recolhem as contribuições para o PIS e COFINS pelo sistema cumulativo, ou seja, na aquisição de mercadorias para revenda, por exemplo, **não** caberá o registro de créditos, visto que a empresa recolherá as contribuições com base na aplicação de alíquotas sobre o faturamento, sem o chamado “desconto de créditos”.

Assim, em uma aquisição, ainda que os produtos envolvidos tenham sido tributados pelas contribuições na saída pelo remetente, não será realizado registro em separado dos valores relativos aos créditos na contabilização das entradas.

Contudo, caso a empresa recolha o IRPJ pelo lucro real, trabalhará as contribuições sociais no sistema não cumulativo, ou seja, recolherá estas contribuições por alíquotas mais elevadas em relação ao sistema cumulativo, porém terá direito à apropriação de créditos nas aquisições de mercadorias e aquisição de alguns serviços.

Curiosidade:

Muitas empresas, quando pretendem fazer um planejamento tributário para o próximo período, levam em consideração o valor correspondente aos créditos relativos ao PIS e COFINS, pois significa que a empresa terá um valor menor de contribuição a recolher ao final do mês. Em regra, a empresa pode fazer uma simulação com base nas compras efetuadas no último ano, ou até um período menor, conforme diretrizes adotadas pelos responsáveis pelo planejamento. Faz-se um levantamento do volume de créditos tomados no período e posteriormente uma estimativa para o próximo ano. Assim, a empresa terá melhores condições de avaliar qual o melhor regime tributário a ser adotado pela empresa. Esta na verdade é uma atividade que se mostra muito importante pra empresa, uma vez que, definida a forma de tributação da empresa, não será possível mudar o regime tributário no decorrer do ano. Assim, uma vez escolhido o regime cabe à empresa segui-lo até o final do ano calendário.

Supondo que uma empresa comercial tenha feito a aquisição de mercadorias para revenda e ainda, que esta empresa comercial seja contribuinte em relação ao PIS e COFINS pela saída dos produtos, pelo sistema não cumulativo. Regra geral, este crédito será determinado pela aplicação das alíquotas correspondentes sobre o valor da aquisição.

Exemplo: supondo uma aquisição de mercadorias para revenda no valor de R\$ 15.000,00. Assim, o contribuinte deverá aplicar a alíquota correspondente à contribuição sobre o valor da aquisição. Considerando as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, a operação em destaque teria os seguintes valores de crédito:

PIS = 247,50

COFINS = 1.140,00

O plano de contas da empresa deverá estar parametrizado com as contas próprias para o registro dos créditos, sendo uma conta para cada contribuição. As contas devem pertencer ao ativo da empresa, pois representam o direito para compensação futura.

Trabalhando com as duas contribuições na mesma operação, teríamos a seguinte contabilização:

Data: 03/02/2022.

Conta a debitar: Estoque – 13.612,50

Conta a debitar: PIS a recuperar – 247,50

Conta a debitar: COFINS a recuperar – 1.140,00

Conta a creditar: Fornecedores a pagar – 15.000,00

Histórico: Compra de mercadorias conforme nota fiscal n. 12.456 de 03/02/2022.

A conta **estoque** é uma conta do ativo, que representa o valor das mercadorias adquiridas, sendo este valor referente ao custo de aquisição destas mercadorias. Uma vez que os valores correspondentes às contribuições serão compensados futuramente, estes não entram como custo da mercadoria na conta estoque.

As contas **PIS a recuperar e COFINS a recuperar** estão elencadas no ativo circulante, no plano de contas da empresa. São direitos que a empresa adquire no momento da aquisição e que devem ser utilizados no curto prazo.

A conta **Fornecedores a pagar** é conta do passivo circulante da empresa e contempla valores devidos aos fornecedores. Como são operações

Dica:

Embora tenhamos tratado neste curso dos créditos possíveis nas aquisições de mercadorias para revenda, é importante lembrar que as empresas que adotam o sistema não cumulativo também tem direito ao aproveitamento de créditos por aquisições de serviços, por exemplo, serviços tomados de pessoa jurídica

Importante: O serviço precisa ser adquirido de pessoa jurídica, devidamente domiciliada no Brasil, nos termos da Lei 10.637/2002 em relação ao PIS e Lei 10.833/2003 em relação à COFINS.

