

AUDITORIA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DO PIS E DA COFINS EM UMA EMPRESA VAREJISTA¹

TAX AUDIT: THE RELATIONSHIP OF THE NEW CONCEPT OF PIS AND COFINS INPUTS WITH RETAIL COMPANIES

Eduardo Viegas Bonneau²

Eduardo Gomes Plastina³

RESUMO

O regime não-cumulativo do PIS e COFINS permite ao contribuinte a apuração de créditos fiscais na apuração destes tributos. Insumos, uma das modalidades de apropriação de crédito, são historicamente aplicáveis a contribuintes industriais e prestadores de serviço. Após a alteração conceitual de insumos pelo STJ, permaneceu a orientação pelas autoridades fiscais quanto à impossibilidade de formação de créditos sobre insumos por contribuintes com atividades de revenda, e se ocorrerem resultarão em autuações fiscais. Ainda, além de bases legais específicas para tomada de créditos, diversos são os entendimentos contrários de tribunais administrativos e judiciais quanto à tomada de crédito por empresas comerciais. Assim, o estudo tem por objetivo analisar se a aplicação do novo conceito de insumo do PIS/COFINS em empresas do setor varejista pode causar distorções relevantes nas demonstrações financeiras destas, além dos procedimentos de auditoria necessários e o reconhecimento de provisões nestas situações. Utilizou-se das demonstrações financeiras, apurações fiscais e notas explicativas referente ao período de 2018 de empresa varejista que passara a apropriar créditos fiscais sobre insumos após a referida decisão. Através deste trabalho foi possível reforçar a relevância de procedimentos de auditoria em empresas do setor, principalmente após a nova ampliação de conceito de insumos, a fim de ser repassado aos usuários das demonstrações financeiras informações mais fidedignas e transparentes. Corroborando, observou-se o reconhecimento de provisão fiscal, impactando negativamente o resultado do exercício. Identificou-se também que a divulgação por nota explicativa, ainda que mencione a provisão em questão, não fora tão detalhada quanto as normas técnicas orientam.

Palavras-chave: Insumos. PIS e COFINS. Auditoria. Varejo. Provisão.

ABSTRACT

¹Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2019 ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

²Bacharelando (a) em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (eduardobonneau@hotmail.com)

³Orientador. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS (Eduardo.plastina@sbsp.com.br)

The non –cumulative system allows to the taxpayer the determination of tax credits on his taxes assessments. Historically, inputs only apply to the industries and service providers. However, after the conceptual changes of inputs provided by the STJ, the tax authorities continued to advise against the impossibility of formation of credits on inputs by taxpayers with resale activities and, if they occur, will result in tax assessments. However, besides the specific legislation to retailers, many administrative and judicial courts have opposing views to this procedure. Thus, the study aims to analyze if the use of the new interpretation of the concept of input of PIS and COFINS can cause material misstatement of the retailers financial statements, in addition to the necessary audit procedures and the recognition of provisions in these situations. The retailer’s financial statements, tax assessments and explicative notes for the period of 2018, which had appropriated tax credits on inputs after the referred court’s decision, were used during this analysis. It was possible to highlight the relevance of audit procedures in companies of the sector, mainly after the new interpretation of the inputs’ concept, so that the financial statements are more accurately informed before being used. In that way, it was observed, in conclusion of the accounting audit of the company, the recognition of tax provision, negatively impacting the result of the year. It was also identified that disclosure by explicative notes, even if it addresses the provision in question, was not as detailed as the technical standards.

Keywords: Inputs. PIS and COFINS. Audit. Retail. Provision.

1 INTRODUÇÃO

As firmas de auditoria independente, nos últimos anos, vêm sendo cada vez mais requisitadas por empresas que têm a necessidade de aumentar o grau de confiança de seu balanço contábil, em razão da necessidade de fiscalização por órgãos regulamentadores ou de outras obrigatoriedades.

A auditoria possui diversos ramos, sendo o tributário um deles, visto que o sistema tributário brasileiro apresenta grande relevância dentro das empresas estabelecidas no país e nas suas demonstrações financeiras. Isto ocorre em função da complexidade da legislação tributária, do elevado ônus financeiro que esta área traz à empresa e também em função do impacto do recolhimento de tributos no fluxo de caixa das sociedades.

Sendo assim, as empresas buscam muitas vezes incrementar seus resultados através de planejamentos tributários, entretanto isto não significa que estas estejam regulares com suas obrigações fiscais. Portanto, cabe à auditoria tributária a responsabilidade de averiguar a legalidade das apurações fiscais das empresas, a fim de serem transmitidas informações mais fidedignas possíveis nas demonstrações financeiras das organizações.

Dois dos principais tributos existentes na legislação brasileira são o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Estes representam uma parcela considerável das obrigações tributárias às quais as

empresas brasileiras estão submetidas. Além do mais, segundo Oliveira (2016), estas contribuições são de grande importância também para o governo federal, pois representam cerca de 20% do montante arrecadado através de tributos.

Atualmente, vigoram duas modalidades de tributação para estas contribuições: o sistema não-cumulativo e o sistema cumulativo. Essencialmente, a diferença chave de tais sistemas está relacionada às alíquotas aplicadas e também à permissão ou não de créditos fiscais na apuração dos tributos.

Em função da alíquota superior do regime não-cumulativo, cabe aos créditos fiscais o papel de equilibrar o ônus tributário entre os dois modelos. Moreira (2012, p. 63) ressalta os efeitos da não-cumulatividade da seguinte forma:

Dentre as vantagens da não-cumulatividade destaca-se a de permitir a neutralidade fiscal. Noutro giro verbal, o ônus tributário independerá do número de operações gravadas pelo imposto. Este será equivalente, em regra, à aplicação da alíquota sobre o preço final da mercadoria ou serviço.

Uma das modalidades da formação de créditos são os insumos, historicamente vinculado o seu conceito à atividade industrial, o que dificulta a interpretação de aplica-los a atividades comerciais. Até meados de 2018, o conceito de insumo estava interligado a gastos com produtos que tenham sofrido algum tipo de contato físico com o bem produzido. Recentemente, após o julgamento do RESP nº 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça, o conceito de insumos para fins de PIS e COFINS sofreu uma nova interpretação, ampliando o leque de despesas passíveis de creditamento das contribuições, conforme trecho da decisão abaixo do STJ (2018, online):

[...] o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. [...]

