



**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS  
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO  
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**WENDER OLIVEIRA SOUZA E SILVA**

**ANÁLISE DA APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS EM UMA EMPRESA NO LUCRO  
PRESUMIDO, CONSIDERANDO A COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS  
MONOFÁSICOS CONFORME A LEI Nº 13.097/2015**

**GOIÂNIA**

**2021**

**ANÁLISE DA APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS EM UMA EMPRESA NO LUCRO  
PRESUMIDO, CONSIDERANDO A COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS  
MONOFÁSICOS CONFORME A LEI Nº 13.097/2015.<sup>1</sup>**

ANALYSIS OF THE ASSESSMENT OF PIS AND COFINS IN A COMPANY IN THE  
PRESUMED PROFIT, CONSIDERING THE SALE OF SINGLE-PHASE PRODUCTS IN  
ACCORDANCE WITH LAW No. 13.097/2015

Wender Oliveira Souza e Silva<sup>2</sup>

Roberto Ribeiro Gonçalves<sup>3</sup>

**RESUMO:** No Brasil, com a alta carga tributária, a gestão eficiente dos tributos é imprescindível para o equilíbrio financeiro das empresas. A partir disso, essa pesquisa objetiva analisar as influências da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, na apuração das contribuições sociais (PIS e COFINS), bem como nos tributos sobre o lucro e no resultado contábil das pessoas jurídicas, que atuam como comerciantes atacadistas de produtos monofásicos. Para isso, esse estudo foi estruturado em observâncias as seguintes técnicas de pesquisa: quantitativa, exploratória e bibliográfica. Assim, a análise foi realizada considerando os dados de uma empresa fictícia, sujeita a tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica pelo lucro presumido trimestral e, portanto, apura suas contribuições sociais ao PIS e COFINS através do regime cumulativo – considera-se, ainda, que a empresa realiza operações exclusivamente com os produtos listados no Art. 14 da Lei nº 13.097/2015. Sobre essa base, apurou-se as contribuições sociais e os tributos sobre o lucro em três diferentes situações, sendo um cenário antes, e dois após os efeitos da Lei nº 13.097/2015. Além disso, elaborou-se a Demonstração do Resultado do Exercício em conformidade em três situações – sendo observável o aumento da carga tributária tanto no cenário em que há benefício de redução de alíquotas das contribuições. E ainda, avaliou-se a possibilidade de equilíbrio do lucro bruto em relação aos créditos presumidos e débitos com alíquota reduzida do PIS e da COFINS, sendo percebido o equilíbrio quando o preço de venda é 25% maior que o preço de compra.

**PALAVRAS-CHAVE:** Lucro Presumido; PIS e COFINS; Regime Monofásico; Regime Bifásico.

**ABSTRACT:** In Brazil, with the high tax burden, efficient tax management is essential for the financial balance of companies. From that, this research aims to analyze the influences of Law No. 13,097, from January 19, 2015, in the calculation of social contributions (PIS and COFINS), as well as taxes on profit and on the accounting results of legal entities, which act as wholesale merchants of single-phase products. For that, this study was structured according to the following research techniques: quantitative, exploratory and bibliographical. Thus, the

---

<sup>1</sup> Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Pontifícia Universidade Católica de Goiás como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sob a orientação do Prof. Esp. Roberto Ribeiro Gonçalves.

<sup>2</sup> Bacharelado em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Av. Fued José Sebba, 1184 - Jardim Goiás, Goiânia - GO, 74805-100. E-mail: wenderoliveira77@gmail.com.

<sup>3</sup> Esp. em Direito Tributário (UCB-DF). Docente Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Av. Fued José Sebba, 1184 - Jardim Goiás, Goiânia - GO, 74805-100. E-mail: robertoribeirogoncalves@hotmail.com.

analysis was realized considering the data of a fictitious company, subject to Corporate Income Tax on the presumed profit quarterly and, therefore, calculates its social contributions to PIS and COFINS through the cumulative regime – it is also considered that the company carries out operations exclusively with the products listed in Article 14 of Law No. 13.097/2015. On this basis, social contributions and income taxes were calculated in three different situations, one being the scenario before the effects of Law No. 13.097/2015, and two afterwards. In addition, the Statement of Income for the Year was prepared in accordance with the three cases – it was observable the increase in the tax burden both in the scenario where there is benefit of reduced tax rates. Furthermore, the possibility of balancing the gross profit in relation to presumed credits and debits with a reduced rate of PIS and COFINS was evaluated, equilibrium is perceived when the sale price is 25% higher than the purchase price.

**KEYWORDS:** Presumed profit; PIS and COFINS; cumulative calculation; single-phase regime; biphasic regime.

## 1 INTRODUÇÃO

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), ao elaborar o estudo da Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral para o ano de 2020 publicado no site do Tesouro Nacional Transparente em março de 2021, expõe que a carga tributária sobre o Produto Interno Bruto (PIB) foi de 31,64% no ano de 2020 – considerando os tributos municipais (2,12%), estaduais (8,53%) e federais (20,99%). Nesse ambiente, a gestão dos tributos torna-se um fator determinante para o controle financeiro e alçar perspectivas de desenvolvimento econômico das empresas. Em âmbito federal, para pessoas jurídicas, há incidência de tributos sobre o lucro, sobre as receitas e sobre as aquisições de mercadorias ou serviços estrangeiros – como o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o Imposto sobre Importações (II) e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), respectivamente.

Tratando-se do PIS e da COFINS, entre os tributos federais cobrados de pessoas jurídicas, estão entre os mais complexos dos tributos, possuindo sistemáticas de apuração cumulativa e não-cumulativa em função do enquadramento tributário das empresas. Além disso, a incidência dessas contribuições varia de acordo com o produto comercializado, com mecanismos de incentivos e desoneração para determinadas cadeias produtivas com programas como o Programa Mais Leite Saudável, instituído pelo Decreto de nº 8.533, de 30 de setembro de 2015. Este, atua em benefício de laticínios, agroindústrias e cooperativas de leite participantes com créditos presumidos na aquisição de leite in natura para industrialização.

Ademais, a desoneração também pode ocorrer por alteração na forma de cobrança do tributo com a sistemática monofásica. Para isso, define-se uma alíquota maior que a

convencional para a saída das mercadorias do estabelecimento industrializados ou importador e as operações subsequentes com esse produto serão tributadas com alíquota zero – isto é, ao incidir apenas na primeira etapa, o tributo deixa de incidir sobre a margem de lucro dos itens, agregada pelas empresas que a revendem até a chegada ao consumidor final ou estabelecimento que a utilize como insumo de outras mercadorias ou serviços. Contudo, são beneficiados com essa modalidade produtos como fármacos, subprodutos e combustíveis derivados de petróleo, álcool, bebidas frias, produtos de perfumaria e higiene pessoal, entre outros.

Assim, considerando a relevância desse tema para as empresas brasileiras, essa pesquisa investiga: Qual é a influência das disposições da Lei nº 13.097/2015 na carga tributária e no resultado das empresas, tributadas pelo lucro presumido, atacadistas comercializadoras de produtos monofásicos? Orientado por essa questão-problema, este estudo tem por objetivo analisar a relação entre a apuração das contribuições ao PIS e a COFINS, do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem como do resultado contábil, para identificar os impactos causados pela Lei nº 13.097/2015.