PIS e COFINS sobre saídas de mercadorias - Conceitos e Contabilização:

Como comentamos em alguns momentos do nosso curso, muitos são os tributos devidos por conta das operações comerciais que as empresas praticam, mas é importante comentar que esses tributos podem incidir sobre o lucro que a empresa aufera ao final de um determinado período, como por exemplo, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, ou o tributo pode ser devido já no momento do faturamento que a empresa faz, ou seja, quando emite uma nota fiscal referente à venda de mercadoria, pois se presume que a empresa tenha receita, e sobre esta receita incidirão alguns tributos a exemplo das contribuições para o PIS e COFINS.

Do ponto de vista mais prático, implica em dizer que o profissional responsável pela parte fiscal e tributária da empresa deverá ao final do período de apuração, que normalmente é de um mês, fazer o levantamento dos tributos devidos, considerando débitos e créditos das operações ocorridas no mês, mas isto para os tributos considerados não cumulativos, que é o caso das contribuições em estudo.

Quando o setor comercial da empresa faz uma determinada venda, esta mercadoria precisa ser faturada para o cliente. Neste momento ocorre o cumprimento de uma obrigação acessória muito importante do ponto de vista fiscal que é a emissão do documento fiscal, que normalmente será a nota fiscal eletrônica, mas existem outros modelos de documentos, todos expressos na legislação que trata do ICMS.

Este documento fiscal deverá ser contabilizado, uma vez, que a operação de venda promove alterações no patrimônio da empresa (redução

dos seus estoques, por conta da saída de mercadoria e acréscimo de caixa na empresa, no caso de uma operação à vista, por exemplo).

Para ilustrar esta situação, vamos estudar a contabilização das operações de saída pelo Regime Não Cumulativo, considerando as contribuições que estamos estudando, vamos tomar como exemplo uma operação de venda, por parte de uma empresa comercial tributada pelo lucro real, ou seja, optante pelo regime não cumulativo para as contribuições do PIS e COFINS. Em regra, por este sistema esta empresa adotará maiores alíquotas para estas contribuições, contudo terá direito à apropriação de créditos, conforme suas aquisições de mercadorias e serviços.

Dados do faturamento para contabilização:

Valor da operação de venda: R\$ 7.500,00

Tipo de operação: Venda à vista

Contabilização:

Conta a ser debitada: Bancos – Banco Nossa Praça S/A. – R\$ 7.500,00.

Conta a ser creditada: Receita de vendas – R\$ 7.500,00

Conta a ser debitada: PIS sobre vendas – R\$ 123,80

Conta a ser creditada: PIS a recolher – R\$ 123,80

Conta a ser debitada: COFINS sobre vendas – R\$ 570,00

Conta a ser creditada: COFINS a recolher – R\$ 570,00

A conta **Bancos – Banco Nossa Praça S/A** é conta do ativo circulante e representa o valor da operação que foi depositado na conta bancária da empresa. Usualmente, como as empresas possuem contas em instituições financeiras distintas pode-se atribuir o nome da instituição ao nome da conta cadastrada, no caso em questão utilizados um nome fictício para a instituição.

A conta **Receita de vendas** é uma conta de resultado, ou seja, seu saldo compõe a estrutura da DRE para apuração do resultado final da empresa no período. É importante lembrar que esta conta tem natureza credora, assim, no registro da correspondente receita será realizado um lançamento a crédito na conta, aumentando seu saldo.

As contas **PIS sobre vendas** e **COFINS sobre vendas** também são contas de resultado e contribuem para a determinação do resultado final da empresa, se lucro ou prejuízo. Importante lembrar que estas contas tem natureza devedora, ou seja, receberão lançamentos a débito por ocasião do lançamento do documento de venda.

