



## ***Disclosure do crédito escritural extemporâneo do PIS e COFINS***

**Daniel Soares Gomes**

**Universidade Federal do Espírito Santo (UFES)**

**E-mail: danielsgomes.adv@gmail.com**

### **Resumo**

Este trabalho tem como objetivo analisar o *disclosure* do crédito escritural extemporâneo de PIS e COFINS (crédito de PIS e COFINS) nas demonstrações financeiras das empresas listadas na [B]<sup>3</sup>. A lacuna a ser explorada por esta pesquisa consiste na verificação do processo contábil de evidenciação destes tributos, visto que as contribuições do PIS e da COFINS, em especial, o *disclosure* desses tributos é uma área pouco explorada pelas pesquisas acadêmicas. A importância da pesquisa é justificada pela relevância dos tributos indiretos na arrecadação e composição das receitas derivadas do país. O PIS e COFINS, por exemplo, foram responsáveis por 4,27% da receita tributária em relação ao PIB do país no ano de 2017. As técnicas utilizadas foram a pesquisa documental e a análise de conteúdo proposto por Bardin (2011). Os resultados encontrados revelam que 14,54%, correspondente a 49 das 337 empresas da amostra, apresentam alguma informação de crédito de PIS e COFINS, demonstrando que uma parcela significativa dessas entidades está promovendo práticas de revisão da apuração desses tributos, e, assim, divulgando dessas informações. Por outro lado, as informações sobre os motivos que levaram a apropriação de créditos não aproveitados em períodos anteriores são incompletas, carecendo de maiores informações e detalhamento, sendo que 69,39% das entidades não descrevem nas notas explicativas a origem dos valores. Quanto ao processo contábil de reconhecimento e evidenciação dos créditos objetos do estudo, observou-se que existe uma não uniformidade da prática contábil. Esse fato não causa estranheza, uma vez que ficou claro no curso da pesquisa a ausência de regulamentação pela autoridade competente: o Conselho Federal de Contabilidade.

**Palavras-chave:** Disclosure; Crédito Extemporâneo; Pis e Cofins

**Linha Temática:** Outros temas relevantes em contabilidade – Contabilidade tributária



## 1 Introdução

O regime não-cumulativo do PIS e COFINS, instituído pelas Leis n. 10637 (2002) e 10833 (2003) respectivamente, estabeleceu a sistemática de descontos de créditos de bens e serviços, utilizados como insumo, no intuito de desonerar da cadeia produtiva e comercial de produtos, bem como o efeito da tributação em cascata de regimes cumulativos.

A legislação tributária, referente ao PIS e COFINS é omissa no que tange ao conceito de insumo. Assim, adotou-se um entendimento intermediário entre o conceito estabelecido no âmbito do IPI (conceito mais restritivo) e aquele aplicável ao IRPJ (conceito amplo). (Martínez, 2015).

No julgamento do RESP 1.221.170 – PR, em 22/02/2018, pelo Superior Tribunal de Justiça (2018), definiu-se o conceito de insumo como aqueles gastos ou despesas essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade empresarial. No âmbito administrativo, a Receita Federal do Brasil (2018) também recepcionou a definição por meio do Parecer Normativo Cosit n. 05.

A legislação que trata das contribuições permite o aproveitamento dos créditos não reconhecidos na apuração em períodos anteriores, os denominados créditos extemporâneos. A definição do conceito de insumos pode ter estabelecido um paradigma em relação a essa temática, posto que os contribuintes podem revisar a apuração e classificação dos insumos, respeitado o prazo quinquenal.

Ademais, na exata medida que esses créditos são apurados e aproveitados pelos contribuintes em sua escrita fiscal, o processo contábil deverá reconhecê-los, mensurá-los e evidenciá-los. Esse fenômeno que o presente estudo observará sob a ótica da evidenciação pelas entidades de tais créditos.

Tratando-se do tema envolvendo contribuições sociais, espécie do gênero tributo, é importante delinear alguns aspectos da pesquisa tributária, que tem como característica a multidisciplinaridade. Essa característica implica que contadores tributários junto a pesquisadores de outras áreas realizam pesquisas empíricas de natureza microeconômica (Shackelford & Shevlin, 2001). Iudícibus e Pohlmann (2007) classificam a pesquisa tributária como um todo em a) obediência tributária. b) auditoria e gestão tributária pública. c) impacto dos tributos nas decisões dos contribuintes. d) tributação ótima e eficiência econômica dos tributos. e) aspectos macroeconômicos da tributação. f) pesquisa legal, subdividida em: (1) jurídico-tributária; (2) contabilidade e auditoria tributária; e (3) planejamento tributário. O estudo já apontava para uma lacuna na pesquisa envolvendo a evidenciação da informação tributária pela contabilidade.

A relação de temas envolvendo a pesquisa tributária indica que a matéria envolvendo o *disclosure* de tributos é pouco explorada em relação as contribuições do PIS e COFINS, com literatura escassa sobre o assunto. Em que pese a lacuna de pesquisa sobre os referidos tributos, em específico, a teoria reconhece a importância na evidenciação das informações contábeis para o funcionamento do mercado, posto que contribui para a redução da assimetria informacional (Healy & Palepu, 2000).

Como as normas vigentes em contabilidade não tratam especificamente sobre o processo contábil de reconhecimento dos tributos indiretos, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnicas Gerais 32 (2009) trata da tributação do lucro como principal ato normativo envolvendo a questão tributária em contabilidade. O procedimento técnico referente a contabilização do PIS e COFINS são tratados na Interpretação Técnica n. 1 (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, 2004), Comunicado Técnico n. 1 (Conselho Federal de Contabilidade, 2003), e pela RFB (2007) no Ato Declaratório Interpretativo n. 3. O último demonstra a influência do fisco nas práticas contábeis, mesmo diante da segregação entre a



contabilidade societária e a legislação tributária a muito tempo prevista pela própria legislação no artigo 177, parágrafo II da Lei 6.404/1976 (Zanoteli, 2015).

Considerando o exposto, esta pesquisa buscou responder o seguinte problema de pesquisa: Qual o conteúdo informacional nas demonstrações contábeis das empresas listadas na [B]<sup>3</sup> acerca do crédito escritural extemporâneo do PIS e COFINS?

Este trabalho pretende analisar o *disclosure* do crédito escritural extemporâneo do PIS e COFINS nas demonstrações contábeis das empresas listadas na [B]<sup>3</sup> por meio da pesquisa documental e identificar particularidades e avaliar de forma individual cada uma das empresas e o tratamento adotado na evidenciação do crédito extemporâneo, por meio de análise de conteúdo proposto por Bardin (2011). A pesquisa é justificada pela relevância dos tributos indiretos na arrecadação e composição das receitas derivadas do país, no tocante ao PIS, COFINS, por exemplo, essas contribuições foram responsáveis por 4,27% da receita tributária em relação ao PIB do país no ano de 2017, conforme dados do último estudo publicado pelo CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da RFB (2018).