Entretanto, após a definição trazida pelo tribunal, as autoridades administrativas e fiscais trataram-se de posicionar sobre o tema, afastando o conceito administrativo trazido anteriormente, porém permanecendo a orientação de não formação de créditos sobre insumos por contribuintes não industriais ou prestadores de serviços. Assim, permanece a discussão se tal compreensão é também aplicável às empresas atacadistas e varejistas, visto que nestas hipóteses não são utilizadas as mesmas previsões legais de insumos, pois nestes casos as atividades principais das empresas são de operações de revenda.

Assim, após a ampliação do conceito de insumos trazida pelo tribunal superior, configurou-se um potencial risco às auditorias contábeis a questão do reconhecimento de créditos de PIS e COFINS em razão da discordância com a legislação em empresas do setor do varejo. Portanto, coube aos auditores tributários a possibilidade de recomendação de ajustes contábeis e reconhecimento de provisões com contingências fiscais sobre os montantes formados créditos das contribuições a título de insumo.

Com isto, surge o cerne deste trabalho, o qual tem como finalidade, através de procedimentos de auditoria, demonstrar o impacto contábil e fiscal nas sociedades varejistas sob o enfoque do novo conceito de insumos para PIS e COFINS.

Nesta conjuntura, surge a pergunta de pesquisa que define o foco deste trabalho científico: Quais as repercussões no trabalho do auditor e nas demonstrações financeiras da empresa da formação de créditos de PIS e COFINS sobre insumos em sociedade varejista?

Com o intuito de responder à questão problema do artigo, o objetivo geral deste estudo é analisar, por meio de procedimentos de auditoria sobre as apurações de créditos fiscais, se a aplicação da nova interpretação do conceito de insumos do PIS e da COFINS em empresas varejistas pode causar distorções relevantes nas demonstrações financeiras das mesmas. Ademais, foram delineados três objetivos específicos, os quais espera-se que sejam desvendados ao longo da pesquisa, de modo a responder a problemática proposta. São eles: 1) Analisar os impactos da aplicação do novo conceito de insumo nas demonstrações financeiras de empresas varejistas; 2) Salientar a possível distorção contábil-fiscal que a tomada de créditos sobre insumos pode causar em empresas do setor do varejo; 3) Demonstrar o entendimento de órgãos administrativos e judiciais sobre o tema, além dos devidos reflexos e ajustes contábeis em eventuais perdas prováveis em discussões judiciais;

A justificativa do tema escolhido se deu, entre outros motivos, pela relevância do assunto para as empresas, mercado e cofres públicos, somado ao fato de haver pouca abordagem bibliográfica sobre as questões aqui estudadas.

Também foi fator primordial para a execução deste trabalho a tentativa de salientar, através da demonstração da relevância dos valores do assunto, a necessidade da realização de procedimentos de auditorias sobre este tema, a fim de reduzir a possibilidade de publicações de demonstrações financeiras sem os devidos reflexos contábeis que estas situações ensejam.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão contextualizados os conceitos, teorias e aspectos pertinentes relacionados à auditoria tributária. Também serão abordados os fundamentos conceituais do PIS e da COFINS, buscando, através da legislação vigente, definir algumas características destes tributos, utilizando-se de alguns entendimentos bibliográficos a fim de corroborar tais definições. Além destes, irão ser apresentadas também as fundamentações teóricas que embasam a aplicabilidade do CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

2.1 TRIBUTOS

De acordo com o Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, o conceito de tributo é “toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, 1966).

No Brasil, estão enquadrados como tributos os impostos, taxas, contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, estando nestas últimas o suporte legal para cobrança do PIS e COFINS.

O PIS, Programa de Integração Social, foi criado com a finalidade de sustentar o seguro-desemprego e o abono salarial através da Lei Complementar nº 7 de 1970. Segundo Edvaldo Brito (1996), o objetivo da criação do PIS era, na mesma forma dos fundos de investimento, acumular compulsoriamente, recursos resultantes dos depósitos realizados a fim de integrar o empregado ao desenvolvimento das empresas.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, COFINS, foi instituída através da Lei Complementar nº 70 de 1991 em substituição ao Finsocial. A sua cobrança está relacionada ao custeamento da seguridade social, na qual estão abrangidos a previdência social, a saúde e a assistência social.

2.1.1 Regimes tributários do PIS e da COFINS

No surgimento da cobrança das contribuições, através das Leis Complementares nº 7/70 e 70/91, o legislador optara por adotar a técnica cumulativa da cobrança. Posteriormente, por meio da Lei nº 9.718/98 ambas as contribuições passaram a ter a mesma disciplina legislativa no tocante a seus fatos geradores e base de cálculo. Ou seja, neste modelo de regime a alíquota incide sobre a base de cálculo resultando o montante a pagar, sem hipótese de

creditamento pelo contribuinte, gerando um efeito cascata na cadeia do produto a ser tributado.

Em relação ao regime de cobrança não-cumulativo das contribuições, este surgirá a partir da Lei nº 10.637/2002 para o PIS e Lei nº 10.833/2003 para a COFINS. A partir desta metodologia de tributação o contribuinte passou a ter o direito de descontar do valor a pagar das contribuições determinados créditos sobre despesas previstas na legislação, além da majoração das alíquotas incidentes sobre a base de cálculo. Com isto, o legislador visou reduzir a onerosidade fiscal em cascata gerado a partir da tributação cumulativa. Moreira (2012, p. 54) define o efeito da não-cumulatividade da seguinte forma:

A não-cumulatividade atua como um facilitador para que o ônus financeiro do gravame seja transportado até o consumidor, viabilizando a cobrança fracionada do tributo sobre o valor acrescido em cada etapa, de modo que o agente econômico possa livrar-se do peso fiscal.