Este estudo evidencia uma simulação em relação aos efeitos da Lei nº 13.097/2015 sobre o resultado contábil de empresas tributadas pelo lucro presumido, que são comerciantes atacadistas de produtos sujeitos à tributação monofásica do PIS e da COFINS. Com essas contribuições, o trabalho pode subsidiar a tomada de decisão de gestores internos e stakeholders de entidades tributadas pelo regime de lucro presumido. Em âmbito acadêmico, esse estudo pode balizar estudos de caso sobre planejamento tributário e aprofundamentos na temática do PIS e da COFINS, principalmente em suas abordagens monofásica e bifásica.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Neste tópico, apresenta-se a origem e o histórico do Programa de Integração Social, da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, bem como o a abordagem da tributação monofásica dada pela legislação tributária do PIS e da COFINS. Além disso, expõe-se também: a apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas; a apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pelo lucro presumido; e os elementos que compõem a Demonstração do Resultado do Exercício.

## 2.1 O PIS E A COFINS

O Programa de Integração Social (PIS) foi criado na década de 70, com a publicação da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. Esse programa, conforme expõe Forgiarini (2012), possui diretriz vinculada a integração dos trabalhadores na vida e no desenvolvimento das empresas – buscando propiciar melhorias tanto em âmbito social quanto profissional aos trabalhadores, de modo proporcional a evolução das entidades contribuintes. Ademais, o PIS é destinado aos empregados do setor privado.

Em outro ponto, o PIS é executado com os recursos formados do Fundo de Participação, sendo administrado pelo Estado, os valores que compõem o fundo são provenientes de depósitos realizados pelas empresas contribuintes – à luz do Art. 1º, §1º, da Lei Complementar nº 7/70, entende-se por empresa a pessoa jurídica sob ótica da legislação do Imposto de Renda. Sobre isso, Pêgas (2017), evidencia que essas contribuições possuem característica parafiscal – os recursos arrecadados são geridos pelo Estado, mas pertencem efetivamente aos contribuintes.

A partir da Lei Complementar nº 19, de 25 de junho de 1974, as contribuições ao PIS e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) passaram a ser aplicados de forma unificada – o PASEP é um programa equiparado ao PIS, mas aplicado ao setor público. Esses recursos, por sua vez, foram destinados, preferencialmente, a programas de investimentos com as diretrizes estabelecidas pelo Plano Nacional de Desenvolvimento (PND), cabendo ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) elaborar os programas especiais e processar a aplicação dos recursos.

Posteriormente, com o advento da Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, os fundos que compunham o PIS e o PASEP foram efetivamente mesclados, originando o fundo PIS-PASEP. Após isso, esse fundo passou a ser administrado pelo Conselho Diretor do Fundo PIS-PASEP, instituído pelo Art. 3º do Decreto nº 9.978, de 20 de agosto de 2019. Outrossim, embora seja um único fundo, as relações financeiras com os beneficiários do programa são realizadas em bancos diferentes: Caixa Econômica Federal para empregados da iniciativa privada; e Banco do Brasil S.A. para funcionários públicos.

Em 1991, surgiu a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), com amparo da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Diferente do PIS, essa contribuição tem o objetivo de financiar a Seguridade Social – prevista no Art. 194 da Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, a Seguridade Social

compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos, com o objetivo de assegurar os direitos à saúde, à previdência e à Assistência Social.

Em 1999, sob os efeitos da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, houve alteração da base de cálculo para cálculo da contribuição para o PIS e para a COFINS das empresas – que é o faturamento. Esse termo, em primeiro momento, sob a redação do Art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, referia-se apenas a receita de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, enquanto a nova redação dada pelo Art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98 relaciona o faturamento à receita bruta, compreendendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica – independentemente do tipo de atividade ou classificação contábil dessas receitas.

Nada obstante, sob o vigor do Art. 195, Inciso I, “b”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF de 1988), não havia previsão para que o financiamento da seguridade social fosse realizado pela receita bruta das empresas. Para lastrear tal alteração, com a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, acrescentou-se a receita bruta no caput do Art. 195, Inciso I, “b”, da CF de 1988. No entanto, através da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, foi revogada a composição do faturamento dada inicialmente pela Lei nº 9.718/98, passando a vigorar a descrição de receita bruta disposta no Art. 12 do Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Além das contribuições sobre a receita bruta, em relação ao PIS, há ainda a incidência sobre a folha de salários - prevista pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. No entanto, essa forma de apuração possui os contribuintes definidos pelo Art. 13, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, entre eles, estão: templos de qualquer culto; partidos políticos; sindicatos; federações; confederações; conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas; fundações públicas e privadas; condomínios e proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; instituições de educação, assistência social, caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações dispostas no art. 15 da Lei nº 9.532/97.

## 2.2 FORMAS DE APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS

Conforme exposto no item anterior, as contribuições ao PIS e a COFINS podem incidir sobre o faturamento e a folha de salários, no entanto as empresas podem optar por duas formas de tributar as receitas: cumulativa e não cumulativa. Para o método cumulativo, a base de cálculo é composta pelo faturamento, deduzidos dos itens dispostos no Art. 2º da Lei nº 9.718/98, sendo: as vendas canceladas; os descontos incondicionais concedidos; as reversões

de provisões e recuperações de créditos que não representem ingresso de novas receitas; o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo patrimônio líquido; os dividendos recebidos de participações societárias computados na receita bruta; as receitas decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, na forma do Art. 187, Inciso IV, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; e a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.

Por outro lado, para a apuração não cumulativa, cuja concepção foi dada através da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 para o PIS e pela Lei nº 10.833, de 30 de dezembro de 2003 para a COFINS, tem-se como principal distinção a apuração de créditos sobre as operações de aquisição de mercadorias para revenda, custos e despesas vinculados à receita bruta. E ainda, a composição da base de cálculo dos débitos diverge da abordagem cumulativa, ao invés de tributar somente o montante faturado no mês, o Art. 1º das Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02 estabelecem a incidência para o total das receitas auferidas no mês, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, com possibilidade de dedução dos itens listados no Art. 1º, §3º, das referidas leis.