O trabalho está estruturado em cinco capítulos. Após esta introdução, foi desenvolvido o referencial teórico no capítulo 2, onde será abordado o regime não cumulativo das contribuições do PIS e COFINS, o conceito de insumo, a possibilidade de aproveitamento de créditos, definições sobre ativo fiscal. No capítulo 3, foi explicada a metodologia utilizada no trabalho, onde se descreveu como foi feita a coleta dos dados e a delimitação da amostra. No capítulo 4, foram apresentados os resultados obtidos na pesquisa. Por fim, no capítulo 5, encontram-se as conclusões do trabalho, apontamentos mais importantes e sugestões para pesquisas futuras.

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 Regime não cumulativo do PIS e COFINS

As contribuições ao Programa de Integração Social e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS ou PIS/PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que são de competência da União, prescritos nos termos do artigo 195 da Constituição Federal, apesar de serem dois tributos criados em momentos diferentes da nossa história política e econômica, apresentam traços comuns que foram introduzidos pela legislação ordinária de regência, motivo pelo qual é comum trata-los de forma unificada (Bergamini & Peixoto, 2010).

O PIS, criado pela Lei Complementar n. 7 (1970), está destinada ao financiamento do seguro-desemprego e do abono aos empregados com média de até dois salários mínimos de remuneração mensal, além de financiar programas de desenvolvimento econômico através do BNDES, enquanto, a COFINS, instituída pela Lei Complementar n. 70 (1991), destina-se às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social. Incide sobre o valor do faturamento e importação. Por essa característica o PIS e a COFINS são classificados como tributos da espécie Contribuições Sociais.

O regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, instituídos pelas Leis n. 10637 (2002) e a 10833 (2003) respectivamente, estabeleceu a sistemática de descontos de créditos de bens e serviços, utilizados como insumo, no intuito de desonerar da cadeia produtiva e comercial de produtos, bem como o efeito da tributação em cascata de regimes cumulativos.

Os créditos são calculados em relação a diversos itens descritos na legislação que trata das contribuições, como exemplo, despesas com aluguéis, energia elétrica, bens adquiridos para revenda, dentre outros. Como objeto do nosso estudo, destaca-se a possibilidade de desconto





de créditos de bens e serviços, utilizados como insumo para o desenvolvimento da atividade empresária, previsto no art. 3º, inciso II das Leis n. 10637 (2002) e 10833 (2003).

Embora o texto normativo permita a apropriação de créditos sobre tal item, existe uma omissão da legislação tributária sobre o conceito de insumo. Assim, adotou-se um entendimento intermediário entre o conceito estabelecido no âmbito do IPI (conceito mais restritivo) e aquele aplicável ao IRPJ (conceito amplo) (Martinez & Sonegheti, 2015).

No julgamento do RESP 1.221.170 – PR, em 22/02/2018, definiu-se o conceito de insumo como aqueles gastos ou despesas essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade empresária. No âmbito administrativo, a RFB também recepcionou a definição por meio do Parecer Normativo Cosit n. 5 (RFB, 2018).

No aludido Parecer Normativo, a própria administração tributária reconheceu que a referida decisão é vinculante para a RFB, em função da inclusão da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer editada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN<sup>1</sup>.

Por esse prisma, é importante destacar que doravante o conceito de insumo deve ser verificado sob duas óticas: da essencialidade e da relevância.

A essencialidade ficou definida como aquele item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência teste de subtração

Já a relevância trata daquele item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Esses critérios são importantes para verificação da evidenciação dos créditos de PIS e COFINS nas demonstrações contábeis, posto que a reclassificação dos itens pelas entidades pode refletir o novo entendimento sobre o paradigma exposto.

## 2.2 Da possibilidade de desconto de Créditos Extemporâneos de PIS e COFINS

A legislação que trata do PIS e COFINS (Lei n. 10637, 2002; Lei n. 10833, 2003) estabelece expressamente que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. (art. 3º, § 4º)<sup>2</sup>. Portanto, a possibilidade de aproveitamento de tais valores é literal e advém da própria legislação, sendo desnecessária a obtenção de decisão administrativa ou judicial para a fruição desse direito.

Mas não é só, nos termos da Solução de Divergência Cosit 21 (RFB, 2011), os direitos de créditos do PIS e COFINS estão sujeitos ao prazo prescricional de 5 anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram. Ou seja, 1º dia do mês subsequente ao de sua apuração.

Dessa forma, a denominada apropriação extemporânea desses créditos é permitida pela legislação, respeitado o prazo prescricional supramencionado.

Contudo, para o desenvolvimento do estudo, é importante que se faça uma distinção dos créditos de PIS e COFINS com base no art. 3º da Lei n. 10.833 (2003) e Lei n. 10.637 (2002), de outros créditos tributários.

<sup>1</sup> A referida decisão é vinculante para esta Secretaria da Receita Federal do Brasil em razão do disposto no art. 19 da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota SEI n. 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos termos do art. 3º da referida Portaria Conjunta.

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

(...)

§ 4o O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.



O crédito que pode ser descontado, com base no já mencionado art. 3º, é denominado crédito escritural, não sujeito a correção da Selic<sup>3</sup>, por exemplo. Esse crédito, difere-se dos valores oriundos de pagamentos indevidos ou a maior, que podem gerar créditos passíveis de correção.

No tocante ao crédito escritural de PIS e COFINS, a própria legislação dessas contribuições (Lei n. 10637, 2002; Lei n. 10833, 2003), expressamente, dispõe que “[...] o valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição”.

Dessa forma, o crédito escritural é aquele utilizado somente na apuração do tributo, em função da sistemática de cálculo dos regimes não-cumulativos (débito x crédito).

### **2.3 Reconhecimento contábil do crédito de PIS e COFINS no sistema de informação da contabilidade tributária**

O processo contábil envolvendo o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos itens, aplica-se também aos tributos incidentes sobre a atividade empresarial. Os lançamentos referentes ao PIS e à COFINS são considerados como simples para o regime cumulativo e complexos para o não cumulativo.

Na sistemática de apuração do regime não cumulativo a orientação para lançamento contábil é dada pelos seguintes documentos: (i) Comunicado Técnico n. 1 pelo CFC em 2003; (ii) Interpretação Técnica n. 1 através do IBRACON em 2004; (iii) Ato Declaratório Interpretativo n. 3 no ano de 2007 pela RFB; e, (iv) Solução de Divergência n. 9 também pela RFB, em 2006 (Ono, Oliveira & Oliveira, 2011).

O Comunicado Técnico n. 1 (CFC 2003) estabelece que o crédito de PIS e da COFINS decorrentes da não cumulatividade deve ser conferida a mesma sistemática de contabilização do ICMS, assim em conta específica (Recuperação de PIS). Assim, o crédito deve ser contabilizado valendo como redutor do custo da mercadoria ou da despesa na prestação de serviços, não sendo tratado orientação específica nesse documento quanto aos créditos extemporâneos.