As contas **PIS a recolher** e **COFINS a recolher** são contas do passivo circulante, são contas patrimoniais que tem seus saldos evidenciados no Balanço Patrimonial da empresa. Como são contas do passivo possuem natureza credora.

Observação: Devemos lembrar que haverá também a contabilização de outros tributos relativos à venda, como o ICMS, mas neste momento nos concentraremos na contabilização de nossas contribuições.

Contabilização das operações de saída pelo Regime Cumulativo

Contudo, empresas optantes pelo lucro presumido, recolhem as contribuições mediante a utilização de alíquotas menores – 0,65% para o PIS e 3,0% para a COFINS. Nesta situação o aproveitamento de crédito não é permitido pelo fisco.

Agora vamos considerar a contabilização de uma operação de venda, similar à operação anterior, mas no regime cumulativo. Assim, teremos:

Valor da operação de venda: R\$ 7.500,00

Tipo de operação: Venda à vista

Contabilização:

Conta a ser debitada: Bancos – Banco Nossa Praça S/A. – R\$ 7.500,00.

Conta a ser creditada: Receita de vendas – R\$ 7.500,00

Conta a ser debitada: PIS sobre vendas – R\$ 48,80

Conta a ser creditada: PIS a recolher – R\$ 48,80

Conta a ser debitada: COFINS sobre vendas – R\$ 225,00

Conta a ser creditada: COFINS a recolher – R\$ 225,00

Observar que basicamente a alteração ocorreu em relação aos valores das contribuições, sendo que a utilização das contas envolvidas mantiveram as mesmas finalidades da operação anterior.

PIS e COFINS - Controle de estoque com movimentação com mercadorias com impostos:

Independentemente se a empresa trabalha no sistema cumulativo ou não cumulativo para pagamento das contribuições ao PIS e COFINS, sendo empresa comercial deverá, mediante qualquer operação de compra ou venda, ajustar os seus estoques de mercadorias para refletir corretamente sua posição patrimonial.

Quanto a esta movimentação do estoque podemos destacar dois pontos relevantes, a saber:

1º - Sempre que houver a entrada de uma mercadoria ou produto no estabelecimento da empresa haverá sempre um documento fiscal correspondente. Assim, se a empresa resolver remeter uma mercadoria pertencente ao seu estoque para testes, por exemplo, caberá ao responsável pela operação verificar, antes da saída da mercadoria, o documento fiscal correspondente à operação. De fato, a contabilização da operação de entrada ou saída necessita de um documento para ser concretizada e validada. Este documento, que normalmente é a nota fiscal, possui as condições necessárias para amparar o lançamento contábil.

2º - Muitas são as operações que podem promover alterações no estoque das empresas. Compras e vendas são as operações mais comuns para uma empresa comercial, mas devem ser consideradas todas as outras modalidades de circulação de mercadorias: Remessas para teste, demonstração, consignação mercantil, remessa para industrialização ou conserto, amostra grátis, dentre outras. Naturalmente nem todas as operações podem ser tributadas, mesmo em relação às contribuições para o PIS e COFINS, mesmo porque muitas das operações que acabamos de citar não representam receita para a empresa e conseqüentemente não serão utilizadas contas contábeis para registro do tributo devido.

Em relação ao controle de estoque propriamente dito vale observar que a conta utilizada pela empresa para registro dos valores relativos ao estoque será debitada sempre que houver a aquisição de mercadorias ou produtos, assim será debitada, pelo valor da operação, que consta no documento fiscal, atendendo ao disposto no CPC 16, item n. 11, cujo texto abaixo transcrevemos:

“11. 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. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº. 1, de 8/01/2010).”