Para apuração dos créditos, a base de cálculo é composta por: bens adquiridos para revenda; bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou fabricação de produtos; despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa; o valor das contraprestações em operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica; o valor das edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros; os bens recebidos em devolução; o gasto com energia elétrica e energia térmica; vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore atividades de prestação de serviços de limpeza; e, os bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Sobre a base de cálculo da apuração cumulativa, incidem as alíquotas de 0,65% para o PIS e 3,00% para a COFINS, na forma dada pelo Art. 8º da Lei nº 9.718/98. Enquanto para o regime não cumulativo, tanto para determinação dos créditos sobre as entradas quanto para os débitos sobre as saídas, o Art. 2º da Lei nº 10.637/02 e o Art. 2º da Lei nº 10.833/03 preveem as alíquotas básicas de 1,65% para o PIS e 7,60% para a COFINS. Além disso, a não cumulatividade desses tributos é distinta das demais já conhecidas em outros tributos indiretos, sobre isso, Pêgas (2017) afirma:

O método não cumulativo adotado para PIS e COFINS não contempla exatamente o mesmo método utilizado para o ICMS, pois o crédito do imposto estadual, além de ter seu valor destacado na nota fiscal, representa a parcela que o contribuinte adquirente pagou e que está embutida no preço da mercadoria. Com o PIS e a COFINS não irá ocorrer necessariamente essa situação em função de apenas parte das empresas utilizarem o lucro real, trabalhando com as contribuições no método não cumulativo. O crédito será presumido, sendo considerado como liberalidade concedida pelo legislador. (PÊGAS, 2017, p. 310).

Com essa sistemática, em uma operação de compra, na qual a empresa vendedora apura suas contribuições utilizando o regime cumulativo, os débitos serão de 0,65% para PIS e 3,00% para COFINS, e a compradora é optante pela apuração de suas contribuições pelo regime não cumulativo, haverá crédito de 1,65% para PIS e 7,60% para COFINS. Nota-se, portanto, que o valor do crédito utilizado pela empresa compradora será maior que o débito apurado pela vendedora – somando as alíquotas, o débito total será de 3,65%, enquanto o crédito a ser tomado corresponderá a 9,25%. Essa diferença, por sua vez, caracteriza a não cumulatividade subtrativa indireta.

Em seguida, apuração não cumulativa encerra-se com o confronto dos débitos e dos créditos apurados pelo contribuinte – em caso de excesso de créditos, o valor poderá ser utilizado para compensação de débitos em períodos subsequentes, sujeito a decadência de 5 (cinco) anos, sem a incidência de correção monetária dos valores acumulados – Art. 3º, §4º, das Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02.

De forma distinta, no que se refere a apuração da contribuição ao PIS sobre a folha de salários, sendo o valor do débito tributário calculado nos termos do Art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, aplica-se a alíquota de 1,00% sobre a base de cálculo mensal. Em pormenores, essa base de cálculo é composta pelo total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a empregados ou trabalhadores avulsos, observadas disposições do Art. 22, Inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

### 2.3 APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL PELO LUCRO PRESUMIDO

As empresas contribuintes do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), podem optar por um dos quatro regimes de apuração: lucro presumido; lucro arbitrado; lucro real; e simples nacional. Notoriamente, cada um desses regimes possui diferentes requisitos para enquadramento e dinâmicas para composição da base de cálculo, bem como as alíquotas incidentes sobre os valores tributáveis são distintas.



Tratando-se, especificamente, da apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido, os principais requisitos para que a entidade se enquadre nesse regime são: não ter auferido receita bruta maior ou igual a R\$ 78.000.000,00, ou equivalente a R\$ 6.500.000,00 por mês em atividade, e ainda não será admitida a opção por este regime as pessoas jurídicas obrigadas a tributação pelo lucro real – conforme estabelecido no Art. 587, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Quanto à periodicidade dos débitos tributários, a contribuinte fica submetida a apuração sobre o lucro de forma trimestral, sendo os encerramentos trimestrais nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, respectivamente.

Além disso, no lucro presumido, a base de cálculo dos débitos é formada a partir da receita bruta, definida pelo Art. 26 da Instrução Normativa nº 1.700, de 14 de março de 2017, sendo composta por: o total das vendas de mercadorias e serviços; os resultados de operações em conta alheia; e as demais receitas do objeto principal da pessoa jurídica não previstas nos itens anteriores. Desta receita, em suma, pode-se deduzir o valor das devoluções de vendas, descontos incondicionais concedidos e as vendas canceladas – conforme Art. 591 do Decreto nº 9.580/2018.

Por natureza, o montante dos tributos não cumulativos incidentes sobre a receita bruta são dedutíveis em seu cômputo, pois são cobrados do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços para recolhimento – com isso, o vendedor fica em condição de mero depositário dos tributos destacados no documento fiscal, portanto essa parte registrada como receita não é efetivamente auferida pelo contribuinte, mas sim do ente tributante (Art. 26, §2º da IN RFB nº 1.700/17).

Além dessa dedução, há outros itens que não são computados como receita bruta para fins da apuração do IRPJ e da CSLL, tais como: as receitas próprias em incorporação ou construção imobiliária cuja quitação do imposto seja em regime especial (Art. 486, do Decreto nº 9.580/18); as receitas próprias da incorporação de unidades habitacionais contratadas no âmbito do Programa Minha Casa Minha Vida (Lei nº 11.977, de 7 de julho de 2009), cujo valor não exceda R\$ 100.000,00 (cem mil reais), com quitação tributária em regime especial (Art. 489, §§6º e 7º, do Decreto nº 9.580/18); as receitas financeiras e as variações monetárias decorrentes das operações anteriormente citadas neste parágrafo; e as receitas próprias de construção ou reforma de estabelecimentos de educação infantil, com opção de pagamento do imposto sobre a renda em regime especial previsto pelo Art. 491 do Decreto nº 9.580/18.

Definida a receita bruta e subtraídas as deduções legais, aplica-se alíquota de 8% para a presunção do lucro, o valor resultante será a base de cálculo efetiva para o IRPJ (Art. 591,

Decreto nº 9.580/18). Observa-se que essa presunção, sob a redação do Art. 592 do Decreto nº 9.580/18, pode variar em decorrência da atividade do contribuinte, sendo: 1,60% para atividade de revenda de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; 16,00% para atividades de transporte, exceto de cargas; e 32,00% para as atividades de prestação de serviços em geral, e as demais hipóteses dispostas no Inciso III, do Art. 592, do Decreto nº 9.580/18.

Já para a CSLL, apurando pelo lucro presumido, a base de cálculo é dada com a presunção será de 12% sobre a receita bruta – sendo dedutíveis os descontos incondicionais concedidos, as devoluções de vendas e vendas canceladas. Outrossim, a alíquota de presunção para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido também poderá variar em função da atividade da empresa – sendo 32% nas prestações de serviços em geral e nas demais atividades postas no Art. 34 da Instrução Normativa 1.700/2017.

Isso posto, observadas as disposições do Art. 225 do Decreto nº 9.580/18, sobre o valor do lucro presumido, para cada tributo, incide a alíquota de 15% para o IRPJ, sujeito ao adicional de 10% do excedente à R\$ 20.000,00 do lucro tributável por mês. Ou seja, a base de cálculo para o adicional de IRPJ é somente o valor que exceder à R\$ 60.000,00 do lucro presumido apurado trimestralmente. Já em relação a CSLL, conforme dispõe o Art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, há diferentes alíquotas, sendo: 20% até o dia 31 de dezembro de 2021 e 15% a partir do dia 01 de janeiro de 2022 para empresas de seguros privados e de capitalização, previstas no Inciso I; 25% até 31 de dezembro de 2021 e 20% a partir de 01 de janeiro de 2022 para bancos de qualquer espécie; e 9% para as demais pessoas jurídicas.