A Questão 3 da Interpretação Técnica n. 1 do IBRACON (2004), por sua vez, estabelece tratamento referente aos créditos de PIS e COFINS, na hipótese da entidade, por facilidade ou simplicidade administrativa, registrar a despesa com o PIS e COFINS em rubrica própria na demonstração de resultado do exercício, com base no “Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACon)”, instituído pela Secretaria da Receita Federal, atualmente substituído pela Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Essa preocupação se deve ao fato de que o sistema simplificado pode trazer as seguintes distorções: a) O saldo dos estoques poderia estar aumentado pelo valor do PIS e da COFINS cujos créditos já foram compensados; b) A receita de vendas não estará deduzida do PIS e COFINS; c) O custo das vendas estará aumentado em razão de o valor dos insumos utilizados na fabricação contemplar o PIS e a COFINS pagos na compra; e d) O custo das vendas estará aumentado pelo valor da depreciação dos bens do ativo imobilizado utilizados na produção calculado sem dedução dos tributos.

Nesse caso, a entidade deverá ajustar as rubricas para retirar os efeitos dos tributos, de tal maneira que o resultado alcançado seja igual. Considerando o caso tratado na Questão 3, é possível identificar que para o IBRACON, o reconhecimento de créditos escriturais extemporâneos de PIS e COFINS devem ser acompanhados dos ajustes, considerando os demais efeitos tributários dessa operação.

<sup>3</sup> A Taxa SELIC (Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, taxa básica de juros da economia no Brasil) é índice oficial aplicável a atualização da repetição de indébito tributário.



Por último, o fisco também expediu pronunciamentos sobre a prática contábil atinente a contabilização do PIS e COFINS, quais sejam, Ato Declaratório Interpretativo n. 3 (RFB, 2007) e da Solução de Divergência n. 9 (RFB, 2006). Para a Receita Federal o procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS como ativo fiscal. Ademais, os créditos das mencionadas contribuições não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.

É importante ressaltar novamente que a orientação do fisco demonstra sua influência nas práticas contábeis, mesmo diante da segregação entre a contabilidade societária e a legislação tributária a muito tempo prevista pela própria legislação no artigo 177, parágrafo II da Lei 6.404/1976 (Zanoteli, 2015).

## 2.4 Ativos fiscais

Tratando-se o crédito escritural extemporâneo de PIS e COFINS de um direito do contribuinte, é importante destacar o conceito de ativo para definição do estudo. Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2019). Ademais, ativo é qualquer bem que esteja sob controle das empresas ou das pessoas e que possa ser convertido em dinheiro (Lustosa, 2009).

O recurso econômico é um direito que tem potencial, mesmo que provável, de produzir benefícios econômicos, autorizando ou permitindo que a entidade receba, troque, produza fluxos de caixa ou outros recursos econômicos (CPC, 2019).

Na definição de ativo, enquadram-se os ativos fiscais, enquanto direitos de crédito do qual determinada pessoa jurídica, em razão de disposição da legislação tributária, *lato sensu*, como a constituição federal, legislação complementar, ordinária, ou mesmo infralegal, outorgue ao sujeito passivo esse direito (Oliveira, Lemes & Almeida, 2008). Em geral, os ativos fiscais são reconhecidos como forma de redução da obrigação tributária registrada pelo contribuinte (Pegas, 2002).

Para fins de apuração dos tributos sobre o lucro, as empresas devem reconhecer um ativo fiscal quando há a possibilidade de se gerar, num futuro, benefícios fiscais que permitam compensar as perdas fiscais ou aplicar em créditos fiscais não utilizados, compensando valores devidos (Montesinos & Orón, 2005). Entretanto, os créditos escriturais dos tributos indiretos não foram ainda objeto de regulação.

Quanto ao crédito de PIS e COFINS, em regra, servem somente para dedução do valor devido da contribuição (art. 3º, § 10º da Lei n. 10637 (2002) e da Lei n. 10865 (2004)). Não obstante, a Seção III do Capítulo II da Instrução Normativa n. 1717 (RFB, 2017) estabelece modalidades especiais de aproveitamento de créditos do regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS e da COFINS<sup>4</sup>.

Dessa forma, o ativo fiscal decorrente de crédito tributário conta com diversas particularidades decorrentes da legislação tributária, ou mesmo, da prática contábil de reconhecimento desse direito.

Os gestores e responsáveis pela informação contábil podem interpretar as normas contábeis dentro das margens permitidas pelas mesmas, adotando critérios oportunos no momento de escolher entre as várias alternativas disponíveis, com o objetivo de minimizar o custo tributário, entre elas, o reconhecimento de créditos de natureza fiscal (Fields, Lys & Vicent, 2001).

<sup>4</sup> A legislação estabelece que podem ser ressarcidos créditos vinculados a operação de exportação, vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, créditos presumidos, dentre outros.





No presente estudo os ativos fiscais estudados são os decorrentes do aproveitamento extemporâneo dos créditos escriturais das contribuições do PIS e da COFINS.

## 2.5 Estudos sobre *disclosure* das informações contábeis referente ao PIS e COFINS

Como mencionado, a relação de temas envolvendo a matéria tributária indica que a matéria envolvendo o *disclosure* de tributos é pouco explorada no tocante as contribuições do PIS e da COFINS.

Não obstante, a teoria contábil reconhece a importância na evidenciação das informações contábeis para o funcionamento do mercado, posto que contribui para a redução da assimetria informacional (Healy & Palepu, 2000).

No entanto, as informações relacionadas a tributação costumam trazer um dilema para o gestor, tendo em vista que por um lado elas são úteis aos usuários da informação contábil, porém também são divulgadas às autoridades fiscais, responsáveis pela fiscalização e arrecadação dos tributos (Graham, Raedy, & Shackelford, 2012).

Em relação aos créditos escriturais e extemporâneos de PIS e COFINS, vimos que a orientação para lançamento contábil não trata de forma específica sobre a matéria. Ademais, quanto a evidenciação dos tributos, não há regulamentação referente aos tributos indiretos como PIS e COFINS, estando concentrado apenas sobre os tributos sobre o lucro - NBC TG 32 (CPC, 2009).

A literatura acadêmica, por sua vez, não trata com profundidade tanto o procedimento técnico para o lançamento contábil, bem como a evidenciação dos créditos objeto do presente estudo.

A própria pesquisa envolvendo as contribuições do PIS e COFINS, dentro da pesquisa contábil, é escassa, mesmo diante da importância dessas contribuições para composição da arrecadação, posto que foram responsáveis por 4,27% da receita tributária em relação ao PIB do país no ano de 2017, conforme dados do último estudo publicado pelo CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (RFB, 2018).