PIS e COFINS – Caso prático com operações com mercadorias:

Supondo uma empresa que realiza o comércio de equipamentos eletrônicos com um estoque avaliado em R\$ 102.500,00 em 31/12/2021, conforme pode ser observado no Balanço Patrimonial abaixo:

ATIVO		PASSIVO	
Circulante	13.6970,00	Passivo Circulante	
Caixa	49.600,00		
Banco	303.750,00	Fornecedores	276.500,00
Clientes	225.000,00	ICMS a Recolher	13.500,00
Estoque	102.500,00	PIS a recolher	3.560,00
ICMS a recuperar	4.500,00	COFINS a recolher	15.000,00
		Salários a Pagar	1.380,00
Realizável a Longo Prazo		INSS a recolher	1.777,00
Imobilizado	85.515,63	FGTS a recolher	120,00
Equipamentos de inf.	1.250,00		
Máquinas e Equipamentos	85.000,00	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
(-) Depreciação Acumulada	-734,37		
		Capital Social	400.000,00
		Lucros ou Prejuízos	59.028,63
TOTAL DO ATIVO	770.865,63	TOTAL DO PASSIVO	770.865,63

Supondo ainda que a empresa tenha realizado as seguintes operações em janeiro de 2022 e que trabalha no sistema não cumulativo para as contribuições para o PIS e COFINS:

Compra de equipamentos eletrônicos sendo 15 peças no valor de R\$ 300,00 cada, do Fornecedor “Elétrica Equipamentos Ltda.”, conforme nota fiscal n. 255 de 05/01/2022. Como a empresa trabalha no sistema não cumulativo deverá

efetuar os lançamentos contábeis de entrada no estoque sem considerar o valor das contribuições como custo, atendendo ao disposto no CPC 16, item n. 11.

Poderíamos considerar o lançamento contábil da seguinte maneira:

Data: 05/01/2022

Conta a ser debitada: COFINS a recuperar 342,00

Conta a ser debitada: PIS a recuperar – 74,25

Conta a ser debitada: Estoque de mercadorias 4.083,70

Conta a ser creditada: 4.500,00

Histórico: Compra de mercadorias conforme nota fiscal n. 255 de 05/01/2022.

Assim, a conta estoque, com esta operação deve assumir o valor de R\$ 106.583,75.

Agora, considerando ainda uma venda ocorrida no mesmo mês de janeiro, de 05 peças, pelo valor unitário de R\$ 450,00, conforme nota fiscal n. 003 de 15/01/2022. Operação a prazo para 30 dias.

Teremos a seguinte contabilização:

Data: 15/01/2022

Conta a ser debitada: Duplicatas a receber – R\$ 2.250,00

Conta a ser creditada: Receita de vendas – R\$ 2.250,00

Conta a ser debitada: Custo das Mercadorias Vendidas – R\$ 1.361,23

Conta a ser creditada: Estoques – R\$ 1.361,23

Histórico: Venda de mercadorias conforme nota fiscal n. 003 de 15/01/2022.

Considerando somente estas duas operações realizadas no mês e considerando também o saldo inicial em janeiro de 2022 no valor de R\$

102.500,00 podemos concluir que a empresa terá a conta estoque com um valor ao final do mês de janeiro de R\$ 105.222,50.

Lançamentos relativos à compra:

	Estoque	Fornecedores	
Saldo Inicial	102.500,00		4.500,00
	4.083,75		
	74,25		
	PIS a recuperar		COFINS a recuperar
	74,25		342,00

Lançamentos relativos à venda:

	Estoque	Duplicatas a Receber	Receita de Vendas
Saldo Inicial	102.500,00	2.250,00	2.250,00
	4.083,75		
	1.361,23		
	37,13		
	(-) PIS sobre Vendas	171,00	CMV
	37,13		1.361,23
	PIS a Recolher	171,00	
	37,13		

Em relação à operação de saída devemos observar que o valor considerado de custo para cada uma das cinco unidades vendidas foi de R\$ 272,25 (R\$ 1.361,23 / 5). Este valor foi definido em função do método de controle de estoque adotado pela empresa: Média Ponderada Móvel. Portanto 5 unidades vendidas pelo custo de R\$ 272,25 temos um Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) de R\$ 1.361,23.