A fim de prever quais as despesas e contribuintes poderão apropriar créditos fiscais na apuração dos referidos tributos, coube a Lei nº 10.833/2003 (BRASIL, 2003), art. 3º prever os gastos passíveis de creditamento pelo contribuinte:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (...)

Conforme determinação legal anterior, percebe-se que empresas industriais e varejistas possuem previsões distintas para creditamento sobre os gastos necessários à sua atividade, sendo aplicável o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 aos contribuintes varejistas e atacadistas e aos contribuintes industriais o inciso II da referida base legal.

2.1.2 Insumos sobre PIS e COFINS

Insumo é o termo técnico utilizado nos dispositivos legais para designar sobre o que o contribuinte industrial ou prestador de serviço poderá apropriar créditos de PIS e COFINS. Segundo Baleeiro (1980), insumo é o conjunto dos fatores produtivos utilizados pelo

empresário para produzir seu produto final. Até a recente alteração do conceito de insumos, a Receita Federal definia-os, para fins de PIS e COFINS, conforme definições da IN SRF nº 247/2002 e IN SRF nº 404/2004. Abaixo parágrafo 5º do art. 66º da IN SRF nº 247/2002 (BRASIL, 2002) definindo insumos para os contribuintes industriais a partir da ótica da Receita Federal:

§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (...)

Percebe-se portanto uma interpretação de insumos como aqueles gastos relacionados à atividade produtiva do contribuinte, não estando englobados neste conceito eventuais despesas que, ainda que relevantes para a viabilidade daquele processo, não possuam relação física com o produto fabricado ou consumo durante a fabricação da mercadoria.

Entretanto, com base no julgado do RESP nº 1.221.170/PR pelo STJ, concluiu-se pela ilegalidade das Instruções Normativas RFB nº 247 de 2002 e 404 de 2003. Na mesma decisão, restou julgado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade e relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Assim, insumos seriam todos aqueles dispêndios pertinentes ao processo produtivo, ou que viabilizem o mesmo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto ou serviço.

Porém, logo após a referida decisão, a Receita Federal posicionou-se no ambiente de consolidação do conceito em questão através do Parecer Normativo nº 5 de 2018, a pretexto de interpretar a definição trazida pelo tribunal e orientar as futuras autuações pelos auditores fiscais. De fato, retirou-se a necessidade de contato físico, desgaste ou alterações químicas trazidas pelas instruções normativas, entretanto ressaltou também que o conceito trazido pelo tribunal permanece inaplicável aos contribuintes atacadistas e varejistas. Abaixo o trecho do Parecer Normativo nº 5 de 2018 (BRASIL, 2018) ressaltando tal interpretação e orientação:

(..) 40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da

não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). (...)

Logo, além do suporte legal de insumos ser direcionado à industrialização de bens ou prestação de serviços destinados à venda, visto que a hipótese de simples comercialização ou revenda de mercadorias possui previsão legal específica, ficou orientado também pelas autoridades fiscais a não apropriação de créditos sobre insumos por contribuintes varejistas. Desta forma, restou demonstrado que eventuais formações de créditos de PIS e COFINS sobre insumos por contribuintes não industriais ou prestadores de serviço resultarão em autuações fiscais, glosa dos respectivos créditos e futuras discussões judiciais.

2.2 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA TRIBUTÁRIA

Para viabilizar a expressão de opinião, o auditor deve realizar determinados procedimentos de auditoria, que são um conjunto de técnicas que permitem reunir evidências suficientes que suportarão o parecer sobre as demonstrações financeiras e que possam mitigar, a um nível aceitável, as incertezas que decorrem do processo de auditoria (CUNHA; BEUREN, 2006).

A opinião do auditor independente é formada através de testes realizados nas empresas, considerando que o auditor deve seguir diversas normas exigidas pelos órgãos regulamentadores que fiscalizam essas empresas de auditoria. Dentre os principais atuantes no Brasil existem o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e o Comitê dos Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Por meio da NBC TA-500, publicada pelo CFC, dispôs-se quanto à aplicação dos procedimentos de auditoria na seleção de amostragem para evidências de auditoria. A referida norma ressaltou o procedimento de seleção de amostragem necessário para suportar a confiabilidade dos documentos a serem utilizados como evidência de auditoria (CFC, 2016):

A52. Um teste eficaz fornece evidência de auditoria apropriada na medida em que, considerada com outra evidência de auditoria obtida ou a ser obtida, será suficiente para as finalidades do auditor. Ao selecionar itens a serem testados, o item 7 exige que o auditor determine a relevância e confiabilidade das informações a serem utilizadas como evidência de auditoria; outro aspecto da eficácia (suficiência) é uma consideração importante na seleção de itens a serem testados. Os meios à disposição

do auditor para a seleção de itens a serem testados são:

- (a) seleção de todos os itens (exame de 100%);
- (b) seleção de itens específicos; e
- (c) amostragem de auditoria.

A aplicação de qualquer um desses meios ou de uma combinação deles pode ser apropriada dependendo das circunstâncias específicas, por exemplo, os riscos de distorção relevante relacionados à afirmação que está sendo testada, e a praticidade e eficiência dos diferentes meios.

No desempenho de suas atividades, a auditoria tributária utiliza-se dos mesmos procedimentos e técnicas que a auditoria externa, porém com o objetivo de determinar a conformidade das apurações dos contribuintes com a legislação. Martins (1985) afirma que na auditoria tributária serão realizados levantamentos, estudos e avaliações das operações registradas ou não pelo contribuinte a fim de determinar a ocorrência do fato gerador do tributo, base de cálculo, alíquotas, correta apropriação de créditos fiscais e o valor determinado a recolher nos devidos prazos. Borges (2003) corrobora quando afirma que a equipe tributária deve estar familiarizada com as legislações aplicáveis, além de saber analisar, evidenciar e avaliar os procedimentos tributários realizados pela empresa auditada.

O objetivo principal da auditoria tributária é examinar as informações contábeis e fiscais do contribuinte, determinando a sua exatidão e correção sob a ótica fiscal e contábil, visando apurar fraudes ou irregularidades que resultem em ônus financeiros para o Estado. Carlin (2008) define a auditoria tributária como uma revisão dos procedimentos fiscais adotados, a qual tem por finalidade a redução de cargas tributárias, detectar riscos e identificar melhorias.