Corroborando com essa escassez da literatura, a seguir, são apontados trabalhos acadêmicos que tratavam dessas contribuições, porém de maneira geral, sem a análise da questão da evidenciação dos créditos escriturais extemporâneos de PIS e COFINS:

- O manual sobre a apuração do PIS e COFINS, trazendo em linhas gerais aspectos sobre PIS e COFINS apresentados por Bergamini e Peixoto (2010).
- Martinez e Sonegheti (2015) desenvolveram estudo com o objetivo de verificar as contingências fiscais ligadas ao PIS e COFINS, oriundas da introdução do regime não-cumulativo, como resultado da pesquisa, observou-se um aumento de contingência ao longo dos anos.
- O trabalho de Fernandes, Teixeira e Batista (2009) verificou como o COFINS afetou o lucro das empresas, e, os reflexos da arrecadação tributária federal a partir da instituição do regime não-cumulativo, o estudo concluiu que esse tributo impactou o lucro de alguns setores da economia, não afetando todos de maneira geral, e ainda, gerou impacto positivo na arrecadação federal.
- O objetivo do trabalho de Fagundes, Teles e Haskel (2019) era analisar as possibilidades ao crédito do PIS e COFINS, sobre insumos da atividade de transporte de cargas, no qual foi observado uma oportunidade favorável ao contribuinte, gerando economia tributária e consequentemente, uma vantagem quanto a outros contribuintes que não se utilizam das prerrogativas discutíveis.



- A partir da aplicação de questionários, Ayres e Szuster (2012), verificaram que a complexidade da legislação das contribuições do PIS e COFINS geram diversas controvérsias, conforme apontado pelos especialistas entrevistados, motivo pelo qual deverá impactar na implementação e cumprimento das obrigações do EFD-Contribuições.

Este trabalho, portanto, evidencia um ponto relevante sobre a necessidade de melhora da norma e literatura contábil acerca das contribuições sobre o PIS e a COFINS.

### 3. Dados e Metodologia

Neste capítulo, são retratados: (i) os procedimentos metodológicos; (ii) a amostra e coleta de dados; e, (iii) obtenção do conteúdo informacional.

#### 3.1 Os Procedimentos Metodológicos

O presente estudo se enquadra como descritivo, e quanto a abordagem do problema, utilizou-se o método qualitativo. Em relação aos procedimentos, foram adotados a pesquisa documental e a análise de conteúdo.

A pesquisa descritiva, de acordo com Gil (2008), propõe principalmente descrever as características de determinada população ou fenômeno. Junto com as pesquisas exploratórias, nas pesquisas descritivas existe uma preocupação pelos pesquisadores com a atuação prática. Assim, são demandadas por empresas comerciais, por exemplo.

Esta pesquisa não propõe levantar dados estatísticos. Desta forma, a pesquisa qualitativa não é baseada em critérios numéricos para assegurar sua representatividade (Silva, 2006). Portanto, optou-se pelo método qualitativo buscando aprofundar nas qualidades e nos fenômenos observados nas demonstrações financeiras.

#### 3.1 Amostra e Coleta de Dados

Inicialmente, a população a ser analisada correspondia ao total de 422 empresas listadas na [B]³ em 18 de novembro de 2019. Foram excluídas 62 empresas do setor financeiro, por ter uma regulação específica pelo Banco Central. Também foram excluídas 23 empresas, pois não foi possível localizar as DFP e as ITR no site da empresa. Assim, a amostra final abrangeu o total de 337 empresas.

Com a decisão do STJ em 22/02/2018, tratando do novo conceito de insumo, optou-se por analisar as demonstrações financeiras em cinco períodos. Primeiramente o período de 2017, sendo o ano anterior a decisão. Em seguida, analisou-se as demonstrações de 2018, cujo ano foi proferida a decisão, e, por fim, foram analisadas as três informações trimestrais do ano de 2019, justificada pelo período em que foi realizada a pesquisa: 18 de novembro de 2019.

Foram analisadas as Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP), e, na ausência delas, os Relatórios da Administração referentes a 2017 e 2018. E quanto ao exercício de 2019, foram analisadas as Informações Trimestrais (ITR).

A coleta de dados foi realizada de forma individual. No próprio site das companhias, na seção Relação com Investidores, buscou-se as demonstrações financeiras de cada período. Nas demonstrações financeiras, foram utilizadas as palavras-chave “extemporâneo”, “crédito”,





“pis”, “cofins” para filtrar alguma informação do crédito extemporâneo do PIS e COFINS para que enfim, pudessem ser analisadas. Destaca-se que informações relacionadas ao crédito de PIS e COFINS decorrente da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS não foram consideradas por não abranger o problema de pesquisa do presente trabalho. E também, as demonstrações financeiras que apresentaram, em suas notas explicativas, provisões advindas desses créditos extemporâneos em decorrência de possíveis contingências no aproveitamento dos valores não foram consideradas no estudo da pesquisa, pois não faz parte do objetivo inicialmente proposto.

### 3.2 Obtenção do Conteúdo Informacional

Em uma tabela, distribuímos qual é o conteúdo informacional acerca do crédito extemporâneo de PIS e COFINS de cada companhia e onde essa informação está localizada, como por exemplo, no balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício ou notas explicativas.

Foi realizado a análise de conteúdo, proposta por Bardin, para auxiliar na identificação do conteúdo informacional. A análise que Bardin (2011) propõe é dividida em: (i) pré-análise, (ii) exploração do material e, (iii) tratamento e interpretação dos resultados. Na primeira fase, ou seja, na pré-análise foi realizado uma leitura das demonstrações financeiras e a escolha das demonstrações que apresentam as informações necessárias do problema de pesquisa. Em uma tabela, foi classificado quais empresas apresentam o conteúdo informacional e onde ela está localizada. Na exploração do material, segunda fase do processo, realizou-se a classificação das demonstrações financeiras e a categorização das informações envolvendo o crédito extemporâneo. Por fim, na terceira fase, buscou-se analisar e interpretar os resultados obtidos.

Assim, consolidou-se os dados informacionais e a localização destes dados das companhias nas demonstrações financeiras que serão apresentados no capítulo 4.

## 4 Apresentação e Análise dos Dados

Nesta seção, apresentamos os resultados obtidos e, na sequência, a análise dos dados levantados. A coleta de dados nas 337 empresas listadas na [B]<sup>3</sup>, nos cinco períodos distintos, levantou os seguintes dados, conforme a tabela 1:

**Tabela 1**

*Quantidade de empresas que apresentam informação do crédito escritural extemporâneo*

Período	2017	2018	2019/1	2019/2	2019/3
Número de empresas que contém informação do crédito escritural extemporâneo	22	30	19	24	34
Número de empresas que não contém informação do crédito escritural extemporâneo	312	305	296	292	272
Não localizada ( <sup>5</sup> )	3	2	22	21	31
Total	337	337	337	337	337

**Fonte:** Dados da pesquisa.

De acordo com a tabela 1, percebe-se que a quantidade de empresas que contém algum tipo de informação acerca do crédito escritural extemporâneo do PIS e COFINS é de 22, 30,

<sup>5</sup>Demonstrações financeiras não encontradas no site da companhia seja por indisponibilidade, por não obrigatoriedade, ou por ter sido constituída em período posterior.