#### 2.4 A TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO PIS E COFINS

A partir da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, foi criada a sistemática monofásica para as contribuições ao PIS e a COFINS, para os produtos que estão listados em seu Art. 1º. Sobre esse método, a alíquota das contribuições é majorada no início da cadeia produtiva e reduzida a zero nas operações subsequentes – ou seja, a tributação ocorre integralmente sobre a operação de venda realizada pelo fabricante ou importador do produto. Posteriormente, a Lei nº 10.833/03 acrescentou a possibilidade de tributação monofásica para água, refrigerantes, preparações para produção de bebida refrigerante não alcoólicas e cervejas sem álcool – observados os códigos de Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) listados no Art. 49.

Não obstante, com o advento da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, entre suas inovações, Rodrigues (2018) destaca a mudança de regime de alguns produtos para uma espécie de regime “bifásico”, no qual, além do importador ou o fabricante, o comerciante atacadista também sujeita-se ao recolhimento dessas contribuições sobre a receita dos produtos previstos pelo Art. 14 da Lei nº 13.097/2015 – em suma, são bebidas frias dos capítulos 2106 e 2202 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), com as exceções mencionadas pelo parágrafo único do artigo em voga. Esses produtos, até então, sujeitavam-se apenas a tributação concentrada nas disposições da Lei nº 10.833/03, com alteração dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

O comerciante atacadista, sujeito a apuração de suas contribuições através do regime cumulativo, ao realizar operações de aquisição de mercadorias para revenda, sendo itens relacionados no Art. 14 da Lei nº 13.097/2015, com empresa importadora ou fabricante domiciliada no Brasil, submete-se ao aproveitamento de créditos presumidos de igual valor ao que for destacado na nota fiscal do vendedor - como colocado pelo §1º do Art. 25 do Decreto 8.442, de 29 de abril de 2015. Portanto, considerando uma operação compra de hidroeletrólitos para revenda (NCM 2202.99.00), o crédito tomado corresponderá aos percentuais tributados pelo fabricante ou importador, que são de 2,32% para PIS, e 10,68% para COFINS (Art. 17, Incisos I e II, Decreto 8.442/15).

Em contrapartida, os débitos apurados sobre a receita desses produtos, pela empresa comerciante atacadista sujeita ao regime cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS, seguem as mesmas alíquotas dispostas no Art. 17 do Decreto 8.442/15, exceto no caso de vendas realizadas para pessoas jurídicas varejistas e consumidor final – nesse caso as receitas sujeitam-se a redução de alíquotas das contribuições, resultando em débito de 1,86% para PIS e 8,54% para COFINS.

Ante o exposto, a apuração das contribuições ao PIS e COFINS realizadas por pessoas jurídicas atacadistas, submetidas a apuração cumulativa dessas contribuições, sofreu alterações significativas devido a dinâmica de créditos presumidos, as alíquotas diferenciadas e a possibilidade de redução destas quando em operações de vendas advinda da Lei Nº 13.097/2015, a qual é regulamentada pelo Decreto Nº 8.442/15.

## 2.5 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

As demonstrações contábeis são os relatórios financeiros, elaborados por profissionais contábeis, que são responsáveis por retratar a condição financeira e patrimonial de uma empresa

em um determinado intervalo de tempo. Em especial, a Demonstração do Resultado de Exercício (DRE), evidencia a composição das receitas, custos e despesas incorridas no período, bem como a evidenciação dos lucros ou prejuízos, através de uma estrutura dinâmica e coesa em regime de competência.

Como bem colocado por Felix e Dias (2019), a DRE possui como objetivo principal o esclarecimento de como se formou a situação líquida da empresa ao final do exercício, levando em consideração os valores recebidos e os valores despendidos da atividade empresarial. Ademais, a DRE é uma das demonstrações financeiras obrigatórias para as empresas de capital aberto (Sociedades Anônimas), sendo regulamentada através da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A's). Assim, em relação a sua estrutura, consoante a Lei nº 6404/76, deve conter, obrigatoriamente, os seguintes itens:

Art. 187: A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais; IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais e o saldo da conta de correção monetária (artigo 185, § 3º);

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995) IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008) IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009);

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009); e

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social. (BRASIL, 1976).

Em vista disso, esta é uma demonstração essencial para análises gerenciais da relação entre receitas, custos e despesas, uma vez que organiza esses itens de forma clara e coesa. Para Assaf Neto (*apud* Felix e Dias, 2019, p.830), essa demonstração segrega de maneira esquematizada os resultados obtidos pela entidade em um determinado período. Sendo esta, uma das características fundamentais em análises estratégicas precisas e para o acompanhamento do impacto das decisões tomadas, tais como a escolha do regime de apuração do IRPJ.

Por outro lado, no que se refere a regulamentação técnica, esta demonstração também possui princípios estabelecidos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, que são elaboradas e revisadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Para as demonstrações contábeis, foi elaborada a NBC TG 26(R5) – Apresentação das Demonstrações Contábeis – reforça-se, no item 9, o propósito de propiciar informações precisas da posição patrimonial e financeira da empresa, bem como representar o desempenho econômico de forma útil aos usuários das demonstrações.

### **3 ASPECTOS METODOLÓGICOS**

Apresentam-se a seguir os aspectos metodológicos da pesquisa, em consonância com as investigações e objetivos definidos.

#### **3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA**

Esse estudo, quanto aos objetivos, possui caráter exploratório, pois o trabalho é direcionado a trazer maior familiaridade e compreensão do problema – buscando tornar o problema mais evidente, conforme Gil (2002). Ademais, no que se refere a abordagem, classifica-se como pesquisa quantitativa, consoante Gerhardt e Silveira (2009) essa abordagem recorre à linguagem matemática para explicar as origens e os impactos causados pelas variáveis em análise. E ainda, quanto à natureza, o trabalho possui característica aplicada: uma vez que visa contribuir com a aplicação prática do conhecimento.

Já em relação aos procedimentos, a pesquisa se classifica como bibliográfica, partindo majoritariamente de conceitos, disposições legais, artigos científicos e livros técnicos de contabilidade – ou seja, os pontos de partida são as referências teóricas já analisadas anteriormente, conforme versa FONSECA (apud GERHARDT e SILVEIRA, 2009, p. 37). Desta forma, busca-se os conceitos e técnicas para a abordagem clara e coesa do tema discutido ao longo do trabalho.

### **4 RESULTADOS E DISCUSSÃO**

A base de dados que será avaliada refere-se a uma empresa fictícia, denominada Mono Ltda, que atua como atacadista do ramo de bebidas frias, domiciliada em Goiânia (GO), com opção de apuração dos tributos sobre o lucro através do regime de lucro presumido (trimestral).

Além disso, a Mono Ltda comercializa apenas bebidas hidroeletrólíticas, cuja Nomenclatura Comum do Mercosul é 2202.99.00 – sendo contemplado no art. 14 da Lei nº 13.097/2015, sujeita-se a sistemática bifásica das contribuições. Assim, com o objetivo de verificar a influência econômica da Lei nº 13.097/2015 na empresa, os diretores da Mono Ltda solicitaram ao departamento fiscal a simulação da apuração do PIS e da COFINS, bem como do IRPJ e da CSLL, no terceiro trimestre de 2021 – antes e depois da referida Lei.