2.3 PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES

O Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (2009) define objetivamente provisão como “um passivo de prazos ou valores incertos”. Segundo Assaf Neto (2012), o passivo identifica as exigibilidades e obrigações da empresa, cujos valores encontram-se investidos no ativo.

Assim, na hipótese de tal obrigação estar dependente da ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos, a mesma será denominada de passivo contingente. Com o intuito de distinguir passivos contingentes e provisões, o CPC 25 (2009, p. 4) define Passivo Contingente como “uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da sociedade”. O Financial Accounting Standards Board (FASB),

através da norma norte-americana Statement of Financial Accounting Standards nº 5 (1975, p.

4) trata contingência como:

Uma condição ou situação existente, ou um grupo de circunstâncias envolvendo incertezas relativas a possíveis ganhos ou perdas para uma empresa, que será resolvida quando um ou mais eventos futuros ocorrerem ou deixarem de ocorrer. A confirmação da incerteza pode confirmar o acréscimo de um passivo ou redução de passivo, ou também a perda de um ativo ou a constituição de um passivo.

Ainda assim, tal passivo deve ser avaliado periodicamente, pois se o mesmo for classificado como remota a probabilidade de saída de recursos, a divulgação não se far-se-á necessária. Apenas no momento em que tal classificação sofra uma alteração com maior probabilidade de saídas de recursos futuros à divulgação, e se necessário, o reconhecimento, deverá ocorrer. A fim de ilustrar os devidos tratamentos contábeis para as possíveis classificações das probabilidades de saídas de recursos, Iudícibus et al (2013) fornece o seguinte quadro:

Quadro 1 – Tratamento contábil de provisões e passivos contingentes.

Probabilidade de Ocorrência de Desembolso		Tratamento Contábil
Obrigação presente e provável	Mensuração por meio de estimativa confiável	Uma provisão é reconhecida e é divulgada em notas explicativas
	Não mensuração por meio de inexistência de estimativa confiável	Divulgação em notas explicativas
Possível (mais provável que não tenha saída de recursos do que sim)		Divulgação em notas explicativas
Remota		Divulgação em notas explicativas

Fonte: Iudícibus et al (2013).

O CPC 25 (ano) ressalta que, na hipótese de dificuldades na classificação da possibilidade de saídas de recursos devem ser considerados todas as evidências possíveis, se é mais provável que sim do que não a existência de uma obrigação presente na data do balanço. Em alguns casos, a opinião de peritos é exemplo de evidência que pode ser considerada para se chegar a tal conclusão.

O reconhecimento de tais montantes consiste na apropriação ao balanço patrimonial, ou à demonstração do resultado, com a melhor estimativa possível do desembolso exigido para liquidação da obrigação presente na data do balanço. Em suma, seria o valor que a empresa pagaria para quitar tal passivo ou transferi-lo para terceiros. Assim, “as provisões devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente” (CPC 25, 2009, p. 12).

Conforme o CPC 25, para cada classe de provisão, a sociedade deverá divulgar: (a) o valor contábil no início e no fim do período; (b) provisões adicionais feitas no período, incluindo aumento nas provisões existentes; (c) valores utilizados (ou seja, incorridos e

baixados contra a provisão) durante o período; (d) valores não utilizados revertidos durante o período; e (e) o aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: (a) pela forma de abordagem do problema, (b) de acordo com seus objetivos e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

Em relação à forma de abordagem do problema, a pesquisa é caracterizada como qualitativa, pois foi selecionado um tema específico, com aspectos peculiares, e abordado de maneira intensa e profunda. Segundo Oliveira (2011, p. 82) “estudos com metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de suas variáveis entre si e com o todo”.

No tocante aos seus objetivos, esta pesquisa é classificada como descritiva, visto que em suma o trabalho consistirá na análise e interpretação dos reflexos contábeis causados pela tomada de créditos sobre insumos em uma empresa varejista após a realização de uma auditoria contábil. Segundo Andrade (2002), a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, analisá-los e interpretá-los sem a interferência do pesquisador, conforme procedimentos adotados neste trabalho.

Em relação à classificação dos procedimentos técnicos utilizados, a pesquisa tem caráter de estudo de caso. Segundo Yin (2001, p.32), o estudo de caso consiste em “uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”, Além do mais, a utilização de demonstrações financeiras e sua escrita fiscal de uma organização real para se obter resposta à questão problema enquadra esta pesquisa como um estudo de caso. Martins (2008, p.11) define ainda que:

O estudo de caso é o estudo de uma unidade social que se analisa profundamente e intensamente. Trata-se de uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real (pesquisa naturalística), onde o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis, buscando apreender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto.

Gil (2008, p.157) corrobora quando afirma que neste tipo de pesquisa “a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”.

Ainda, em relação à população e amostra, para que pudesse ser realizada a pesquisa, utilizou-se uma empresa varejista do ramo de eletrodomésticos e móveis situada no Estado do Rio Grande do Sul como população.

No que diz respeito à amostra utilizada, tendo em vista a obtenção das informações necessárias para a resposta da questão problema, foi utilizada a sua demonstração financeira e notas explicativas da sociedade. Também foram utilizadas, a fim de suportar as análises desta pesquisa, a apuração de PIS e COFINS da sociedade do ano de 2018, visto que a partir de junho de 2018, após a decisão do STJ, a empresa realizou uma revisão sobre a aplicabilidade do conceito de insumos em suas despesas que, até então, não eram geradoras de créditos e daí em diante sua apuração de PIS e COFINS apresentou uma razoável mudança.

Desta forma, será possível demonstrar o impacto exercido na demonstração financeira da empresa em razão da realização de auditoria sobre as contas contábeis pertinentes às contribuições do PIS e da COFINS.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção serão apresentadas e analisadas as informações para análise da apuração dos tributos de PIS e COFINS de uma empresa varejista. Para realização da pesquisa foram identificadas as principais naturezas de despesas geradoras de crédito de PIS e COFINS, além dos montantes de receita que resultaram em débitos das contribuições. Também buscou-se evidenciar, através de tabelas, os ajustes contábeis decorrentes do processo de auditoria e o efeito no resultado da empresa.

4.1 APRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS

Por motivos de sigilo e segurança a razão social da empresa objeto deste estudo não será divulgada, sendo a mesma denominada no decorrer do trabalho como Alfa. A sociedade Alfa está localizada no estado do Rio Grande do Sul, e tem como atividade a comercialização em varejo de móveis e eletrodomésticos. As informações contábeis e fiscais utilizadas nesta pesquisa foram obtidas através de um processo de auditoria realizado para o ano-calendário de 2018.

4.2 INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E FISCAIS DA EMPRESA ALFA

Na tabela 1 e 2 a seguir estão demonstrados, respectivamente, a receita bruta mensal da empresa Alfa durante o ano de 2018 com os respectivos débitos de PIS e COFINS incidentes sobre as mesmas e também as naturezas de despesas utilizada pela sociedade para composição dos seus créditos das contribuições.

Tabela 1 – Composição dos Débitos de PIS e COFINS da empresa Alfa em 2018 (em milhares de reais)

Mês	Venda de Mercadorias (Alíquota Básica)	Venda de Mercadorias (Alíquota Monofásica)	Venda de Mercadorias (Alíquota Zero)	Débito PIS	Débito COFINS
Janeiro	R\$15.065,53	R\$873,14	R\$642,34	R\$266,04	R\$1.197,37
Fevereiro	R\$15.373,90	R\$823,08	R\$622,62	R\$278,36	R\$1.234,26
Março	R\$15.653,73	R\$846,61	R\$821,20	R\$275,22	R\$1.248,95
Abril	R\$14.990,78	R\$732,52	R\$694,91	R\$269,32	R\$1.205,23
Mai	R\$15.108,61	R\$466,34	R\$710,12	R\$253,96	R\$1.190,22
Junho	R\$14.640,53	R\$866,63	R\$666,00	R\$250,24	R\$1.156,01
Julho	R\$15.951,95	R\$827,42	R\$874,25	R\$279,76	R\$1.253,72
Agosto	R\$14.444,50	R\$726,22	R\$704,49	R\$245,60	R\$1.141,36
Setembro	R\$15.206,58	R\$835,39	R\$646,61	R\$259,26	R\$1.230,89
Outubro	R\$14.431,39	R\$732,67	R\$694,61	R\$252,77	R\$1.155,40
Novembro	R\$13.365,14	R\$553,13	R\$720,49	R\$226,06	R\$1.037,88
Dezembro	R\$14.144,53	R\$411,33	R\$478,24	R\$241,61	R\$1.107,89

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Tabela 2 – Composição dos Créditos de PIS e COFINS da empresa Alfa em 2018 (em milhares de reais)

Mês	Mercadorias para Revenda	Insumos	Energia Elétrica	Fretes	Aluguéis	Crédito PIS	Crédito COFINS
Janeiro	R\$8.616,99	R\$0,00	R\$108,00	R\$350,00	R\$429,00	R\$158,81	R\$731,50
Fevereiro	R\$8.923,56	R\$0,00	R\$121,00	R\$394,00	R\$447,00	R\$165,54	R\$762,48
Março	R\$10.259,00	R\$0,00	R\$125,00	R\$389,00	R\$455,00	R\$183,87	R\$846,94
Abril	R\$9.671,84	R\$0,00	R\$105,00	R\$401,00	R\$447,00	R\$176,50	R\$812,97
Mai	R\$9.422,44	R\$0,00	R\$116,00	R\$396,00	R\$495,00	R\$176,16	R\$811,41

Junho	R\$8.703,90	R\$548,50	R\$102,00	R\$303,50	R\$422,00	R\$167,35	R\$770,82
Julho	R\$9.239,10	R\$526,50	R\$118,00	R\$289,50	R\$454,00	R\$175,38	R\$807,81
Agosto	R\$9.160,13	R\$558,50	R\$103,00	R\$317,50	R\$469,00	R\$176,05	R\$810,88
Setembro	R\$9.013,15	R\$498,50	R\$100,00	R\$285,50	R\$420,00	R\$173,18	R\$797,69
Outubro	R\$9.308,13	R\$536,00	R\$101,00	R\$298,00	R\$441,00	R\$176,62	R\$813,53
Novembro	R\$8.222,42	R\$541,50	R\$122,00	R\$315,50	R\$491,00	R\$163,00	R\$750,81
Dezembro	R\$8.219,78	R\$504,00	R\$114,00	R\$300,00	R\$438,00	R\$157,70	R\$726,39

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Através das tabelas acima podemos verificar que a sociedade Alfa comercializa mercadorias tributáveis de PIS e COFINS a alíquota zero e alíquota diferenciada. Entretanto, grande parte das receitas estão concentradas no grupo de mercadorias tributáveis à alíquota básica.

Com base nos débitos e créditos apresentados, a equipe de auditoria identificou que a Alfa apresentou, a partir da competência de junho de 2018, a modalidade de créditos de insumos, alheia à atividade de revenda da empresa. Assim, selecionou-se o mês de julho para os respectivos testes de detalhe, visto ser o período com maior valor de receita considerando as competências de junho a dezembro de 2018.

Na tabela 4, apresentada a seguir, pode-se identificar a composição dos créditos sobre insumos, elaborada após a solicitação e recebimento dos documentos suporte, das planilhas auxiliares e obrigações acessórias que suportam a apuração do PIS e da COFINS, referente ao período de julho de 2018, da empresa Alfa, pela equipe de auditoria.

Tabela 3 – Composição da natureza de créditos sobre insumos (em milhares de reais)

Natureza da Despesa	Valor	PIS	COFINS
Taxas de Cartão de Crédito	R\$157,50	R\$2,13	R\$9,80
Despesas com Propaganda	R\$131,62	R\$1,77	R\$8,17
Comissões sobre Venda	R\$105,23	R\$1,42	R\$6,53
Manutenção e Limpeza	R\$42,12	R\$0,57	R\$2,61
Manutenção e Combustíveis de Veículos Próprios	R\$35,81	R\$0,48	R\$2,22
Uniformes	R\$31,59	R\$0,43	R\$1,96
Sacolas Plásticas	R\$22,63	R\$0,31	R\$1,41
Total	R\$503,87	R\$7,11	R\$32,70

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

4.3 APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS

Após indagações junto aos profissionais da empresa, a equipe de auditoria tomou conhecimento que a empresa Alfa havia, através de seus assessores tributários, utilizado uma tese na qual passou a aplicar o conceito de insumo na sua apuração de PIS e COFINS, apropriando créditos fiscais sobre os gastos essenciais para o desempenho da sua atividade econômica, ainda que alheios à simples compra e revenda. Porém, de forma conservadora, a sociedade ampliou o conceito de insumos apenas para os períodos subsequentes à decisão do STJ.

Com base nas indagações realizadas, os auditores descobriram também que a Alfa apropriava créditos fiscais sobre os fretes relativos às transferências entre os centros de distribuição e os estabelecimentos comerciais. Após uma breve pesquisa sobre o tema, os auditores verificaram que o tema não era pacífico, pois as autoridades fiscais compreendem que transferência de produto acabado não enseja créditos, pois não irá compor o custo daquela mercadoria. Entretanto, fora argumentado pela administração da empresa tratar-se de despesa natural à atividade da Alfa, visto que a mesma, por viabilidade econômica, centraliza suas aquisições em centros de distribuições para depois repassá-las às lojas físicas.

Por similaridade, os auditores compreenderam ser operação semelhante às de frete sobre compra e venda, passíveis de crédito, pelo fato dos respectivos fretes comporem também o cálculo de margem de lucro das mercadorias. Assim, entendeu-se ser viável a tomada de créditos sobre estes.

Após pesquisas de jurisprudências, soluções de consulta e o parecer normativo nº 5 de 2018 da Receita Federal contrárias às posições incertas e controversas adotadas pela empresa Alfa na apuração dos tributos, a equipe de auditoria entendeu ser necessário a opinião legal de advogados diferentes daqueles que originaram as teses de planejamento tributário da empresa. Com isto, os auditores irão obter um entendimento quanto à probabilidade de ganho da empresa em eventuais questionamentos pelas autoridades fiscais e discussões judiciais nos procedimentos adotados pela Alfa, conforme orientado pelo CPC 25 quanto à utilização de peritos se necessário para realizar tal classificação.

Na tabela 5 a seguir é possível analisar as avaliações realizadas pelos advogados tributaristas, em que foi classificado, com base nas regras do CPC 25, a probabilidade de eventuais saídas de recursos futuros em função das posições adotadas pela Alfa, além da necessidade ou não de constituição de provisão e divulgação em notas explicativas.

Tabela 4 – Parecer legal dos advogados acerca das posições incertas da empresa Alfa

Tema de Consulta	Posição dos Advogados	Constitui Provisão	Divulga em Nota Explicativa
Taxas de Cartão de Crédito	Provável	Sim	Sim
Despesas com Propaganda	Provável	Sim	Sim
Comissões sobre Venda	Provável	Sim	Sim
Manutenção e Limpeza	Provável	Sim	Sim
Sacolas Plásticas	Provável	Sim	Sim
Manutenção e Combustíveis de Veículos Próprios	Provável	Sim	Sim
Uniformes	Provável	Sim	Sim
Frete de Transferência entre CD e Lojas	Remota	Não	Não

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Conforme a Tabela 4 acima, as naturezas de crédito definidas como insumo restaram classificadas pelos advogados como incertas e de alto risco de perda em eventuais discussões judiciais. Em relação às despesas com frete nas transferências entre centros de distribuições e as lojas, os advogados entenderam como remota a possibilidade de eventuais saídas de recursos pela posição adotada, definindo como baixa a chance de perda em possíveis discussões judiciais futuras.

4.4 AJUSTES DE AUDITORIA

Através das posições adotadas pelos tributaristas contatados, fora comunicado pelos auditores à administração da sociedade, a necessidade de constituição de ajustes contábeis nas demonstrações financeiras da empresa relacionadas aos créditos sobre insumos, reconhecendo a provisão para contingências fiscais, além de divulgação em nota explicativa demonstrando o posicionamento adotado na tomada dos respectivos créditos sobre insumos. Quanto aos saldos de frete sobre transferências entre lojas físicas e centros de distribuições, os quais foram apropriados créditos de PIS e COFINS, visto o posicionamento adotado pelo parecer dos advogados, não fora recomendado nenhum ajuste contábil ou divulgação em nota explicativa, em conformidade com o que determina o CPC 25 para os casos de perda remota.

Após realizadas as discussões técnicas entre a equipe de auditoria e a administração da Alfa, ficou acordado pela constituição de provisões de ordem tributária nos créditos apropriados sobre insumos, atualizadas pelos encargos e multas incidentes sobre eventuais perdas, na hipótese de desembolso em 31/12/2018, seguindo os critérios do CPC 25 quanto à mensuração da melhor estimativa possível. Na tabela 6 e 7 a seguir estão demonstradas as

composições dos valores a serem utilizados como base para a constituição a ser efetuada pela empresa.

Tabela 5 – Composição da Provisão do PIS sobre Insumos atualizados de multa e juros da empresa Alfa

Período	Insumo	PIS apurado	PIS devido após a Provisão	Diferença	Juros e Multa	Total
Jan	R\$0	R\$107.231	R\$107.231	R\$0	R\$0	R\$0
Fev	R\$0	R\$112.824	R\$112.824	R\$0	R\$0	R\$0
Mar	R\$0	R\$91.344	R\$91.344	R\$0	R\$0	R\$0
Abr	R\$0	R\$92.823	R\$92.823	R\$0	R\$0	R\$0
Mai	R\$0	R\$77.793	R\$77.793	R\$0	R\$0	R\$0
Jun	R\$548.500	R\$82.887	R\$91.937	R\$9.050	R\$1.857	R\$10.907
Jul	R\$526.500	R\$104.375	R\$113.062	R\$8.687	R\$1.830	R\$10.517
Ago	R\$558.500	R\$69.550	R\$78.765	R\$9.215	R\$1.993	R\$11.209
Set	R\$498.500	R\$86.079	R\$94.305	R\$8.225	R\$1.818	R\$10.043
Out	R\$536.000	R\$76.149	R\$84.993	R\$8.844	R\$2.002	R\$10.846
Nov	R\$541.500	R\$63.052	R\$71.987	R\$8.935	R\$2.067	R\$11.001
Dez	R\$504.000	R\$83.907	R\$92.223	R\$8.316	R\$1.964	R\$10.280
Total	R\$3.713.500	R\$1.048.014	R\$1.109.287	R\$61.273	R\$13.531	R\$74.804

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Tabela 6 – Composição da Provisão da COFINS sobre Insumos atualizados de multa e juros da empresa Alfa

Período	Insumo	COFINS apurado	COFINS devido após a Provisão	Diferença	Juros e Multa	Total
Jan	R\$0	R\$465.868	R\$465.868	R\$0	R\$0	R\$0
Fev	R\$0	R\$471.785	R\$471.785	R\$0	R\$0	R\$0
Mar	R\$0	R\$402.008	R\$402.008	R\$0	R\$0	R\$0
Abr	R\$0	R\$392.254	R\$392.254	R\$0	R\$0	R\$0
Mai	R\$0	R\$378.810	R\$378.810	R\$0	R\$0	R\$0
Jun	R\$548.500	R\$385.196	R\$426.882	R\$41.686	R\$8.554	R\$50.240
Jul	R\$526.500	R\$445.905	R\$485.919	R\$40.014	R\$8.427	R\$48.441
Ago	R\$558.500	R\$330.475	R\$372.921	R\$42.446	R\$9.181	R\$51.627
Set	R\$498.500	R\$433.193	R\$471.079	R\$37.886	R\$8.373	R\$46.259
Out	R\$536.000	R\$341.864	R\$382.600	R\$40.736	R\$9.223	R\$49.959
Nov	R\$541.500	R\$287.069	R\$328.223	R\$41.154	R\$9.519	R\$50.673
Dez	R\$504.000	R\$381.496	R\$419.800	R\$38.304	R\$9.047	R\$47.351
Total	R\$3.713.500	R\$4.715.922	R\$4.998.148	R\$282.226	R\$62.324	R\$344.550

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Conforme tabelas 6 e 7 acima a sociedade Alfa teria realizado um pagamento a menor de PIS e COFINS de R\$ 343.498,00 em função da tomada de créditos sobre insumos. Atualizado de multa e juros, representaria um gasto de R\$ 419.353,00 à sociedade em eventual liquidação por esta obrigação em 31/12/2018, obtendo-se a melhor estimativa

possível do passivo na data-base do relatório financeiro. Sendo assim, foram realizados os seguintes lançamentos ilustrados na tabela 8 a seguir pela contabilidade da empresa.

Tabela 7 – Lançamentos efetuados decorrentes dos ajustes de auditoria

Grupo Patrimonial	Descrição	Valor
Resultado do Exercício	D - Provisão para Contingências Fiscais - Tributos Federais	R\$419.353,00
Passivo Não Circulante	C - Provisão para Contingências Fiscais - Tributos Federais	R\$419.353,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Por consequente, o resultado líquido da sociedade fora impactado pelo reconhecimento da provisão, além de seus indicadores financeiros. Na tabela 9 estão ilustrados os impactos no lucro líquido da sociedade.

Tabela 8 – Impactos da Provisão no Resultado do Exercício da sociedade Alfa (em milhares de reais)

	Valor antes da Provisão	Valor após da Provisão	% antes da Provisão	% após da Provisão	Diferença %
Provisão		-R\$419,35			
Resultado do Exercício	R\$5.645,54	R\$5.226,19	2,89%	2,68%	-7,43%

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

No tocante à divulgação por nota explicativa identificando a natureza da provisão em questão, a administração acordara com os auditores em vincular tais saldos de provisão a base de créditos em desacordo com os entendimentos das autoridades fiscais e tribunais administrativos e judiciais. Os auditores aprovaram tal explicação por entender ser usual prática de mercado, comum em contribuintes do referido setor.

4.5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após os procedimentos de auditoria realizados sobre a apuração de PIS e COFINS da empresa Alfa evidenciou-se a existência de créditos fiscais classificados de natureza duvidosa. Conforme parecer dos advogados, restou classificado que os créditos apropriados a título de insumos configuram-se como perda provável em eventuais discussões judiciais, visto a jurisprudência tratar tal natureza de crédito alheia à atividade de revenda.

Sendo assim, fora solicitado pela equipe de auditoria a constituição de provisões de natureza fiscal para tais montantes atualizados de eventuais multas e juros, a fim de cumprir

o requisitado pelo CPC 25 quanto à melhor estimativa possível de eventual desembolso da obrigação.

Logo, como resultado do ajuste, a empresa Alfa teve o reconhecimento de considerável despesa em seu resultado, face a relevância dos valores creditados de insumo. Por consequente, seu lucro foi afetado negativamente pelo lançamento efetuado, além de indicadores financeiros baseados no resultado da empresa, índices extremamente importantes para empresas do setor.

Quanto à divulgação por nota explicativa, a administração sustentou que tal abertura minuciosa iria expor a sociedade a fiscalizações, e que vincular a provisão a créditos fiscais em desconformidade com o entendimento de autoridades fiscais já demonstrara aos usuários o procedimento arrojado adotado pela Alfa. Assim, observou-se que não fora realizado a descrição e detalhamento ensejados pelas normas técnicas, restando parcial a informação aos usuários das demonstrações financeiras como também o processo de auditoria. Desta forma, ainda que parcialmente, ficou comprometida a representação adequada das demonstrações financeiras da sociedade Alfa, com informações parciais sobre assuntos que possam afetar seu uso, entendimento e interpretação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo a análise do impacto nas demonstrações financeiras da aplicação do conceito de insumo à luz da essencialidade e relevância em empresas do setor varejista. Para alcançá-lo, o estudo apresentou informações de um processo de auditoria contábil em uma empresa varejista situada no estado do Rio Grande do Sul. Apesar de, inicialmente, tal aplicabilidade se dar apenas a contribuintes industriais ou prestadores de serviços, notou-se que a empresa objeto deste estudo passou a apropriar créditos fiscais sobre gastos essenciais e relevantes para o desempenho da sua atividade econômica, classificando-os como insumos. Assim como a empresa Alfa, diversos outros contribuintes procederam desta forma, conforme analisado em pesquisas de jurisprudências administrativas e judiciais.

No decorrer do trabalho, embasado pelo CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, restou demonstrado o entendimento de peritos jurídicos como provável a saídas de recursos em eventuais discussões sobre o tema, baseado em jurisprudências e entendimentos administrativos. Assim, na hipótese de contribuinte varejista proceder pela tomada de créditos sobre insumos, como diversos o fizeram após a alteração de conceito, resta

configurado uma obrigação presente derivada de eventos já ocorridos cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos, critério estabelecido no pronunciamento técnico.

O objetivo deste estudo fora alcançado, uma vez que, após realizado os devidos procedimentos de auditoria, demonstrou-se que a tomada de créditos sobre insumos por contribuintes varejistas resultou, na opinião dos auditores independentes, em ajustes na demonstração financeira da empresa Alfa. Corroborando o descrito acima, o reconhecimento de provisões para contingências fiscais, conforme critérios estabelecidos no CPC 25, resultou na redução de 7,43% do resultado do exercício da empresa, além da redução de indicadores financeiros relevantes para empresas do setor.

No tocante à divulgação por nota explicativa do reconhecimento da provisão, observou-se que não fora realizada o total detalhamento e explicação do procedimento adotado pela empresa a fim de não expor o contribuinte aos órgãos fiscalizadores. Assim, não foram cumpridos os critérios mínimos de descrição pormenorizada e natureza do passivo em questão, referenciando apenas a saldos de créditos contrários ao entendimento de autoridades fiscais, informação parcial para os usuários das demonstrações financeiras. Logo, restou configurado uma opinião incompleta dos auditores quanto à representação parcial da posição patrimonial dos saldos em questão, visto que as notas explicativas não foram transmitidas com informações suficientes sobre as provisões em questão que podem afetar a interpretação e entendimento pelos usuários das demonstrações financeiras.

Desta maneira, face à relevância das empresas deste setor no mercado financeiro e mercado como um todo, o estudo acaba por contribuir para o desenvolvimento da área de ensino e aprendizado. Uma vez que, de acordo com as conclusões contempladas neste artigo, evidenciou-se a relevância de procedimentos de auditoria nas apurações de créditos fiscais de contribuintes deste setor, os quais resultaram em ajustes contábeis. Por fim, sugere-se que matérias como a deste artigo, de temas não tão pacíficos no dia a dia tributário e relevantes na atuação de contadores e auditores, passe a ser discutido em sala de aula, a fim de contribuir para o desenvolvimento dos discentes, inteirando-os de matérias com grandes proporções e impactos nas demonstrações contábeis dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

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

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

BORGES, Humberto Bonavides. **Auditoria de Tributos: IPI, ICMS, e ISS**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL, **Instrução Normativa nº 247 de 2002**. Dispõe sobre PIS/PASEP e a COFINS e suas aplicações. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15250>>. Acesso em: 30 mar. 2019.

BRASIL, **Instrução Normativa nº 404 de 2004**. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15304>>. Acesso em: 01 jul. 2019.

BRASIL, **Lei nº 5.172 de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 30 mar. 2019.

BRASIL, **Lei nº 10.637 de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em: 01 jul. 2019

BRASIL, **Lei nº 10.833 de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 01 jul. 2019

BRASIL, **Lei Complementar nº 7, de 7 de 1970**. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm>. Acesso em: 30 mar. 2019.

BRASIL, **Lei Complementar nº 70, de 30 de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre os lucros das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em: 30 mar. 2019.

BRASIL, **Parecer Normativo COSIT nº 5 DE 2018**. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407&visao=anotado>>.

Acesso em: 01 jul. 2019.

BRASIL, Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.221.170/PR – Paraná**. PIS e COFINS. Não-cumulatividade. Creditamento. Conceito de insumos. Definição administrativa pelas instruções normativas 247/2002 e 404/2004, da srf, que traduz propósito restritivo e desvirtuador do seu alcance legal. Descabimento. Definição do conceito de insumos à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Recurso especial da contribuinte parcialmente conhecido, e, nesta extensão, parcialmente provido, sob o rito do art. 543-c do cpc/1973 (arts. 1.036 e seguintes do cpc/2015). Disponível em: <

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1350777&num_registro=201002091150&data=20180424&formato=PDF>. Acesso em: 06 abr. 2019.

BRITO, Edvaldo. **PIS: Problemas Jurídicos Relevantes**. 1.ed. São Paulo: Dialética, 1996.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária**. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (2009). **Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. Disponível em:

<[http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-](http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=56)

[Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=56](http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=56)>. Acesso em 06 abr. 2019.

CUNHA, P. R.; BEUREN, I. S. **Técnicas de amostragem utilizadas nas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina**. Revista de Contabilidade e Finanças, n. 40, p. 67-86, jan./abr. 2006.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Auditoria de Impostos e Contribuições**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB. **Statement of Financial Accounting Standards nº 5 - Accounting for Contingencies**. FASB, 1975. Disponível em <<https://www.fasb.org/pdf/fas5.pdf>>. Acesso em 11 abr. 2019

GIL, António Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6.ed São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, S. *et al.* **Manual de contabilidade societária aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC 2**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Wolney da Costa. **Contabilidade empresarial, auditoria e perícia**. 3. Ed. São Paulo: Hemus, 1985.

MOREIRA, André Mendes. **A Não-Cumulatividade dos tributos**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2012.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE – NBC. **NBC TA 500**. Disponível em: < [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA500\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA500(R1).pdf)>. Acesso em: 01 jul. 2019

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Métodos da pesquisa contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. **Pis e COFINS na prática**. 2.ed. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2016.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.