19, 24 e 34 para os anos de 2017, 2018, 1º trimestre de 2019, 2º trimestre de 2019 e 3º trimestre de 2019, respectivamente. A soma total das demonstrações que contém algum tipo de informação é de 129.

Tratando-se de crédito extemporâneo das contribuições do PIS e COFINS, verificou-se o nível de evidenciação nas demonstrações contábeis em relação a apresentação dos motivos e fundamentos para o aproveitamento desses valores nas notas explicativas, em função da reclassificação ou revisão de algum item como insumo para fins de desconto de créditos das referidas contribuições.

Nesse contexto, foi elaborada uma categorização das informações contábeis segundo os seguintes critérios: (i) descrição dos insumos, (ii) informou-se os insumos de forma genérica, (iii) outros créditos e (iv) informações genéricas sobre os créditos.

No tocante ao primeiro critério, no qual a empresa descreve os insumos (i) que levaram a revisão dos créditos extemporâneos, somente 03 delas (6,12%) apontaram os motivos do aproveitamento dos créditos extemporâneos, como exemplo:

A CIA Hering informou que os créditos estão relacionados a itens sobre imobilizado decorrentes do processo produtivo, incidência fiscal sobre frete exportação, serviços classificáveis como insumos, manutenção e peças de reposição, em função do novo entendimento fixado pelo STJ geraram o direito creditório. Ademais, a AES Tiete Energia AS informou que os insumos são decorrentes de despesas com aquisições de materiais e serviços de terceiros. Por último, a Via Varejo S.A. descreveu que os valores derivam de despesas de propaganda e publicidade dos últimos 5 anos.

Outro critério estabelecido (ii) é quando a empresa não descreveu os insumos que levaram ao aproveitamento extemporâneo, porém, indicou que os valores eram referentes a tal rubrica. Nesse caso, expressões como “insumo”, “despesas necessárias a atividades”, e outras semelhantes foram consideradas. Para esse parâmetro, somente 04 empresas (8,16%) apresentaram esse tipo de informação.

Considerando os critérios (i) e (ii), que tratam do reconhecimento do direito a crédito dos insumos não aproveitados em períodos anteriores, têm-se que 14,29% das entidades descreveram a utilização dessa modalidade de crédito.

Observou-se ainda que as empresas aproveitaram outros créditos de PIS e COFINS, não vinculados a revisão dos seus insumos (iii), no qual descrevemos como “outros créditos”, decorrentes questões não afetadas pela reclassificação dos itens como essenciais ou relevantes para atividade empresarial. O percentual de empresas nessa situação é de 16,33%, ou, 08 companhias.

Por último, 69,39% das empresas, correspondente a 34 entidades, apresentaram “informações genéricas” (iv), não descrevendo qual os fundamentos e origem dos créditos, cingindo-se a informar que se tratava de créditos de PIS e COFINS. Esse foi o maior percentual entre as categorias apresentadas.

A evidenciação genérica pode ter como fator o que a literatura apontava como o dilema do gestor na divulgação das informações tributárias, uma vez que apesar de serem úteis aos usuários da informação contábil, também revelam as políticas fiscais da empresa para as autoridades de fiscalização e arrecadação dos tributos (Graham, Raedy & Shackelford, 2012).

Tratando-se do crédito escritural extemporâneo de PIS e COFINS que independem de uma ordem judicial ou administrativa para autorizar a tomada dos créditos, podendo a empresa revisar toda sua escrita fiscal por sua conta própria e risco, respeitado o prazo legal de 5 anos, a evidenciação de detalhes do aproveitamento revelam a escolha dos gestores da empresa, por vezes, apoiadas por escritórios de contabilidade, consultores tributários e advocacia, conforme informado nas notas explicativas.



É importante esclarecer que essa escolha deveria respeitar os critérios estabelecidos pela legislação e RESP 1.221.170, segundo o qual o insumo deve ser verificado sob duas óticas: da essencialidade e da relevância. Contudo, existe um nível de discricionariedade dos gestores, que não estão descritos minuciosamente nas notas explicativas.

Ademais, o presente estudo foi justificado pela mudança no paradigma referente ao conceito de insumo para fins de desconto de créditos das contribuições do PIS e COFINS no julgamento mencionado, entretanto, somente a Cia Hering apontou especificamente descreveu que a revisão decorreu do entendimento do STJ. No entanto, o RESP 1.221.170, bem como do Parecer Normativo Cosit n. 5, de 17 de dezembro de 2018 (RFB, 2018), ou mesmo, as disposições incorporadas na Subseção II do Capítulo I da Instrução Normativa 1911 (RFB, 2019), esses últimos, atos administrativos decorrentes do julgamento do poder judiciário, não foram expressamente mencionados.

Dessa forma, o conteúdo das notas explicativas referentes aos créditos de PIS e COFINS tem como traço a generalidade na informação sobre o aproveitamento extemporâneo de tal direito.

Em relação ao reconhecimento nas demonstrações contábeis dos valores referentes ao objeto do presente estudo, observou-se que as empresas apresentaram tais valores em seus balanços patrimoniais e demonstrações de resultado do exercício.

São apresentadas, na Tabela 2, características das contas contábeis nas demonstrações financeiras. A tabela está dividida em Ausência da Conta, Conta Contábil Explicativa e Conta Contábil Não Explicativa. Foram classificadas em Ausência da conta as demonstrações financeiras em que não houve lançamento em conta específica, dificultando o entendimento do fato ocorrido. Na linha Conta Contábil Explicativa foram classificadas as contas contábeis nas demonstrações financeiras em que na própria nota explicativa a companhia discorre sobre o fato envolvendo aquele crédito. E, na ausência dessa explicação, foi classificado como Conta Contábil Não Explicativa.