Em outro ponto, observa-se que o produto comercializado por esta empresa fictícia é sujeito a tributação do ICMS pela substituição tributária, assim, sobre a compra não ocorre o crédito do imposto, bem como nas operações de vendas não há débitos do referido tributo. Para atender a demanda gerada pela diretoria, o departamento comercial da empresa Mono Ltda foi incumbido de fornecer, ao departamento fiscal, a projeção das compras e do faturamento para terceiro trimestre de 2021. A tabela a seguir representa as operações de entradas e de saídas de mercadorias do trimestre analisado, segregado por mês.

Tabela 1 – Projeção de Compras e Faturamento – 3º Trimestre de 2021 - R\$

<b>ITEM</b>	<b>JULHO</b>	<b>AGOSTO</b>	<b>SETEMBRO</b>	<b>TOTAL</b>
Preço de venda	35,85	35,90	36,71	-
Quantidade vendida	8.530	9.120	7.946	25.596
Receita de vendas	305.800,50	327.408,00	291.697,66	924.906,16
(-) Devoluções de vendas	179,25	71,80	110,13	361,18
Preço de compra	28,44	28,47	29,12	-
Quantidade adquirida	9.000	10.150	7.500	26.650
Total das aquisições	255.960,00	288.970,50	218.400,00	763.330,50
(-) Devoluções de compras	56,88	85,41	0,00	142,29

Fonte: elaborado pelo autor

Sendo contribuinte do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica pelo lucro presumido, a empresa Mono Ltda apura suas contribuições ao PIS e a COFINS sob do regime cumulativo. A partir desse referencial, com o objetivo de disponibilizar informações para decisão dos diretores, o departamento fiscal realizou a apuração considerando três situações distintas, denominadas “CENÁRIO 01”, “CENÁRIO 02” e “CENÁRIO 03” – propiciando a análise de duas possibilidades de apuração de débitos e créditos presumidos de produtos monofásicos dadas pelo regulamento da Lei nº 13.097/2015, em relação a forma de apuração anterior aos efeitos deste dispositivo legal.

Como controle, o CENÁRIO 01 (tabela 02) representa a tributação “tradicional” de produtos monofásicos revendidos por pessoa jurídica atacadista, tanto para consumidores finais quanto para outras pessoas jurídicas, desconsiderando-se as influências da Lei nº 13.097/2015

– ou seja, compras sem direito a crédito e revenda com alíquota zero. Com isso, a receita desses produtos é excluída da base de cálculo das contribuições, pois com a tributação concentrada no importador ou fabricante, a revenda sujeita-se a alíquota zero e, para fins demonstrativos, pode-se deduzir o valor diretamente na apuração.

Já no CENÁRIO 02 (tabela 02), considera-se a apuração das contribuições sob os efeitos da Lei 13.097/2015, com vendas realizadas, exclusivamente, para outras pessoas jurídicas varejistas. Evidentemente, as aquisições de mercadorias para revenda, realizadas diretamente do fabricante ou importador, serão creditadas conforme destaque em nota fiscal – sendo equivalente à 2,32% para o PIS e 10,68% para a COFINS, pois o débito na saída do estabelecimento industrial ou importador será com esses percentuais, na forma dos Artigos 25 e 31 da Lei nº 13.097/2015. Entretanto, a receita de vendas auferida pela Mono Ltda no segundo cenário será passível de redução de alíquota, resultando em 1,86% para débitos de PIS e 8,54% para débitos de COFINS – sendo vendas realizadas a pessoas jurídicas varejistas, é aplicável a disposição do Art. 25, §§1º e 2º, da Lei nº 13.097/2015.

Ademais, no CENÁRIO 03 (tabela 02) considera-se a apuração com vendas realizadas exclusivamente para outras pessoas jurídicas atacadistas, diferenciando-se do segundo cenário apenas nas alíquotas dos débitos das contribuições sobre sua receita, pois não cabe a aplicação da redução do Art. 25, §§1º e 2º, da Lei nº 13.097/2015 – com isso, as alíquotas utilizadas para determinação dos débitos serão de 2,32% para PIS e 10,68% para COFINS, mantendo-se o crédito presumido sobre as entradas. Dito isso, a tabela de apuração abaixo, elaborada pelo departamento fiscal da Mono Ltda, para o terceiro trimestre de 2021:

Tabela 2 - Apuração comparativa PIS e COFINS - 3º trimestre de 2021 - R\$

<b>APURAÇÃO</b>	<b>CENÁRIO 01</b>	<b>CENÁRIO 02</b>	<b>CENÁRIO 03</b>
1 - Total da Receita Bruta	924.906,16	924.906,16	924.906,16
2 - Exclusões	924.906,16	361,18	361,18
2.1 - Devoluções de vendas	361,18	361,18	361,18
2.2 - Venda de produtos monofásicos	924.544,98	-	-
3 - Base de cálculo (débitos)	0,00	924.544,98	924.544,98
3.1 - PIS sobre vendas	0,00	17.196,54	21.449,44
3.2 - COFINS sobre vendas	0,00	78.956,14	98.741,40
4 - Aquisição de mercadoria para revenda	763.330,50	763.330,50	763.330,50
4.1 - Crédito de PIS	0,00	17.709,27	17.709,27
4.2 - Crédito de COFINS	0,00	81.523,70	81.523,70
5 - PIS a recolher/recuperar (3.1 - 4.1)	0,00	-512,73	3.740,18
6 - COFINS a recolher/recuperar (3.2 - 4.2)	0,00	-2.567,56	17.217,71
8 - Total (5 + 6)	0,00	-3.080,29	20.957,88

Fonte: elaborado pelo autor

É observável que, mediante os números apresentados pela Tabela 2, no primeiro cenário não há débito ou crédito das contribuições de PIS e COFINS, pois a sistemática monofásica tradicional gera débitos apenas na primeira etapa da cadeia produtiva (saídas pelo industrializador ou importador). No entanto, o segundo cenário apresenta uma tributação favorável quando comparado aos demais, totalizando R\$ 3.080,29 em créditos tributários, que podem ser compensados em períodos subsequentes na apuração das contribuições. Contudo, no terceiro cenário, houve maior peso para os débitos, resultando em saldo total a recolher de R\$ 20.957,88.

Assim, objetivando evidenciar mais impactos econômicos da Lei nº 13.097/2015 entre os cenários, o departamento fiscal também elaborou a apuração do IRPJ e da CSLL, obtendo o seguinte demonstrativo do cálculo:



Tabela 3 - Apuração do IRPJ e da CSLL - R\$

<b>APURAÇÃO</b>	<b>CENÁRIO 01</b>	<b>CENÁRIO 02</b>	<b>CENÁRIO 03</b>
1 - Receita Bruta	924.906,16	924.906,16	924.906,16
2 - (-) Deduções	-361,18	-361,18	-361,18
2.1 - (-) Devoluções de vendas	-361,18	-361,18	-361,18
		0,00	0,00
3 - Base de cálculo para presunção	924.544,98	924.544,98	924.544,98
4 - BC IRPJ (8%)	73.963,60	73.963,60	73.963,60
5 - BC CSLL (12%)	110.945,40	110.945,40	110.945,40
		0,00	0,00
5 - IRPJ (15%)	11.094,54	11.094,54	11.094,54
6 - Adicional (10%)	1.396,36	1.396,36	1.396,36
7 - CSLL (9%)	9.985,09	9.985,09	9.985,09
8 - Total (5 + 6 + 7)	22.475,99	22.475,99	22.475,99

Fonte: elaborado pelo autor

Nota-se que, embora a apuração das contribuições tenha diferido nos valores de débitos e créditos apurados, a apuração da base de cálculo dos tributos sobre o lucro, pelo lucro presumido, permite a dedução apenas das devoluções de vendas, descontos incondicionais concedidos e vendas canceladas – e ainda, na receita bruta não se incluem o valor dos tributos não cumulativos cobrados do comprador ou contratante, desde que destacado em documento fiscal, na forme do §2º do Art. 26 da Instrução Normativa nº 1.700/2017. Desta forma, apurou-se R\$ 22.475,99 de tributos sobre o lucro nas três situações – devido ao PIS e a COFINS sujeitarem-se ao regime cumulativo, não deduzem a base de cálculo para presunção.

A partir dos dados levantados, o departamento fiscal da Mono Ltda pôde elaborar a Demonstração de Resultado do Exercício para os cenários em análise, estimando-se despesas gerais no valor de R\$ 98.000,00 – devido a Mono Ltda operar por plataforma de vendas online (e-commerce), em que os compradores podem optar por realizar retirada no depósito de produtos (ambiente físico da empresa) ou contratar fretes de terceiros para entrega, portando as despesas operacionais são reduzidas. Além disso, foi apurado, pelo departamento fiscal, o custo das mercadorias vendidas na ordem de R\$ 732.638,02 para o CENÁRIO 01, e de R\$ 637.395,05 para os demais cenários – devido ao crédito sobre as compras, o valor reconhecido em estoque reduziu em 13,00%, referindo-se ao somatório das alíquotas de 2,32% (PIS) e 10,68% (COFINS) para os créditos reconhecidos em conta específica de ativo. Com essas informações, as tabelas abaixo representam a DRE e os totais por tributo:

**Tabela 4 - Demonstração do Resultado do Exercício - R\$**

<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>CENÁRIO 01</b>	<b>CENÁRIO 02</b>	<b>CENÁRIO 03</b>
1 - Receita de vendas	924.906,16	924.906,16	924.906,16
2 - (-) Deduções	-361,18	-96.513,86	-120.552,03
2.1 - (-) Pis sobre vendas	0,00	-17.196,54	-21.449,44
2.2 - (-) Cofins sobre vendas	0,00	-78.956,14	-98.741,40
2.3 - (-) Devoluções	-361,18	-361,18	-361,18
3 - Receita Líquida	924.544,98	828.392,30	804.354,13
4 - (-) Custos	-732.638,02	-637.395,05	-637.395,05
4.1 - Custo da Mercadoria Vendida	-732.638,02	-637.395,05	-637.395,05
5 - Lucro Bruto	191.906,96	190.997,25	166.959,09
6 - (-) Despesas	-98.000,00	-98.000,00	-98.000,00
6.1 - (-) Despesas estimadas	-98.000,00	-98.000,00	-98.000,00
7 - Lucro Líquido antes do IRPJ e da CSLL	93.906,96	92.997,25	68.959,09
8 - (-) IRPJ e CSLL	-22.475,99	-22.475,99	-22.475,99
8.1 - (-) IRPJ	-12.490,90	-12.490,90	-12.490,90
8.2 - (-) CSLL	-9.985,09	-9.985,09	-9.985,09
9 - Resultado do Exercício	71.430,97	70.521,27	46.483,10

Fonte: elaborado pelo autor

**Tabela 5 - Totais dos Tributos - R\$**

<b>ITEM</b>	<b>CENÁRIO 01</b>	<b>CENÁRIO 02</b>	<b>CENÁRIO 03</b>
Total a recuperar (-) /recolher (+)	0,00	-3.080,29	20.957,88
PIS	0,00	-512,73	3.740,18
COFINS	0,00	-2.567,56	17.217,71
Tributos sobre o lucro	22.475,99	22.475,99	22.475,99
IRPJ + Adicional	12.490,90	12.490,90	12.490,90
CSLL	9.985,09	9.985,09	9.985,09
Total dos tributos	22.475,99	19.395,70	43.433,87

Fonte: elaborado pelo autor

Através da Tabela 4 apresentada, evidencia-se a Demonstração do Resultado do Exercício do terceiro trimestre de 2021, é notório nos cenários 02 e 03, o aumento significativo das deduções sobre a Receita Bruta (linha 2) – devido a incidência das contribuições de PIS e COFINS, na forma da Lei nº 13.097/2015. Em contrapartida, nota-se também a redução no valor do custo das mercadorias vendidas, pois os créditos do PIS e da COFINS sobre as compras são escriturados de forma separada dos estoques, com isso reduz-se o custo vinculado ao estoque em contrapartida à conta de ativo – representativa de créditos tributários das contribuições. Essa redução de custos, por sua vez, não foi suficiente para auferir melhorias nos resultados entre os cenários colocados, perfazendo-se redução de R\$ 909,70 no CENÁRIO 02, quando comparado ao CENÁRIO 01.

Outrossim, em relação ao observado no CENÁRIO 01, o resultado conferido no CENÁRIO 03 reduziu em R\$ 24.947,87. De forma notável, a redução significativa do resultado deve-se ao uso das mesmas alíquotas tanto para cálculo dos débitos sobre as vendas quanto para o creditamento das aquisições para revenda. Sobre isso, de forma lógica, o preço de venda do produto será maior que o preço de compra, incidindo-se a mesma alíquota sobre essas operações, em quantidades equilibradas de entradas e saídas, haverá saldo maior de receitas e, logo, o crédito das contribuições não será suficiente para compensar integralmente o saldo devedor gerado.

Dito isso, na Tabela 5, a linha de “Total a recuperar (-)/ recolher (+)” representa o saldo das contribuições apuradas, com sinal negativo para crédito e positivo para débito. Nesta linha, por sua vez, destaca-se o crescimento abrupto dos débitos das contribuições entre o primeiro e terceiro cenário – enquanto não há saldo a recolher no CENÁRIO 01, o CENÁRIO 03 apresenta saldo a recolher de R\$ 20.957,88 das contribuições de PIS e COFINS. Além disso, mesmo com o aumento dos tributos sobre as receitas, não houve aumento de suas deduções – uma vez que as contribuições são apuradas em regime cumulativo, não se pode deduzir para fins de IRPJ e CSLL. Portanto, os tributos sobre o lucro não sofreram alterações.

Para o CENÁRIO 02, esse efeito foi minimizado pela redução de alíquotas das contribuições. Nota-se que, somando as alíquotas reduzidas de PIS e COFINS (1,86% e 8,54%), a carga tributária das contribuições sobre as operações de saídas é de 10,40%, enquanto sem o benefício de redução totaliza 13,00% (2,32% e 10,68%). Em detrimento disso, há uma variação negativa de 2,60 pontos percentuais – isto representa uma redução de 20% da carga de efetiva das contribuições em benefício de operações de venda destinadas a pessoas jurídicas varejistas e a consumidores finais.

Visto isso, as expressões a seguir desenvolvem, matematicamente, a proporção de equilíbrio entre os débitos e créditos de PIS e COFINS, considerando a venda com redução de alíquotas. O crédito é representado pela multiplicação do somatório das alíquotas de créditos pelo preço de compra ( $P_{compra}$ ), enquanto os débitos são expressos pela multiplicação do somatório das alíquotas reduzidas pelo preço de revenda da mercadoria ( $P_{venda}$ ):

$$10,40 \times P_{venda} = 13,00 \times P_{compra}$$

$$P_{venda} = \frac{13,00}{10,40} \times P_{compra}$$

$$P_{venda} = 1,25 \times P_{compra}$$

**Tabela 6 - Equilíbrio do Lucro Bruto - R\$**

<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>A</b>	<b>B</b>
Compras de mercadorias para revenda	100.000,00	100.000,00
Crédito de PIS (2,32%)	0,00	2.320,00
Crédito de COFINS (10,68%)	0,00	10.680,00
Total dos créditos	0,00	13.000,00
1 - Receita de vendas	125.000,00	125.000,00
2 - (-) Deduções	0,00	-13.000,00
2.1 - (-) PIS sobre vendas (1,86%)	0,00	-2.325,00
2.2 - (-) COFINS sobre vendas (8,54%)	0,00	-10.675,00
3 - Receita Líquida	125.000,00	112.000,00
4 - (-) Custos	100.000,00	-87.000,00
4.1 - Custo da Mercadoria Vendida	100.000,00	-87.000,00
5 - Lucro Bruto	25.000,00	25.000,00

Fonte: elaborado pelo autor

O resultado da expressão desenvolvida demonstra que, para equiparar o total creditado sobre uma operação de entrada (preço de compra x alíquota) ao valor do débito na saída (preço de venda x alíquota reduzida), deve-se multiplicar o preço de compra por 1,25 – ou seja, aplica-se uma margem de lucro de 25%. A Tabela 6, em pormenores, expressa em valores a igualdade desenvolvida, sendo a coluna “A” a apuração monofásica cumulativa tradicional, em que apenas as saídas são tributadas com alíquotas diferenciadas das contribuições sem o benefício de redução, enquanto a coluna “B” mostra a apuração cumulativa nos termos da Lei nº 13.097/2015, com alíquota dos débitos reduzida na forma do Art. 25 da referida norma.

Evidentemente, a venda integral da aquisição de R\$ 100.000,00 de mercadorias listadas no Art. 14 da Lei nº 13.097/2015, resultam em crédito de contribuições no total de R\$ 13.000,00, reduzindo o custo das mercadorias para R\$ 87.000,00. Entretanto, sob a margem de lucro de 25%, a receita gera débitos de igual valor ao somatório dos créditos apurados – embora haja saldo de R\$ 5,00 a pagar para o PIS, houve crédito de R\$ 5,00 para COFINS. Isso ocorre devido a redução dos tributos não são da mesma proporção, o Art. 25 da Lei nº 13.097/2015 reduz a alíquota do PIS em 19,82% e da COFINS em 20,03% – com isso, embora o Lucro Bruto fique equilibrado, ainda haverá saldo de PIS e recolher.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Consoante ao que foi discutido no trabalho, o advento da Lei nº 13.097/2015 provocou efeitos negativos no resultado da Mono Ltda, que é tributada pelo lucro presumido e realiza operações de produto presente no Art. 14 da referida Lei. Assim, como evidenciado na Tabela 4, com a carteira de clientes composta por pessoas jurídicas atacadistas, há prejuízos mais acentuados no resultado do CENÁRIO 03. No entanto, com a redução de alíquotas de PIS e COFINS, é perceptível menor carga tributária em relação ao terceiro cenário, mas não há melhoria no resultado econômico – ante ao explicitado na Tabela 4, pelo CENÁRIO 02.

Outrossim, no que se refere ao IRPJ e a CSLL, as apurações realizadas na Tabela 3 demonstraram que não houve redução de débitos desses tributos. Não obstante, na Tabela 5, percebe-se redução da carga tributária efetiva no CENÁRIO 02, em vista dos créditos apurados para as contribuições. Mas, ressalta-se que o crédito presumido de que trata o Art. 31 da Lei nº 13.097/2015 apenas pode ser utilizado para deduzir débitos das próprias contribuições – não sendo passível de ressarcimento ou compensação de outros tributos (Art. 32, Lei nº 13.097/2015). Portanto, o dispêndio financeiro das apurações do primeiro e do segundo cenário é o mesmo.

O trabalho demonstrou, também, que em situação de equilíbrio do Lucro Bruto entre a apuração monofásica e a bifásica beneficiada com redução de alíquotas, haverá saldo devedor para o PIS e credor para COFINS – devido a divergência percentual entre as reduções dadas para a alíquota de PIS em relação a de COFINS. Nada obstante, o valor devido para o Programa de Integração Social poderá ser suprimido com uma gestão de estoques eficiente – pois o excedente mantido em estoque reterá mais créditos de PIS no ativo, compensando a diferença de redução das alíquotas beneficiadas.

Observada a relevância dos resultados encontrados para o meio empresarial, sugere-se que as novas pesquisas sejam realizadas sob a ótica do controle de estoques de mercadorias, sujeitas à apuração bifásica, para manutenção dos créditos das contribuições de PIS e COFINS. Objetivando-se, assim, complementar a discussão desenvolvida neste texto – estimulando o empresário e o aluno sobre as possibilidades e oportunidades advindas da análise ou planejamento dos tributos.

## REFERÊNCIAS

- BRASIL. 1943. Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943. Dispões sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, RJ, 23 set. 1943. Coluna 1, p. 14641. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5844.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5844.htm)>. Acesso em: 29 ago. 2021.
- \_\_\_\_\_. 1970. Lei Complementar Nº 7, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 4 dez. 1970. Coluna 1, p. 10329. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm)>. Acesso em: 01 set. 2021.
- \_\_\_\_\_. 1974. Lei Complementar Nº 19 de 25 de junho de 1974. Dispõe sobre a aplicação dos recursos gerados pelo Programa de Integração Social (PIS) e pelo Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 26 jun. 1974. Seção 1, p. 7117. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp19.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp19.htm)>. Acesso em: 03 set. 2021.
- \_\_\_\_\_. 1975. Lei Complementar Nº 26, de 11 de setembro de 1975. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 12 set. 1975. Coluna 1, p. 11985. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp26.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp26.htm)>. Acesso em: 03 set. 2021.
- \_\_\_\_\_. 1976. Decreto Nº 78.276, de 17 de agosto de 1976. Regulamenta a Lei Complementar Nº 26, de 11 de setembro de 1975, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 18 ago. 1976. Coluna 1, p. 10922. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1970-1979/D78276.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D78276.htm)>. Acesso em: 03 set. 2021.
- \_\_\_\_\_. 1976. Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Seção 1 – Suplemento, p. 1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm)>. Acesso em: 26 set. 2021.
- \_\_\_\_\_. 1977. Decreto Lei Nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 dez. 1977. Seção 1, p. 17957. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm)>. Acesso em: 01 nov. 2021.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 de out. de 1988. Coluna 1, p. 1. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 04 de set. de 2021.

\_\_\_\_\_. 1988. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 16 dez. 1988. Seção 1, p. 24541. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm) >. Acesso em: 01 nov. 2021.

\_\_\_\_\_. 1991. Lei Complementar Nº 70, de 30 de dezembro 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Coluna 1, p. 31057. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm) >. Acesso em: 03 set. 2021.

\_\_\_\_\_. 1991. Lei Nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 25 jul. 1991. Coluna 1, p. 14801. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm) >. Acesso em: 26 set. 2021.

\_\_\_\_\_. 1997. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 11 dez. 1997. Seção 1, p. 29432. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm) >. Acesso em: 18 out. 2021.

\_\_\_\_\_. 1998. Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 16 dez. 1998. Seção 1, p. 1. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm) >. Acesso em: 28 out. 2021.

\_\_\_\_\_. 1998. Lei nº 9.718, de 27 de novembro 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 dez. 1998. Seção 1, p. 2. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm) >. Acesso em: 20 set. 2021.

\_\_\_\_\_. 2000. Lei Nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a incidência da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, nas operações de venda dos produtos que especifica. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 22 dez. 2000. Seção 1, p. 1. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/110147.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/110147.htm) >. Acesso em: 8 out. 2021.

\_\_\_\_\_. 2001. Medida Provisória Nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 2001. Coluna 1, p. 26.

Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2158-35.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm) >. Acesso em: 25 set. 2021.

\_\_\_\_\_. 2002. Lei 10.637, de 30 de dezembro 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Edição Extra, p. 2.

Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm) >. Acesso em: 04 set. 2021.

\_\_\_\_\_. 2003. Decreto Nº 4.751, de 17 de junho de 2003. Dispõe sobre o Fundo PIS-PASEP, criado pela Lei Complementar Nº 26, de 11 de setembro de 1975, sob a denominação de PIS-PASEP, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 18 jun. 2003. Seção 1, p. 4.

Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2003/d4751.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/d4751.htm) >. Acesso em: 03 set. 2021.

\_\_\_\_\_. 2003. Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Edição Extra, p. 1.

Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm) >. Acesso em: 04 set. 2021.

\_\_\_\_\_. 2006. Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Seção 1, p. 1. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm) >. Acesso em: 26 set. 2021.

\_\_\_\_\_. 2008. Lei Nº 11.727, de 23 de junho de 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na produção e comercialização de álcool; e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Legislativo, Brasília, DF, 24 jun. 2008. Seção 1, p. 2.

Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm) >. Acesso em: 26 out. 2021.

\_\_\_\_\_. 2009. Lei Nº 11.941, de 27 de maio de 2003. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 mai. 2009. Coluna 1, p. 3.



Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm) >. Acesso em: 04 set. 2021.

\_\_\_\_\_. 2009. Lei Nº 11.977, de 7 de julho de 2009. Dispõe sobre o Programa Minha Casa, Minha Vida – PMCMV e a regularização fundiária de assentamentos localizados em áreas urbanas; altera o Decreto-Lei nº 3.365, de 21 de junho de 1941, as Leis nºs 4.380, de 21 de agosto de 1964, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 10.257, de 10 de julho de 2001, e a Medida Provisória nº 2.197-43, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 16 mar. 2017. Seção 1, p. 2.

Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ ato2007-2010/2009/lei/11977.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ ato2007-2010/2009/lei/11977.htm) >. Acesso em: 11 out. 2021.

\_\_\_\_\_. 2015. Decreto Nº 8.442, de 29 de abril de 2015. Regulamenta os art. 14 a art. 36 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, que tratam da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, no mercado interno e na importação, sobre produtos dos Capítulos 21 e 22 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 abr. 2015. Seção 1, p. 2.

Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ ato2015-2018/2015/Decreto/D8442.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ ato2015-2018/2015/Decreto/D8442.htm) >. Acesso em: 28 out. 2021.

\_\_\_\_\_. 2015. Decreto Nº 8.533, de 30 de setembro de 2015. Regulamenta o disposto no art. 9º -A da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, que dispõe sobre o crédito presumido da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins relativo à aquisição de leite in natura, e institui o Programa Mais Leite Saudável. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 abr. 2015. Seção 1, p. 2.

Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ ato2015-2018/2015/decreto/D8533.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ ato2015-2018/2015/decreto/D8533.htm) >. Acesso em: 15 nov. 2021.

\_\_\_\_\_. 2015. Lei Nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita de vendas e na importação de partes utilizadas em aerogeradores; prorroga os benefícios previstos nas Leis nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 19 jan. 2015. Seção 1, p. 1.

Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ ato2015-2018/2015/lei/113097.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ ato2015-2018/2015/lei/113097.htm) >. Acesso em: 9 out. 2021.

\_\_\_\_\_. 2017. Instrução Normativa RFB Nº 1.700, de 14 de março de 2017. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 mar. 2017. Seção 1, p. 23.

Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268> >. Acesso em: 11 out. 2021.

\_\_\_\_\_. 2018. Decreto Nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 nov. 2018. Seção 1, p. 57.

Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm) >. Acesso em: 25 set. 2021.

\_\_\_\_\_. 2019. Decreto Nº 9.978, de 20 de agosto de 2019. Dispõe sobre o Fundo PIS-PASEP e institui o Conselho Diretor do Fundo PIS-PASEP. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 21 ago. 2019. Seção 1, p. 1.

Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2019-2022/2019/Decreto/D9978.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2019-2022/2019/Decreto/D9978.htm) >. Acesso em: 03 set. 2021.

FELIX, Gabriela Lima; DIAS, Tays Cardoso. Demonstração do Resultado do Exercício e suas Contribuições para o Ambiente Corporativo. **Id on Line Rev.Mult. Psic.**, 2019, vol.13, n.43, p. 828-844. ISSN: 1981-1179.

FORGIARINI, Ariadne. **Análise do Aproveitamento de Crédito de PIS/PASEP e COFINS Sob o Aspecto da Incidência Monofásica**. 2012. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2012.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa**. 1ª edição. Editora da UFRGS, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, L. M.; CHIEREGATO, R.; PEREZ JUNIOR, J. H.; GOMES, M. B. **Manual de Contabilidade Tributária**. 12ª. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9ª. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

RODRIGUES, Fabio. **PIS E COFINS: Você sabe como tributar bebidas frias?**. Busca.legal, 2018. Disponível em: < <https://busca.legal/pis-e-cofins-voce-sabe-como-tributar-bebidas-frias/> >. Acesso em: 18 out. 2021.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral. Tesouro Nacional Transparente, 2021. Disponível em: < <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114> >. Acesso em: 11 nov. 2021.