**Tabela 2**

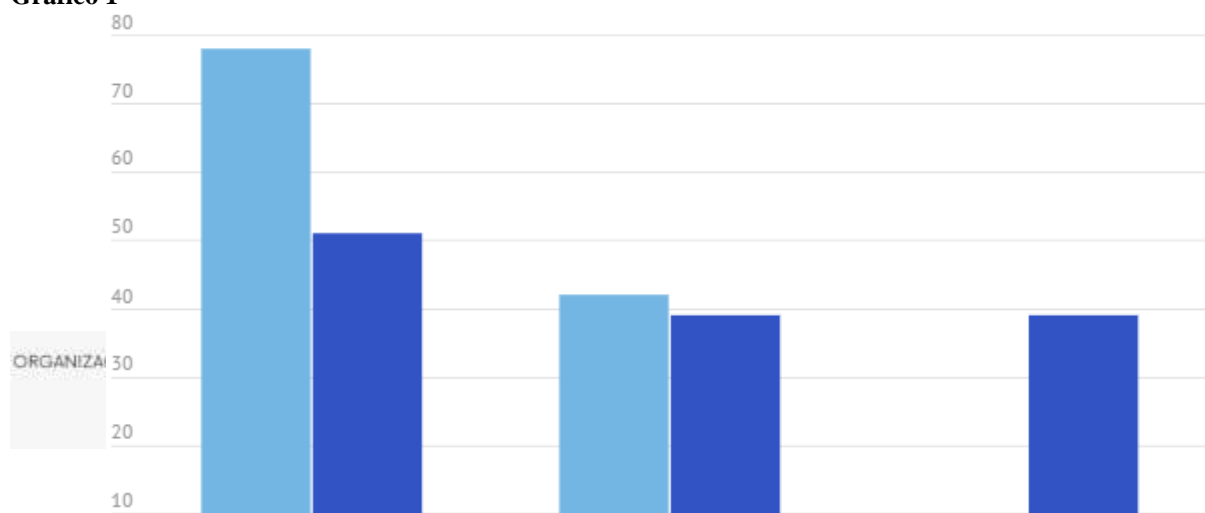
*Características das contas contábeis nas demonstrações financeiras*

	Ativo					DRE				
Período	2017	2018	2019/1	2019/2	2019/3	2017	2018	2019/1	2019/2	2019/3
Ausência da Conta	16	18	13	13	18	8	12	8	7	16
Conta Contábil Explicativa	4	10	6	9	13	7	9	6	9	8
Conta Contábil Não Explicativa	2	2	-	2	3	7	9	5	8	10
Total	22	30	19	24	34	22	30	19	24	34

**Fonte:** Dados da Pesquisa.

Abaixo, o Gráfico 1 mostra a distribuição das demonstrações financeiras conforme as características das contas contábeis nelas presentes.

**Gráfico 1**







**Fonte:** Dados da Pesquisa.

Percebe-se que há uma concentração maior na Ausência de Conta. Isto indica que 60,47% das demonstrações financeiras analisadas não identificaram no ativo o crédito extemporâneo em todo o período analisado. E na DRE, a ausência de identificação recuou para 39,53%.

A Tabela 3 indicará quais contas contábeis foram utilizadas pelas companhias em suas demonstrações financeiras para escriturar os créditos extemporâneos obtidos, seja no Ativo ou na DRE. Abaixo, se encontram as contas contábeis cujos valores dos créditos extemporâneos estão alocados.

**Tabela 3**

*Contas contábeis com registro dos créditos extemporâneos*

<b>Conta Contábil</b>	
<b>Ativo</b>	<b>DRE</b>
Cofins	Crédito de Impostos Extemporâneos
Cofins a Recuperar	Crédito de Pis Cofins sobre Insumos
Cofins Não Cumulativo a Recuperar	Crédito de Pis e Cofins Não Cumulativo
Crédito de Imposto Extemporâneo	Crédito Extemporâneo de Pis e Cofins
Crédito Tributário Cofins	Crédito Fiscal Extemporâneo
Crédito Tributário Pis	Créditos Extemporâneos
Créditos Extemporâneos	Créditos Extemporâneos de Pis e Cofins
Créditos Fiscais Extemporâneos	Créditos Fiscais
Neutralidade Pis/Cofins	Créditos Fiscais Extemporâneos
Pis	Créditos Tributários
Pis a Recuperar	Créditos Tributários Extemporâneos
Pis e Cofins	Despesas com Vendas
Pis e Cofins a Compensar sobre Aquisição de Insumos	Neutralidade Pis/Cofins
Pis e Cofins a Recuperar	Reconhecimento Líquido de Créditos Fiscais Extemporâneos
Pis Não Cumulativo a Recuperar	Recuperação de Despesas
Provisão de Pis e Cofins	Recuperação de Indébitos Fiscais Referente Créditos Pis/Cofins
Tributos a Recuperar (Indébitos Fiscais Contribuições Sociais)	Recuperação de Pis/Cofins Extemporâneo
-	Recuperação de Tributos

**Fonte:** Dados da Pesquisa

A tabela 3 apresenta as contas contábeis em que foram registrados os referidos créditos. No nível 1 os valores foram reconhecidos como Ativos, no Nível 2, como ativo circulante, no Nível 3, a conta sintética mais utilizada foi a de tributos a recuperar, no Nível 4 foram utilizados diversos nomes para conta analítica que receberam os lançamentos contábeis, conforme a coluna Ativo da Tabela 3, que foi apresentada anteriormente.



O montante de 20 empresas reconheceu esses créditos como Ativo, enquanto outras classificam as mesmas contas de resultado na DRE.

O total de 27 empresas contabilizaram os valores na DRE, reconhecendo os créditos extemporâneos de PIS e COFINS como receitas ou recuperação de tributos. A empresa Via Varejo S.A lançou os valores diretamente na conta “Despesas com Vendas”, não descrevendo como os créditos foram mensurados no caso, uma vez que se trata de direitos pertencentes a entidade, e não gastos ou despesas.

A descrição das nomenclaturas das contas também é apresentada na Tabela 3, na coluna DRE.

Assim, a tabela 3 demonstra novamente uma não uniformidade na prática contábil, em relação ao reconhecimento dos créditos extemporâneos de PIS e COFINS, inclusive sendo tratado ora como conta patrimonial, e, ora contabilizada como conta de resultado, apenas para exemplificar a questão.

No tocante ao reconhecimento dos valores como receita na DRE, a legislação tributária sobre a matéria é clara ao determinar que esses créditos não constituem receita bruta da pessoa jurídica, para fins fiscais. Dessa forma, tais valores somente servem de base para dedução do valor devido da contribuição.

Como mencionado, embora não exista as normas vigentes em contabilidade não tratam especificamente sobre o processo contábil de reconhecimento dos tributos indiretos. O procedimento técnico referente a contabilização do PIS e COFINS são tratados na Interpretação Técnica n. 1 (IBRACON, 2004), Comunicado Técnico n. 1 (CFC, 2003), e pela RFB (2007) no Ato Declaratório Interpretativo n. 3.

Em geral, esses pronunciamentos técnicos não definem se os valores devem ser tratados como ativo fiscal, ou ainda, como receita, salvo o pronunciamento da Receita Federal do Brasil que orienta para que os créditos sejam lançados como Ativo Fiscal.

Na análise das informações referentes aos créditos extemporâneos de PIS e COFINS nas demonstrações contábeis e notas explicativas, nenhuma das empresas apresentou qualquer ajuste em função do reconhecimento desses valores, tal como descrito na Questão 3 da Interpretação Técnica n. 1 do IBRACON (2004), que abordou de forma mais detalhada uma situação semelhante aos créditos não descontados em períodos anteriores.

Para o IBRACON (2004), a entidade deverá ajustar as rubricas para retirar os efeitos do reconhecimento desses créditos. Por exemplo, um insumo não reconhecido em período anterior pode ser contabilizado com custo mais elevado do que deveria, reduzindo o resultado.

Ou seja, é importante que a empresa não só ajuste, como evidencie os reflexos do reconhecimento dos créditos apropriados a destempo, diante da possibilidade do não reconhecimento dos créditos em períodos anteriores influenciar no lucro contábil, e, consequentemente no lucro tributável. Dessa forma, a entidade deve informar ao usuário a existência de resultados, por exemplo, não destinados ou distribuído em períodos anteriores.

Outro ponto de análise se refere a periodicidade do reconhecimento dos créditos extemporâneos. Os lançamentos aqui tratados até o momento indicam que 30 empresas contabilizaram os valores em mais de um exercício, tanto considerando os anos de 2017 e 2018, como os trimestres analisados em 2019, frente a 19 empresas que registraram o crédito somente em apenas um período.

Dessa forma, existem evidências que a utilização dos créditos extemporâneos levantados depende da existência de débitos das contribuições registrados na escrita fiscal, caso não seja possível o ressarcimento administrativo, e assim, os valores podem ser transportados para os períodos posteriores. Existe assim uma variável temporal no reconhecimento do direito creditório.



O reconhecimento e evidenciação, nesses casos, também não é disciplinado pelas normas técnicas em contabilidade, muito embora, no NBC TG 32 (CPC, 2009), que trata dos tributos sobre o lucro, existam orientações para o lançamento contábil dos prejuízos e créditos fiscais não utilizados (itens 34 ao 36 sobre o reconhecimento e 82 sobre a evidenciação), estabelecendo critérios como a comprovação que o ativo fiscal (crédito, por exemplo) seja possível de utilização, considerando a existência de lucros futuros tributáveis.

Nas demonstrações contábeis apresentados, verificou-se que somente a empresa BK Brasil Operação e Assessoria a Restaurantes SA descreveu que existe a expectativa de compensação desses créditos até 2021.

Esse tipo de informação é útil ao usuário da informação contábil, uma vez que indica se o ativo é capaz de gerar benefícios econômicos futuros, ainda mais tratando-se de créditos extemporâneos de PIS e COFINS que estão sujeitos a prescrição quinquenal (05 cinco anos).

## 5 Considerações Finais

A pesquisa científica pode não indicar a verdade sobre a realidade, que é múltipla e complexa, com o grau de certeza desejado, contudo ela tem um papel de promover o conhecimento do objeto estudado (Cervo, Bervian & Silva, 2007).

O presente estudo tinha como finalidade responder a pergunta: Qual o conteúdo informacional nas demonstrações contábeis das empresas listadas na [B]<sup>3</sup> acerca do crédito escritural extemporâneo do PIS e COFINS?

O que se pôde apreender dos dados da análise de conteúdo foi que os créditos extemporâneos de PIS e COFINS estão presentes em 14,54%, ou seja, das 337 empresas listadas na [B]<sup>3</sup>, 49 apresentam alguma informação do crédito extemporâneo de PIS e COFINS, demonstrando que uma parcela significativa dessas entidades está promovendo práticas de revisão da apuração desses tributos, e, assim, divulgando as informações nas Demonstrações Contábeis.

No entanto, as informações sobre os motivos que levaram a apropriação de créditos não aproveitados em períodos anteriores são incompletas, carecendo de maiores informações, sendo que 69,39% das entidades não descrevem nas notas explicativas a origem dos valores.

Quanto ao processo contábil de reconhecimento e evidenciação dos créditos objetos do estudo, observou-se que existe uma não uniformidade da prática contábil. Esse fato não causa estranheza, uma vez que ficou claro no curso da pesquisa a ausência de regulamentação pela autoridade competente, o Conselho Federal de Contabilidade.

Essa lacuna acende um alerta de como os tributos indiretos são tratados a margem pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, mesmo diante da complexidade na apuração desses tributos, e, a mencionada relevância dos mesmos na composição de receita e arrecadação do país. Considerando, o PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS, por exemplo, correspondem a 12,57% (4,27% - PIS e COFINS, 0,72% - IPI, 6,72 - ICMS e 0,86% - ISS) da receita tributária em relação ao PIB país no ano de 2017, conforme dados do último estudo publicado pelo CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da RFB (2018).

Assim, a presente pesquisa também poderá auxiliar as autoridades normativas sobre a importância na uniformização da prática contábil envolvendo os tributos indiretos, tal como o PIS e COFINS.





Ademais, no processo de reconhecimento dos créditos extemporâneos não se observou os ajustes necessários decorrentes do impacto do não apropriação desses valores em períodos anteriores, que podem gerar reflexos no lucro contábil e fiscal.

O detalhamento ou evidenciação do reconhecimento dos créditos de PIS e COFINS como ativo fiscal, sujeito a gerar benefícios econômicos futuros a entidade, não foi observado em quase todas as companhias, exceto na BK Brasil Operação e Assessoria a Restaurantes SA. Embora a apresentação dessa informação esteja prevista apenas nos créditos dos tributos sobre o lucro, o conteúdo é útil ao usuário da informação contábil, na exata medida que confere transparência a prática fiscal e contábil adotada pela empresa.

As limitações do estudo decorrem dos próprios dados, posto que apresentaram informações genéricas sobre os créditos extemporâneos de PIS e COFINS. Além disso, como toda pesquisa qualitativa, haverá sempre o risco de viés de interpretação.

## Referências

- Ayres, R. M., & Szuster, N. (2012). PIS/PASEP, COFINS e EFD-Contribuições: Aplicação da Legislação na Contabilidade Tributária - Percepção de Especialistas em Tributos. *Advances in Scientific and Applied Accounting*. São Paulo, v.5, n.2, 222-255.
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. (70a ed., Luís A. R., & Augusto P., Trad.) São Paulo: LDA. (Obra original publicada em 1977)
- Bergamini, A. & Peixoto, M. M. (2010). *PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativos e não cumulativos*. 2a Ed. São Paulo: MP.
- Cervo, A. L., Bervian, P. A., & Silva, R. da. (2007). *Metodologia científica*. 6a. ed. São Paulo: Pearson Prentice. Hall.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (2009). Pronunciamento Técnico CPC 32 Tributos sobre o lucro, correlação às normas internacionais de contabilidade -IAS12. Recuperado de: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (2019). Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) Estrutura Conceitual Para Relatório Financeiro. Recuperado de: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573\\_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf).
- Conselho Federal De Contabilidade. (2003). Comunicado Técnico da Lei n. 10.637/2002 - PIS/PASEP Não Cumulativo - Forma de Contabilização. Brasília. Recuperado de: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/254261/pg-64-secao-3-diario-oficial-da-uniao-dou-de-06-02-2003/pdfView>.
- Fagundes, E., Teles, V., & Haskel, A. P. (2019). Discussões na Apuração de Créditos de PIS/PASEP e COFINS - Ênfase nos Insumos da Atividade de Transporte de Cargas. *Revista de Administração e Contabilidade*. Bahia, v. 11, n. 2, p. 87 – 103.
- Fernandes, F. A. D., Teixeira, A., & Baptista, E. C. S. (2009). COFINS: Um estudo empírico dos efeitos da alteração de incidência sobre o lucro de empresas com ações negociadas na Bovespa e seu impacto na arrecadação tributária federal. *Revista brasileira Gestão e Negócio*. São Paulo, 12, 35, 171-190. Recuperado de: [http://www.fucape.br/\\_public/producao\\_cientifica/2/Arilton%20-%20RBGN.pdf](http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/Arilton%20-%20RBGN.pdf).
- Fields, T., Lys, T., & Vicent, L. (2001). Empirical research on accounting choice. *Journal of Accounting and Economics*, v. 31, p. 255-307. Recuperado de: <http://apps.olin.wustl.edu/workingpapers/pdf/2006-06-010.pdf>.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e Técnicas da Pesquisa Social*. 6a ed. São Paulo: Atlas.
- Graham, J. R., Raedy, J. S., & Shackelford, D. A. (2012). Research in accounting for income taxes. *Journal of Accounting and Economics*, 53, p. 412–434.



- Healy, P. M., & Pelepu, K. (2000). Information Assymetry, Corporate Disclosure and the Capital Markets: A Review of the Empirical Disclosure Literature. *JAE Rochester Conference*. April. Recuperado de: <http://ssrn.com/abstract=258514>.
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. (2004). Interpretação Técnica n. 1. Contabilização das contribuições para o programa de integração social (Pis) e para o financiamento da seguridade social (Cofins). São Paulo. Recuperado de: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/downloadFile.php?parametro=Li4vLi4vaWJyYWNvbi91cGxvYWQvcHVibGljYWVhby8xMzE5NDcxNzIwaXRfMDEwNC5yYXI=>.
- Iudícibus, S. de., & Pohlmann, M. C. (2007). Classificação Interdisciplinar da Pesquisa Tributária. *Revista de Contabilidade da UFBA*. Bahia.
- Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970. (1970). Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp08.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp08.htm).
- Lei Complementar n. 70, de 30 de Dezembro de 1991. (1991). Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm).
- Lei n. 10637, de 30 de dezembro de 2002. (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. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm).
- Lei n. 10833, de 29 de dezembro de 2003. (2003). Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm).
- Lei n. 10865, de 30 de abril de 2004. (2004). Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865compilado.htm).
- Lustosa, P. R. B. (2009). Ativo e sua avaliação. In A. F. Ribeiro Filho, J. Lopes, & J. L. M. Pederneiras (Orgs.). *Estudando Teoria da Contabilidade*. São Paulo, p. 85-105.
- Martinez, A. L., & Sonegheti, K. S. (2015). Contingências fiscais em face das mudanças de incidência do Pis e da Cofins. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, v.3, n. 3, p. 6-18, Paraíba.
- Montesinos, J. V., & Oron, M. G. (2005). *Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF/NIC de la Unión Europea)*. Madri: Editorial Tecnos.
- Oliveira, V. A. de, Lemes, S., & Almeida, L. C. de. (2008). Gerenciamento de resultados Contábeis por meio de ativos fiscais diferidos. *Revista UnB Contábil*, v.11, n. 1-2, p. 153- 169, Brasília.
- Ono, J. M. O., Oliveira, F. R. de, & Oliveira, J. J. F. de. (2011). *Manual do PIS e da COFINS*. 3a ed. São Paulo: Fiscosoft.
- Pegas, P. H. (2002). Ativos e Passivos fiscais diferidos: reais ou fictícios. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v.7, n.2, Rio de Janeiro, p. 27-40.



- Receita Federal do Brasil. (2006). *Solução de Divergência n. 9*. Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Ministério da Fazenda. Recuperado de: [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=16&f=G&l=20&s1=COSIT&s6=SD+OU+PA&s3=9&s4=&s5=&s8=&s7=](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=16&f=G&l=20&s1=COSIT&s6=SD+OU+PA&s3=9&s4=&s5=&s8=&s7=).
- Receita Federal do Brasil. (2007). *Ato Declaratório Interpretativo n. 3*. Dispõe sobre o tratamento dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Ministério da Fazenda. Recuperado de: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5573>.
- Receita Federal do Brasil. (2011). *Solução de Divergência n. 21 – Cosit, de 29 de julho de 2011*. Normas De Administração Tributária - Existência e termo de início do prazo prescricional dos créditos referidos no art. 3º da lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2001; e no art. 3º da lei n. 10833, de 29 de dezembro de 2003. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Ministério da Fazenda. Recuperado de: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=78726>.
- Receita Federal do Brasil. (2017). *Instrução Normativa RFB n. 1717, de 17 de julho de 2017*. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Ministério da Fazenda. Recuperado de: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idato=84503&visao=compilado>.
- Receita Federal do Brasil. (2018). *Carga Tributária no Brasil 2017: Análise por tributos e bases de incidência*. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Ministério da Fazenda. Recuperado de: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/dezembro/carga-tributaria-bruta-atingiu-32-43-do-pib-em-2017/carga-tributaria-2017-1.pdf>.
- Receita Federal do Brasil. (2018). *Parecer Normativo Cosit/RFB n. 5, de 17 de dezembro 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. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Ministério da Fazenda. Recuperado de: [http://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/55640784/do1-2018-12-18-parecer-normativo-n-5-de-17-de-dezembr](http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/55640784/do1-2018-12-18-parecer-normativo-n-5-de-17-de-dezembr).
- Receita Federal do Brasil. (2019). *Instrução Normativa RFB n. 1911, de 11 de Outubro de 2019*. Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Ministério da Fazenda. Recuperado de: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314>.
- Shackelford, D. A., & Shevlin, T. J. (2001). Empirical Tax Research in Accounting. *Journal of Accounting and Economics*. (31), 321-38.





- Silva, A. C. R. da. (2006). *Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade: Orientações de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monógrafas, Dissertações, Teses*. 2a ed. São Paulo: Atlas.
- Superior Tribunal de Justiça. (2018). Recurso Especial n. 1.221.170 - PR (2010/0209115-0). Tributário. Pis e Cofins. Contribuições Sociais. 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). Recuperado de: <https://www.jota.info/wp-content/uploads/2018/04/resp-no-1221170-acordao-1.pdf>.
- Zanoteli, E. J. (2015). *Ativos intangíveis: uma perspectiva teórica para o seu reconhecimento e mensuração nas demonstrações contábeis*. Tese de Doutorado, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil.