

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNDB
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

THIAGO SEGUINS SOUSA

INSUMO: Da subjetividade aplicada à sua definição às consequências geradas por ela para as empresas que desejam compensação dos créditos não cumulativos de PIS e COFINS.

São Luís

2019

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Centro Universitário - UNDB / Biblioteca

Sousa, Thiago Seguins

Insumo: da subjetividade aplicada à sua definição às consequências geradas por ela para as empresas que desejam compensação dos créditos não cumulativos de PIS e COFINS. / Thiago Seguins Sousa.

__ São Luís, 2019.

87 f.

Orientador: Prof. Ma. Maria Edwige dos Santos Pires.

Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Curso de Ciências Contábeis – Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, 2019.

1. Contribuições sociais. 2. Receita bruta. 3. PIS 4. COFINS.
I. Título.

CDU 657:336.2

THIAGO SEGUINS SOUSA

INSUMO: Da subjetividade aplicada à sua definição às consequências geradas por ela para as empresas que desejam compensação dos créditos não cumulativos de PIS e COFINS.

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro Universitário UNDB, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Contabilidade.

Orientadora: Prof^ª. Mst. Maria Edwige dos Santos Pires

São Luís

2019

THIAGO SEGUINS SOUSA

INSUMO: Da subjetividade aplicada à sua definição às consequências geradas por ela para as empresas que desejam compensação dos créditos não cumulativos de PIS e COFINS.

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro Universitário UNDB, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Contabilidade.

Aprovada em: 26/06/2019

BANCA EXAMINADORA

Orientadora - Prof^ª. Ma. Maria Edwige dos Santos Pires

Examinadora 1 - Prof^ª. Esp. Francly Meyre Gomes

Examinadora 2 - Prof^ª. Esp. Ana Flávia Pascoal

Dedico este trabalho, em especial a minha mãe, pai e irmãs por serem durante toda a minha vida os meus maiores incentivadores.

AGRADECIMENTO

Primeiramente agradeço a Deus por ter me concedido saúde para chegar até aqui, à minha família por todo o suporte dado durante toda essa jornada, à Professora Edwige por ter acreditado na ideia deste trabalho compartilhando todo o seu conhecimento para a idealização do mesmo. Estendo todo meu agradecimento ao Centro Universitário UNDB por ter também contribuído com a minha formação profissional juntamente com todo o corpo docente da Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, aos meus colegas de classe, aos meus amigos que direta e indiretamente me incentivaram nessa trajetória e ao time de Contabilidade da ROFE DISTRIBUIDORA liderado pelo Professor Launé Pereira por terem me incentivado e dividido todas as suas experiências em termos de conhecimento e postura profissional.

“Estradas sem quebra-molas não valorizam o caminho”.

(Carlinhos Brown)

RESUMO

Os insumos que dão direito à compensação de créditos das contribuições sociais estão definidos nas leis 10.637/02 e 10.833/03 que tratam da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS respectivamente. No entanto as condições trazidas nas referidas leis não foram expostas de maneira clara o que ocasionou certa falta de compreensão entre os contribuintes. Para tentar reverter essa situação, a SRFB (Secretaria da Receita Federal do Brasil) resolveu enxugar as considerações sobre insumos trazidas nas referidas leis, delimitando assim: passaram-se a ser considerados insumos somente os bens ou serviços consumidos, aplicados ou que estejam diretamente ligados à fabricação do produto ou à prestação do serviço. Diante disso, este trabalho prontificou-se em pesquisar sobre os impactos gerados no resultado contábil das empresas que desejam ou desejavam o aproveitamento dos créditos não cumulativos das contribuições sociais, entretanto sentiram dificuldades devido a nova definição dada pelo fisco de forma bastante subjetiva ter limitado a abrangência quanto à tomada desses créditos, já que a própria administração tributária não possui conhecimento sobre o que é realmente utilizado como insumo no processo de produção e prestação de serviços das empresas.

Palavras-chave: Aproveitamento, Créditos, PIS/PASEP, COFINS, Não Cumulatividade, Subjetiva, Resultado Contábil.

ABSTRACT

The inputs that are possible the credit compensation of the social contributions are defined on the 10.637/02 and 10.833/03 laws (legislation), that are about non cummulative the PIS/PASEP and COFINS. However, there was some doubts in the explain about thia team for the contributors. So to help in this situation the SRFB (The Brazilian Federal Revenue Service) resolves to delimit and define clearly this laws: now it only will be considered inputs only the good or services used, aplicated or the services. Based on that, this work propose to research about the impact on the company's accounting profit that intend or intended use the tax credits resulting a noncumulative system of the social contributions, but this companys found difficults, specially, because the new definition imposed for the fisco limiting on the subjective form, the coverage to use this credits, to the fact of, untill the tax administration don't have knowledge about what is really used with inputs in the production process and that used with inputs in the production process and that used on the provision of services by the companies.

Key-words: Compesation, Credit, PIS/PASEP, COFINS, Noncumulative, Subjective, Accounting Profit.

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 - Distribuição por Segmento de Atuação	43
GRÁFICO 2 - Existência de Créditos Não Cumulativos do PIS e da COFINS.....	44
GRÁFICO 3 - Realizou Aproveitamento dos Créditos Não Cumulativos do PIS e da COFINS	44
GRÁFICO 4 - Contato com a Apuração das Contribuições do PIS e da COFINS	45
GRÁFICO 5 - O que são Considerados Insumos para as Empresas	46
GRÁFICO 6 - Fornecimentos de Alimentação, Transporte, Uniformes ou Equipamentos de Proteção de Empregados	47
GRÁFICO 7 - Passagens, Transportes e Hospedagens feitos com funcionários que tenham de se deslocar até o local da Prestação do Serviço.....	48
GRÁFICO 8 - Aluguéis de Veículos para Transportes de Empregados	48
GRÁFICO 9 - Insumos Utilizados na Atividade de Transporte de Produto em Elaboração entre Estabelecimentos Industriais	49
GRÁFICO 10 - Controle e Teste de Qualidade.....	50
GRÁFICO 11 - Desenvolvimento de Novos Produtos.....	50
GRÁFICO 12 - Segurança e Limpeza do Setor Fabril.....	51
GRÁFICO 13 - Produção de Insumos Próprios	52
GRÁFICO 14 - Combustíveis Utilizados em Veículos para o Transporte de Matéria-Prima .	53
GRÁFICO 15 - Treinamento de Empregados	53
GRÁFICO 16 - Bonificação para Representantes	55
GRÁFICO 17 – Rastreamento de Veículos de Cargas, Seguros de Qualquer Espécie e Gastos com Pedágios.....	55
GRÁFICO 18 - Sua Empresa já foi Autuada por Infração a Tomada de Créditos.....	56

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Resumo das condições para desconto dos créditos para o PIS e COFINS	3
QUADRO 2 - Insumo conforme o entendimento da SRFB	5

LISTA DE SIGLAS

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Social

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CEMPRE – Cadastro Central de Empresas

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

COSIT – Coordenação-Geral do Sistema Tributário

DACON – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais

DRE – Demonstração do Resultado do Exercício

DRJ – Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

FINSOCIAL – Fundo de Investimento Social

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

IN – Instrução Normativa

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS – Programa de Integração Social

SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

SRF – Secretaria da Receita Federal

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TRF – Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	1
1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA	3
1.2 QUESTÃO DA PESQUISA.....	5
1.3 HIPÓTESE	5
1.4 OBJETIVO	6
1.4.1 Objetivo Geral	6
1.4.2 Objetivos Específicos	6
1.5 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	7
1.6 METODOLOGIA A SER APLICADA	8
1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO	9
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	10
2.1 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	10
2.1.1 Breve Histórico.....	10
2.1.2 Regra Matriz de Incidência Tributária do PIS e da COFINS Não Cumulativos.....	12
2.1.2.1 Critério Material	12
2.1.2.2 Critério Temporal	13
2.1.2.3 Critério Espacial	14
2.1.2.4 Critério Pessoal.....	14
2.1.2.5 Critério Quantitativo.....	15
2.1.3 Contribuintes do PIS e da COFINS	15
2.1.3.1 Base de Cálculo das Contribuições Sociais.....	16
2.1.3.2 As Alíquotas das Contribuições Sociais.....	16
2.1.4 A Não Cumulatividade	17
2.1.4.1 Breve Histórico.....	17
2.1.4.2 Sistemas de Realização da Não Cumulatividade.....	18
2.1.4.3 Método Indireto Subtrativo	20

2.1.5 Não Cumulatividade da Contribuição para o PIS e a COFINS	22
2.1.6 Não Neutralidade	23
2.1.7 Sujeitos do Regime Não Cumulativo	23
2.1.8 Créditos Admitidos na Sistemática da Não Cumulatividade do PIS e da COFINS	24
2.2 INSUMOS EM DIFERENTES PERSPECTIVAS	25
2.2.1 Insumos na Legislação Tributária	25
2.2.2 Insumos na Visão da Administração Tributária	26
2.2.3 Insumos na Jurisprudência Administrativa Judicial	27
2.2.3.1 Jurisprudência Administrativa	28
2.2.3.2 Jurisprudência Judicial	28
2.2.4 Insumos na Teoria Contábil.....	31
2.3 ESTADO DA ARTE	32
3 METODOLOGIA.....	34
3.1 TIPO E MÉTODO DE PESQUISA.....	34
3.1.1 Tipo de Pesquisa.....	34
3.1.2 Método de Pesquisa.....	36
3.2 ETAPAS DO ESTUDO	36
3.3 OBJETO DE ESTUDO.....	36
3.4 INSTRUMENTOS, MÉTODOS DE COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS	37
3.4.1 Instrumento de Pesquisa.....	37
3.4.2 Método de Coleta e Tratamento dos Dados	38
3.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	39
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	40
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
REFERÊNCIAS	63
APÊNDICE - Questionário	69

1 INTRODUÇÃO

Para quem opera no ramo fiscal no Brasil, não é nenhuma novidade o dinamismo que essa área apresenta devido as constantes atualizações realizadas pelos diversos entes responsáveis pelas normatizações e arrecadações. Eles editam medidas restringindo ou ampliando direitos com diversas finalidades que variam de acordo com a atual conjuntura daquele momento na sociedade, exigindo com que os operadores atuantes nessa área estejam sempre em alerta para qualquer mudança nesse cenário.

O Sistema Tributário Brasileiro apresenta um enorme grau de complexidade no que tange as limitações impostas pela Constituição sobre o direito da instituição de novos tributos, obedecendo à soberania do estado democrático de direito e ao mesmo tempo sendo utilizado como legitimação para gerar renda ao Estado por meio da cobrança direta ou indireta dos contribuintes.

A forma do Estado em obrigar o contribuinte a cumprir com suas obrigações junto a ele é legitimada pelo Direito Tributário que por outro lado também protege o mesmo contribuinte contra o poder tributário exercido pelos entes estatais.

Com a os elevados níveis de cobrança de tributos que a sociedade brasileira de modo geral está sendo submetida para que os governos aumentem ainda mais suas arrecadações, cabe ao Direito Tributário à função de regular a forma como a qual essa arrecadação deve ser gerada, utilizando-se de interpretações da Constituição para que tudo ocorra com base na legalidade do regime tributário. É de competência do jurista juntamente com o tributarista através dos seus conhecimentos a função de interpretar norma jurídica e dela retirar um entendimento que objetive a melhor forma a ser aplicável aos contribuintes.

A carga tributária no Brasil é um tema bastante discutido pelo fato dela influenciar de forma direta em praticamente todos os segmentos da sociedade. A diminuição das alíquotas, a revisão das bases de cálculo de alguns impostos e o fim das tentativas de criação de mais tributos é o que a população mais tem almejado.

O governo por meio do Congresso Nacional realiza desonerações pontuais na tributação a fim de deixar alguns setores da economia mais competitivos no cenário nacional e internacional também. O PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), por serem contribuições sociais e incidirem sobre a receita, acaba tornando-se um bom exemplo para esta situação.

Foi enviada para o Congresso Nacional uma proposta de Lei que versa sobre a não-cumulatividade na apuração do PIS e da COFINS para as pessoas jurídicas optantes do regime de apuração do imposto de renda pelo Lucro Real, originando uma pequena desoneração aos que baseiam o pagamento de seus tributos através desse regime.

As Contribuições Sociais estão asseguradas pela Constituição Federal de 1988, e encontram-se subdividas em várias outras contribuições, no entanto o foco desta pesquisa estará voltado apenas para as contribuições sociais que geram incidência sobre a receita bruta como é o caso do PIS e da COFINS. As contribuições sociais, com exceção da contribuição de melhoria, é uma categoria de tributo do nosso regime tributário cuja definição ainda consta de uma unanimidade entre os doutrinadores, como a de se verificar na consideração dada por Geraldo Ataliba.

Nenhum tributo, até agora, designado de contribuição, no Brasil – salvo a de melhoria – é contribuição verdadeira, no rigoroso significado do conceito, que se centra na materialidade da h.i. (hipótese de incidência). Mas, se o legislador quiser – e tiver boa assessoria – poderá estruturar contribuição pura. (ATALIBA, 2008, p.185)

O que se pode perceber com a crítica dada por Ataliba, é que segundo ele, quem instituiu esses “tributos” tinha como objetivo a arrecadação e não a norma jurídica tributária, ou seja, o legislador adotou uma interpretação única, irreal e talvez pessoal fugindo do significado do conceito de contribuição.

A princípio, as contribuições sociais estão relacionadas ao custeio de eventuais programas sociais que necessitam de subsídios para a manutenção de seus serviços básicos para os quais foram propostos, não havendo ligação direta entre sujeito contribuinte e beneficiário.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) está descrita no Texto Constitucional (Constituição Federal de 1988) no artigo 195, incisos I “b”, V e § 12, como segue:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: **(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)**

b) a receita ou faturamento: **(Incluído pela emenda Constitucional nº 20, de 1998)**

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equipar. **(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)**

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas. **(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)**

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da constituição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou faturamento. **(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)**

Observando a redação da constituição, consta que houve algumas alterações em praticamente todo o conteúdo original, demonstrando assim grande influência política do Poder Executivo para realizar as modificações que cabiam necessárias para, que assim por meio de Lei, realizar a cobrança do tributo, o que está indo de encontro ao que foi falado por Geraldo Ataliba, quando cita que a instituição de novos tributos depende de uma boa assessoria.

As contribuições sociais PIS e COFINS não cumulativos que serão a ênfase desta pesquisa, e que estão dispostos nas Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 possuem a mesma natureza do sistema cumulativo, pois ambos possuem como base de cálculo a receita bruta havendo diferença entre elas apenas nas alíquotas e no aproveitamento dos créditos que é o caso retratado na não cumulatividade.

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

A sistemática da não-cumulatividade autorizou determinadas pessoas jurídicas a fazerem aproveitamento de créditos da contribuição para o PIS e COFINS dos insumos adquiridos para serem utilizados na cadeia produtiva ou os custos envolvidos em outras atividades, como forma de compensação para que o tributo não pesasse em todas as cadeias. De acordo com o art. 3º das Leis 10.637 de 2002 que trata da não-cumulatividade do PIS e 10.833 de 2003 que trata da não cumulatividade da COFINS, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados com relação às condições descritas no quadro a seguir:

QUADRO 1 - Resumo das condições para desconto dos créditos para o PIS e COFINS

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)	VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)
II – bens e serviços, utilizados como insumo	VII – edificações e benfeitorias em imóveis

na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tabela Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)	próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
III – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)	VII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tributados conforme disposto na lei;
IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;	IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;
V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto se optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)	X – vale transporte, vale refeição, vale alimentação, fardamento ou uniformes fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

Fonte: Do Autor, a partir das Leis da Não Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS

De acordo com as condições retiradas da lei da não cumulatividade do PIS e da COFINS e apresentadas no quadro acima, é permitida a apuração dos créditos em relação aos bens e serviços utilizados como insumos, tanto na prestação de serviços, quanto na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

No entanto, as condições trazidas na lei para considerar o insumo gerador de crédito, deixou um amplo leque de oportunidades para a compensação do mesmo, ocasionando assim uma grande confusão nos contribuintes. Com isso, para “resolver” esse impasse a SRFB (Secretaria da Receita Federal do Brasil) que na época atendia pelas siglas SRF (Secretaria da Receita Federal) resolveu delimitar o conceito de insumo gerador de crédito ao aprovar diversos atos complementares, a exemplo da Instrução Normativa (IN) nº 404 de 12 de Março de 2004, a qual define como insumo, os bens utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda e na prestação de serviços por parte de pessoas jurídicas desde que estejam domiciliadas no Brasil, conforme o seu entendimento e apresentado no quadro a seguir:

QUADRO 2 - Insumo conforme o entendimento da SRFB

I-Utilizados na fabricação ou prestação de bens destinados à venda	II-Utilizados na prestação de serviços
a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;	a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado;
b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.	b) e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Fonte: Do Autor, a partir da Instrução Normativa nº 404 de 12 de Março de 2004

Por fim, com base nessa nova definição dada pela SRFB será considerado insumo somente os bens ou serviços consumidos ou aplicados, ou que estejam diretamente ligados à fabricação do produto. Por exemplo, os gastos com limpeza ou segurança do setor produtivo que contribuem com o processo de produção já não estariam englobados nessa nova definição uma vez que não são aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto destinado à venda, no entendimento do órgão.

1.2 QUESTÃO DA PESQUISA

Nesta pesquisa, como já foi falado houve uma nova interpretação dada ao conceito de insumo, com isso indagou-se:

Devido à subjetividade aplicada na interpretação do conceito inicial de insumo, quando uma empresa tiver a possibilidade de compensar os seus créditos de PIS e COFINS mesmo já estando dentro das condições das leis da não cumulatividade, ela estará à mercê do entendimento da administração tributária podendo esta deferir ou não sobre o seu direito de se compensar dos créditos. Quais as consequências trazidas por essa submissão ao entendimento pessoal do fisco para as empresas que desejam e tem direito à compensação dos seus créditos de PIS e COFINS?

1.3 HIPÓTESE

Por hipótese entende-se uma suposição ou explicação provisória do problema. Consiste numa expressão verbal que pode ser definida como verdadeira ou falsa, deve ser

submetida a teste. Se em decorrência do teste for reconhecida como verdadeira, passa a ser reconhecida como resposta ao problema (GIL, 2010).

Com base nisso, como forma de obtenção de resposta para a problemática, esta pesquisa irá trabalhar em cima das seguintes hipóteses:

Hipótese 1: Dada a subjetividade aplicada pelo fisco ao decidir o que se enquadra ou não como insumo, esse impasse poderá causar efeitos sobre o resultado contábil das empresas.

Hipótese 2: O não conhecimento por parte da Administração Tributária em relação aos processos produtivos e de prestação de serviços das empresas, tende a dificultar o entendimento do fisco quanto ao direito das empresas de se compensarem dos seus créditos de PIS e COFINS.

1.4 OBJETIVO

O objetivo de uma pesquisa é demonstrar aquilo que se pretende com a investigação. E nesta pesquisa ele estará subdividido em objetivo geral e objetivos específicos.

1.4.1 Objetivo Geral

A Administração Tributária tomou o conceito geral de insumo e o reformulou de acordo com o seu entendimento, o que influenciou diretamente nas condições até então permitidas para haver a compensação dos créditos não cumulativos do PIS e da COFINS. O objetivo geral desta pesquisa será o de abordar sobre as consequências geradas por essa subjetividade na interpretação por parte do fisco para as empresas que desejam se compensar dos créditos das citadas contribuições sociais, mas que se vêm impossibilitadas devido ao entendimento divergente da parte da gestão tributária.

1.4.2 Objetivos Específicos

Para que o objetivo geral desta pesquisa seja alcançado, será necessário o cumprimento dos seguintes objetivos específicos:

Objetivo 1: Conhecer as legislações do PIS e da COFINS;

Objetivo 2: Entender o funcionamento da não cumulatividade;

Objetivo 3: Identificar os requisitos essenciais para a tomada de crédito do PIS e da COFINS.

1.5 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

A tributação exerce influência na sociedade de maneira bastante significativa, desde aos hábitos de consumo, no trabalho e na projeção de vida futura. Nas empresas essa influência é percebida no processo de tomadas de decisões como a realização de novas contratações e aumento da capacidade de produção.

As pesquisas na área tributária já figuram de datas bastante antigas, as buscas por modelos mais adequados de tributação que exerçam menor impacto na atividade empresarial foram e continuam sendo o foco de pesquisadores da área econômica, financeira, contábil e jurídica. Os economistas por sinal são responsáveis pela criação da teoria da tributação ótima (STERN, 1987; STIGLITZ, 2000), na qual se ocupava em pesquisar a forma de instituir os tributos de maneira que atingisse primeiramente os objetivos da eficiência econômica. Adam Smith, em sua obra “Riqueza das Nações”, de 1776, já sinalizava quais princípios deveriam ser observados para que houvesse um sistema tributário mais justo (SMITH, 1986).

Para Smith (1986, p.35), um sistema tributário mais justo deveria observar os seguintes princípios:

- a) cada um deveria contribuir com o Estado de acordo com suas respectivas capacidades, ou seja, em proporção à renda que respectivamente gozam sob a proteção do Estado;
- b) o tributo deveria ser certo e não arbitrário. O tempo de pagamento, a maneira, a quantidade a ser paga, tudo deveria ser claro e simples para o contribuinte e para qualquer pessoa;
- c) o momento do pagamento do tributo deveria ser o mais favorável ao contribuinte;
- d) o tributo deveria ser elaborado de forma que o custo para seu pagamento pelo contribuinte e para sua administração pelo Estado fosse menor possível.

A não cumulatividade pode ser um exemplo a ser citado sobre o resultado destas pesquisas, ela foi fruto de estudos de economistas e financistas que procuravam corrigir as distorções causadas pelos tributos plurifásicos (FURLAN; VELOSO, 2009). Entretanto se por um lado os tributos são considerados os menos prejudiciais à economia, por outro são os que apresentam maior complexidade no momento de sua apuração.

Por isso, devido a essa complexidade que após a instituição da não cumulatividade surgiram vários estudos voltados para a contribuição para o PIS e da COFINS. Além de

artigos científicos, são encontradas monografias, teses e dissertações que abordam de maneira bastante específica sobre essa questão (MADEIRA, 2009; NOGUEIRA, 2006; PÊGAS, 2003).

A grande maioria desses estudos é voltada para o efeito econômico oriundo da não cumulatividade. E neste sentido, a que a dissertação de Acquisti (2009), analisou a incidência das contribuições sobre a renda das famílias brasileiras, com o objetivo de analisar o seu efeito regressivo ou progressivo na vida das famílias menos favorecidas.

Seguindo a mesma linha de pesquisa, a dissertação de Nogueira (2006), que fez um estudo comparativo da arrecadação projetada pela tributação cumulativa e o impacto da não cumulatividade sobre as empresas de transportes de cargas, e a pesquisa de Gallo e Oliveira (2010) que tinha como objetivo analisar o efeito da não cumulatividade em relação às empresas prestadoras de serviços. A pesquisa de Teixeira e Nogueira (2006) também seguiu por essa linha, ao verificar se a não cumulatividade da COFINS reduziu ou aumentou o ônus tributário, assim como o estudo empírico de Fernandes, Teixeira e Baptista (2010) analisou a incidência da COFINS sobre o lucro das empresas e seu impacto na arrecadação federal.

Podemos ainda citar o estudo de Coêlho e Derzi (2005) cujo foco estava direcionado para o direito ao crédito das contribuições nas entradas e saídas isentas ou com a alíquota zero, e de Scharlack (2005), referente à natureza jurídica dos créditos de PIS e COFINS. E por fim, destaca-se o trabalho de Greco (2008), que mantinha o seu foco na identificação do conceito de insumo à luz da legislação do PIS e da COFINS.

Mesmo já tendo inúmeros trabalhos como esses já citados acima ligados a não cumulatividade das contribuições sociais, o presente estudo se justifica com base no objeto de pesquisa, que além de tratar da subjetividade dada por parte da Administração Tributária ao conceito de insumo, o presente trabalho abordará sobre as consequências geradas para as empresas que desejam se compensar dos seus créditos não cumulativos de PIS e da COFINS, todavia encontram dificuldades ao ponto de se vêm impedidas devido as suas condições não estarem em acordo com a interpretação dada pelo fisco quanto ao que ele considera insumo tomador de crédito.

1.6 METODOLOGIA A SER APLICADA

Este estudo, inicialmente foi de caráter exploratório tendo como subsídios a utilização de fontes bibliográficas que sirvam de base para o fornecimento de informações

para o desenvolvimento do Referencial Teórico. Para a fase de obtenção de respostas para a problemática do trabalho, os métodos de utilização para esse fim, serão apresentados e explicados no Capítulo 3 que será totalmente dedicado para essa finalidade.

1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado em 6 capítulos. O primeiro dos capítulos traz a introdução, com um breve panorama sobre a pesquisa. No segundo capítulo há o referencial teórico, o qual, além de detalhar sobre as contribuições sociais e a não cumulatividade, está apresentando o conceito de insumo em diferentes perspectivas. O capítulo 3 será destinado à análise da metodologia aplicada nesta pesquisa e no capítulo 4 serão apresentados os resultados juntamente de suas análises. No capítulo 5 estarão as considerações finais em relação a toda a pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Tendo em vista que esta pesquisa busca as consequências trazidas para as empresas devido a subjetividade dada ao conceito de insumo o que pode prejudica-las na intenção de se compensarem dos seus créditos não cumulativos de PIS e COFINS, há a necessidade de conhecer os detalhes referentes a elas e a forma de operacionalização da não cumulatividade.

2.1 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Dentre as diversas contribuições sociais previstas na Constituição Federal de 1988, se encontram aquelas que incidem sobre a receita ou faturamento das empresas, denominadas Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS. A seguir, será apresentado um breve histórico e a regra matriz de incidência dessas contribuições.

2.1.1 Breve Histórico

O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) foram instituídos, respectivamente, pelas Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970 e nº 8 de 3 de dezembro de 1970.

Em 1º de julho de 1976 esses programas foram unificados através da Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, recebendo a denominação de PIS/PASEP e seus objetivos eram:

- a) integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas;
- b) assegurar o empregado e ao servidor público o usufruto de patrimônio individual progressivo;
- c) estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda;
- d) possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico-social.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 estes objetivos foram modificados pelo artigo 239, vinculando-se a arrecadação da Contribuição para o PIS/PASEP ao custeio 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 Banco Nacional de Desenvolvimento Social (BNDES).

A COFINS, por sua vez, foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, ou seja, 21 anos depois da criação do PIS/PASEP. Essa contribuição sucedeu o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), criado pelo Decreto-Lei nº 1940, de 25 de maio de 1982, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em controle difuso de constitucionalidade e extinto pela citada Lei Complementar nº 70/1991.

Conforme prevê o artigo 1º da Lei Complementar nº 70/1991, a COFINS destina-se às despesas com atividades fins das áreas da saúde, previdência e assistência social. Essa vinculação dos recursos arrecadados das contribuições possui, no entanto, algumas exceções, a exemplo dos valores que podem ser destinados ao Fundo Social de Emergência, previsto no artigo 71 e seguintes do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988.

É válido de se observar, que durante muito tempo se discutiu sobre a natureza das contribuições sociais. De acordo com Afonso e Araújo (2004), a diversidade entre os impostos e as contribuições, motivo dessas discussões, se deve ao fato dessas espécies tributárias terem sido formuladas por comissões constituintes diversas.

Os impostos foram desenhados pela comissão encarregada de deliberar sobre o sistema tributário, relatada pelo constituinte José Serra, as contribuições foram traçadas pela comissão de ordem social, relatada pelo constituinte Almir Gabriel. “Os princípios divergentes que moldaram os impostos, de um lado, e as contribuições sociais, de outro, não foram harmonizados durante a fase de sistematização da Assembleia Constituinte” (AFONSO; ARAÚJO, 2004, p.272).

Para Carvalho (2004), no entanto, o legislador prescreveu manifestamente as contribuições sociais como entidades tributárias, sujeitando-as, conseqüentemente, aos princípios que regem os tributos. A mesma posição é adotada por Barreto (2005) e Martins, I. G. S (1998). Do ponto de vista econômico, também não há dúvidas que as contribuições devem ser enquadradas como tributos, uma vez que são mais uma das formas de extração compulsória de recursos da sociedade (AFONSO; ARAÚJO, 2004).

2.1.2 Regra Matriz de Incidência Tributária do PIS e da COFINS Não Cumulativos

A existência de um tributo é explicada pela doutrina através de uma regra-matriz na qual se enquadra uma hipótese de incidência tributária e um mandamento ou consequência tributária.

A Constituição Federal de 1988 ela estabelece algumas delimitações para o legislador ordinário, delimitações essas que podem ser em forma de princípios e devem ser seguidos para a instituição da cobrança do tributo. A norma jurídica estrutura a criação do tributo de forma que deve existir um fato antecedente e outro consequente.

Condé (2009) ressalta que, com base na estrutura da norma jurídica (antecedente e consequente) o legislador deverá enquadrar os critérios material, temporal e espacial no antecedente da norma jurídica e os critérios pessoal e quantitativo no consequente normativo, caso não seja feito assim a instituição do tributo poderá ser considerada ilegal.

A regra-matriz de incidência tributária criada por Paulo de Barros Carvalho vem sendo adotada para explicar a existência dos tributos pelos principais doutrinadores. Esses critérios foi uma maneira adotada pela doutrina para entender a estrutura de um tributo, dando materialidade à cobrança, estabelecendo um formato que deveria ser utilizado pelo legislador na elaboração do tributo, mas que deve ser bastante estudado por quem irá aplicá-los.

A regra-matriz da Contribuição para o PIS e da COFINS não cumulativos conforme os dispositivos das Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 possuem a mesma natureza do sistema cumulativo, pois ambos possuem a mesma base de cálculo, a receita bruta e diferenciam-se apenas na alíquota e no aproveitamento de créditos que é o caso da não cumulatividade.

2.1.2.1 Critério Material

Conforme (MELO; LIPPO, 2008, p.26) o critério material “permite-nos identificar o núcleo da hipótese de incidência tributária”. Os autores (2008, p. 26) ainda completam que “fazemos essa identificação isolando o verbo e seu complemento, indicativos da atividade realizada pelo agente praticante do ato jurídico tributário ou da situação jurídica na qual o mesmo se encontra”.

Em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, os critérios materiais de incidência encontram-se previstos nas Leis nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.637,

de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (BRASIL, 1998, 2002a, 2003a). A primeira é específica para o regime cumulativo, e possui a seguinte redação:

Art. 2º: As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (BRASIL, 1998)

No regime cumulativo, as contribuições incidem sobre o faturamento da empresa, o que abrange somente suas receitas operacionais. No caso do regime não cumulativo, o critério material de incidência é mais amplo, abrangendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Na redação original da Lei nº 9.718/1998 (BRASIL, 1998) possuía a mesma extensão contida nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a) e muitos questionamentos se fizeram em torno desta questão, uma vez que o conceito adotado pelo legislador não estaria em acordo com que estava previsto constitucionalmente na época, que permitia a incidência das contribuições apenas sobre o faturamento das empresas.

Com o objetivo de por fim às discussões, o dispositivo que deixava amplo o conceito de faturamento para compreender tanto as receitas operacionais quanto as não operacionais, foi revogado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (BRASIL, 2009). A partir de então, desde 28 de maio de 2009 os contribuintes passaram a conviver com dois critérios matérias de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, de acordo com a sistemática de apuração das mesmas.

2.1.2.2 Critério Temporal

Com base nas lições de (MELO; LIPPO, 2008, p.27), por meio do critério temporal “identificamos o momento exato em que se revela ocorrido o fato jurídico tributário, de forma a estabelecer os direitos e as obrigações que afetam os sujeitos da relação”.

De acordo com os autores (2008, p.27), “não se trata da análise da eficácia da norma no tempo, mas sim do momento em que são deflagradas as consequências oriundas da realização em concreto da hipótese tributária pelo sujeito passivo”.

É no critério temporal que nasce a relação jurídica entre o sujeito ativo e passivo. No caso das contribuições sociais aqui referidas, tanto no regime cumulativo quanto no não cumulativo, esse critério é mensal, ou seja, a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS

devem ser apuradas ao final de cada mês como se destaca da leitura do artigo 2º da Lei Complementar nº 70/1991 e do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº10.833/2003 (BRASIL, 1991, 2002a, 2003a).

2.1.2.3 Critério Espacial

“O critério espacial, também localizado no antecedente da norma jurídica tributária, diz respeito ao lugar previsto na hipótese, onde o fato deverá ocorrer para que sejam deflagradas as consequências previstas” (MELO; LIPPO, 2008, p.27).

De acordo com Carvalho (2004), esse critério comporta três formas compositivas:

a) critério espacial fazendo menção a um local determinado;

b) critério espacial aludindo a áreas específicas;

c) critério espacial genérico, onde o que importará é a ocorrência do fato descrito sob o território correspondente ao da lei instituidora.

As contribuições sociais incidentes sobre a receita ou faturamento são casos típicos de critério espacial genérico e, assim, tendo em vista que a legislação das contribuições é federal, basta que o fato material de incidência ocorra dentro do território nacional para que os efeitos da relação jurídica ocorram.

2.1.2.4 Critério Pessoal

“O critério pessoal, que se instala no conseqüente da norma tributária, diz respeito aos sujeitos que participam da relação jurídica tributária. São eles: o sujeito ativo e o sujeito passivo” (MELO; LIPPO, 2008, p.28).

Juntamente com o critério quantitativo, determina o vínculo jurídico decorrente da ocorrência da hipótese tributária. É este critério que identifica quem tem direito de exigir a exação tributária (sujeito ativo) e aquele que tem o dever de cumpri-la (sujeito passivo).

No caso da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, cabe a União a competência de exigí-las. Os sujeitos passivos, por sua vez, são pessoas jurídicas de direito privado, e aqueles a elas equiparadas pela legislação, que auferirem faturamento ou receita bruta, conforme o regime a que estejam sujeitas se cumulativo ou não cumulativo.

2.1.2.5 Critério Quantitativo

No conseqüente também iremos encontrar o critério quantitativo, cuja finalidade é definir o montante da obrigação tributária. Seus elementos são a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo conforme (MELO; LIPPO, 2008, p.29), “é o suporte para apuração do quantum debeatur. Será sempre um valor monetário, perseguido para a identificação do tributo a ser pago pelo sujeito passivo”.

A alíquota, por sua vez, “geralmente se traduz por um percentual aplicável à base de cálculo, do que resulta no montante do tributo efetivamente devido, mas pode ser de outra categoria” (MELO; LIPPO, 2008, p.29).

De acordo com Ono (2007), a base de cálculo possui as funções de:

- a) medir as proporções reais do fato;
- b) compor a específica determinação da dívida;
- c) confirmar, afirmar ou infirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

Em relação às contribuições sociais, o critério quantitativo de incidência também é variável, de acordo com o sistema ao qual o contribuinte esteja inserido se no cumulativo ou no não cumulativo.

A base de cálculo das contribuições no regime cumulativo se limita ao faturamento, ou seja, às receitas operacionais da empresa, enquanto que no regime não cumulativo engloba o total das receitas auferidas (receitas operacionais e as demais receitas)

2.1.3 Contribuintes do PIS e da COFINS

São contribuintes do PIS e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional (Lei 9.317 de 1996) e, a partir de 01.07.2007, do Simples Nacional (Lei Complementar 123 de 2007).

2.1.3.1 Base de Cálculo das Contribuições Sociais

A partir de 01.02.1999, com a edição da Lei 9.718 de 1998, a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, exceto as exclusões textualmente referidas.

A base de cálculo além de mensurar o critério material tem a função de confirmar, afirmar e infirmar a hipótese de incidência, pois quando houver dissonância entre o critério material e o quantitativo deve se ficar com segundo, como afirma Carvalho:

Tenho pra mim, por isso mesmo, que a base calculada é a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo. Isso não impede que paralelamente, tenha o condão de confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material expresso na composição do antecedente da norma individual concreta.

(...)

Essas ponderações nos conduzem, também, a perceber a razão pela qual, havendo dissonância entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, esta última deverá prevalecer, em face de hospedar aspectos estruturais no fato previsto no antecedente da norma, ao passo que o suposto apenas a ela se refere, muitas das vezes até de maneira obscura e imprecisa. (CARVALHO, 2005.p.173)

A base de cálculo é a própria receita bruta da empresa, diferentemente do imposto de renda onde a base de cálculo é apenas um percentual presumido como lucro ou efetivamente o lucro, o PIS e a COFINS tem sua alíquota aplicada em uma base global. Veja as considerações de Condé a respeito do assunto:

A base de cálculo em seu desiderato nuclear tem por escopo dimensionar economicamente o valor do fato que ensejou a tributação e, por isso, precisa, necessariamente, guardar estreita relação com o critério material consignado na hipótese de incidência. Segundo lições de Geraldo Ataliba: Efetivamente, fica evidente a posição central da base imponible – relativamente a hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência. (CONDÉ, 2009.p.20)

Dessa forma, a base de cálculo como fato mensurador manterá uma estreita relação com o critério material.

2.1.3.2 As Alíquotas das Contribuições Sociais

A alíquota é o percentual aplicado à base de cálculo para se extrair o valor real do imposto, a alíquota geral da COFINS é de 7,6%, art. 2º da Lei 10.833 de 2003 e para o PIS a alíquota de 1,65% conforme o art. 2º da Lei 10.637 de 2002. Diferentemente das alíquotas da Contribuição para o PIS (0,65%) e COFINS (3%) na modalidade cumulativa. Observa-se que

o legislador elevou exageradamente os percentuais dos tributos na modalidade não cumulativa.

2.1.4 A Não Cumulatividade

Tributo não cumulativo é aquele que incide somente sobre o valor agregado em cada operação. Assim, não obstante as formulações doutrinárias apontando as distinções entre tributos não cumulativos e tributos de valor agregado, os objetivos de ambas as modalidades, em termos econômicos, são os mesmos: garantir que o tributo incida somente sobre o valor acrescido em cada operação.

A não cumulatividade é uma característica dos tributos plurifásicos, são aqueles tributos que incidem ao longo da cadeia de comercialização de um determinado produto. Neste tipo de modalidade de apuração, evita-se o efeito em cascata, ou seja, impede-se que o tributo incida sobre bases que já foram tributadas. Em resumo, os tributos não cumulativos são aqueles que evitam que ocorra uma segunda tributação em cima da base de cálculo que já foi tributada.

A apuração de créditos sobre os bens utilizados como insumos está inserida na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais, o que demonstra a importância de se conhecer o funcionamento desta modalidade de incidência.

2.1.4.1 Breve Histórico

Os tributos de sobre valor acrescido, mais conhecidos no Brasil por não cumulativos, ingressaram no direito positivo em 1954, quando a França transformou o seu velho imposto sobre o volume de negócios (*taxe sur le chiffre d'affaire*) em um tributo sobre o valor acrescido, denominado *taxe sur la ajoutée* (TORRES, 2004).

A não cumulatividade “suruiu de estudos de economistas e financistas que buscavam soluções para evitar os malefícios causados pela tributação em cascata” (FURLAN; VELLOSO, 2009, p.27) e é tida como uma das maiores inovações dos sistemas tributários contemporâneos (SAMPAIO, 2004). Por suas vantagens econômicas, logo após seu nascimento esse tipo de tributo se irradiou pela Europa, estando presente, atualmente, em toda a União Europeia, na qual é conhecido como Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

Os tributos não cumulativos também estão presentes na América Latina (Chile, Peru, México etc.), inclusive no Brasil, onde apareceu pela primeira vez em 1958, com o IPI, que na época ainda se denominava Imposto de Consumo, conforme a Lei nº 3.520/1958, (BRASIL, 1958).

Em 1965, esta técnica de cálculo também passou a ser adotada, no Brasil, para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), hoje denominado de ICMS, que substituiu o Imposto sobre Vendas e Consignações.

Em face das restrições impostas pela legislação nacional à apropriação de créditos Ichihara (2009, p.507) observa que “o modelo brasileiro de não-cumulatividade não se confunde com o imposto sobre valor agregado, nem ao IVA, o antigo TVA francês (taxe sur La valeur ajoutée), ao IGE italiana (imposta generale sull’ entrada), entre outros”.

Portanto, ainda que pertença ao mesmo grupo dos modelos adotados em outros países (Itália, França, Espanha, Portugal, Reino Unido etc.), a não cumulatividade brasileira se opera de maneira muito peculiar, especialmente quando se trata das contribuições sociais.

2.1.4.2 Sistemas de Realização da Não Cumulatividade

De acordo com Harada (2004), a não cumulatividade comporta duas espécies de realização:

a) incidência do tributo sobre o valor acrescido em cada etapa de movimentação da mercadoria, conhecido como IVA, que figura no âmbito latino-americano em geral e União Europeia;

b) incidência do imposto sobre o valor total de mercadoria, seguido de dedução daquele cobrado nas etapas anteriores, sistema este adotado no Brasil, e aplicado, por exemplo, no ICMS, onde há direito à dedução de créditos do imposto apurado nas operações anteriores.

Essa também é a posição de Ichihara (2009, p.508), ao citar que “existem duas formas de calcular o imposto não cumulativo: a) calcular o imposto sobre o valor acrescido; b) calcular o imposto sobre o valor total da operação e deduzir o valor pago na operação anterior”.

No Brasil se adota a segunda opção, ou seja, o tributo incide sobre o total da operação, com a consequente dedução de créditos. E tendo em vista a característica do modelo adotado no país, se faz importante analisar a natureza desses créditos, e se dividem em créditos financeiros ou físicos, como sinaliza Coêlho, (2009, p. 461), quando prevê que a não cumulatividade pode ser operacionalizada de duas formas, mediante:

a) a concessão de crédito financeiro dedutível, que abrange o imposto pago relativo a qualquer bem entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível à atividade;

b) a concessão de crédito físico, o qual restringe o direito à compensação ao imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo.

Para o autor, a não cumulatividade presente no direito pátrio se consubstancia na concessão de créditos financeiros, uma vez que a Constituição Federal de 1988 não estabelece nenhuma limitação à apropriação de créditos. Não obstante, como já mencionado, as técnicas que vêm sendo empregadas no país para dar efetividade ao princípio têm inserido inúmeras restrições à apropriação de créditos, aproximando-as do sistema de créditos físicos.

E a par dessa classificação bipartida adotada pelos autores nacionais (HARADA, 2004; ICHIHARA, 2009), (FERNANDES, 2007; MARTINS, 2007; I. G. S., 2007), com base na literatura estrangeira (METCALF, 1995; ZEE, 1995), dividem a não cumulatividade em:

- a) Método Direto Subtrativo;
- b) Método Direto Aditivo;
- c) Método Indireto Aditivo;
- d) Método Indireto Subtrativo;
- e) Método de Crédito de Tributo.

As explicações e as fórmulas de cálculo transcritas a seguir permitem conhecer como se opera cada uma dessas sistemáticas da não cumulatividade (FERNANDES; MARTINS, I. G. S, 2007):

a) Método Direto Subtrativo: Consiste na aplicação da alíquota do tributo (a) sobre a diferença entre as vendas (R) e as compras (C), ou seja, $T = a \times (R - C)$;

b) Método Indireto Subtrativo: Consiste na apuração do valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas (R) e a alíquota aplicada sobre as compras (C), ou seja, $T = (a \times R) - (a \times C)$;

c) Método Direto Aditivo: Consiste na aplicação da alíquota do tributo sobre o valor efetivamente agregado pelo contribuinte, ou seja, mão de obra (MO), outras matérias-primas e insumos (MP), outras despesas (D) e a margem de lucro (L), ou seja, $T = a \times (MO + MP + D + L)$;

d) Método Indireto Aditivo: Consiste na apuração do tributo por meio da somatória da aplicação da alíquota a cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte, ou seja, $T = (a \times MO) + (a \times MP) + (a \times D) + (a \times L)$;

e) Método do Crédito do Tributo: Neste método, o valor do tributo devido na etapa anterior (Crédito) é registrado como crédito para ser utilizado na apuração de débito a ser pago referente à transação corrente (Débito), ou seja, $T = \text{Débito} - \text{Crédito}$.

Conforme Fernandes e Martins, I. G. S. (2007), o primeiro método tem como exemplo o Imposto Sobre Serviços (ISS) devido na construção civil. Os Métodos Direto Aditivo e Indireto Aditivo representam a aplicação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). O Método Indireto Subtrativo teria como representante a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, enquanto que o Método de Crédito do Tributo é adotado para o ICMS e o IPI.

Portanto, tomando como referência os métodos citados acima, percebemos que há várias formas de se chegar a um único objetivo, que o de evitar que o tributo se acumule nas diversas fases de sua cadeia de comercialização, ou seja, existem várias técnicas para dar real efetividade ao princípio da não cumulatividade.

2.1.4.3 Método Indireto Subtrativo

Por força constitucional, a não cumulatividade do ICMS e do IPI baseia-se no sistema de débitos e créditos, também conhecido como Método de Crédito do Tributo, onde o imposto em cada operação é compensado com o montante incidente na operação anterior.

Em relação a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, por força das características próprias desses tributos, não há essa vinculação direta entre débitos e créditos, uma vez que a regra matriz de incidências das contribuições é distinta daquela aplicável aos referentes impostos.

Em relação ao ICMS e ao IPI, a incidência tributária está intimamente ligada às operações realizadas pelo contribuinte. O ICMS incide sobre a circulação de mercadoria e já o IPI sobre a produção da mercadoria. No caso das contribuições, no entanto, a incidência afeta de maneira indireta as operações realizadas pela empresa, uma vez que incidem sobre as receitas auferidas pelo contribuinte.

Em face das características materiais de incidência das contribuições, o Poder Executivo, ao instituir a não cumulatividade, optou por um sistema diferenciado, atribuindo situações específicas onde o crédito é assegurado, denominado de Método Indireto Subtrativo. De acordo com Fernandes e Martins, I. G. S. (2007, p. 7), nesse método a não cumulatividade é alcançada por meio da concessão de crédito fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as vendas (receitas).

Esses créditos não estão vinculados, portanto, ao que foi pago na operação anterior, como ocorre com o ICMS e o IPI. Com isso, em alguns casos, o crédito é apurado, inclusive, em montante superior a aquele da operação anterior. Isso ocorre, por exemplo, no caso de aquisições de contribuintes sujeitos ao regime cumulativo. Enquanto estes tributam suas operações aplicando as alíquotas de 0,65% (PIS/PASEP) e 3% (COFINS), os adquirentes desses produtos, sujeitos ao regime não cumulativo, poderão apurar seus créditos utilizando-se as alíquotas de 1,65% e 7,6% para o PIS/PASEP e COFINS respectivamente.

Por outro lado, há situações em que a legislação veda o direito ao crédito, mesmo que a operação anterior tenha sido onerada pelas contribuições. Isso ocorre, por exemplo, na aquisição de bens para o ativo imobilizado, quando não empregados na produção de bens ou na prestação de serviços. Neste método, o fato da aquisição anterior ter sido tributada pelas contribuições não é critério seguro e suficiente para garantir o direito ao crédito.

Em face das peculiaridades da não cumulatividade das contribuições sociais, é possível inferir que a presente técnica se enquadraria naquela em que o tributo incide sobre o valor total da operação, seguido da dedução dos tributos cobrados em etapas anteriores. A não cumulatividade das contribuições sociais é distinta, portanto, daquela adotada no âmbito da

União Europeia, conhecida como IVA, onde o tributo incide somente sobre o valor acrescido em cada operação, sem esse mecanismo de dedução de créditos.

Quanto à natureza dos créditos das contribuições sociais, naquela divisão entre créditos físicos e financeiros, não é possível afirmar que se adotou um ou outro critério. Na verdade, houve uma mutação oriunda dessas duas espécies, uma vez que há inúmeras restrições aos créditos, em que pese serem admitidos créditos sobre máquinas, ferramentas e outros bens integrantes do ativo imobilizado.

2.1.5 Não Cumulatividade da Contribuição para o PIS e a COFINS

A não cumulatividade foi escolhida pelo legislador como uma forma de neutralidade fiscal que é obtida por meio da concessão de crédito fiscal sobre as compras (custos e despesas) definida em lei (Lei 10.833 de 2003), na mesma proporção da alíquota que registra as vendas (receitas), com a intenção de não sobrecarregar a cadeia produtiva, fazendo de maneira geral que a contribuição seja recolhida praticamente sobre o lucro obtido na cadeia, tirando algumas exceções.

A expressão não-cumulatividade pode ter vários significados, entre eles:

Entende-se por não cumulatividade a qualidade do imposto, o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente à saída dos produtos o valor que incidiu na operação anterior, de sorte que se reste tributado somente o valor acrescido. Em outras palavras, do valor do imposto que incidiu nas operações anteriores sobre respectivos insumos (MACHADO, 2007.p.217).

A dificuldade em conceituar a forma da não cumulatividade do PIS e da COFINS que o legislador elaborou, ocorre devido à sistemática ser semelhante à encontrada em outros tributos como no caso do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços) e do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). Onde nesses tributos também ocorrem a não cumulatividade, pois o tributo recolhido na etapa anterior, em determinados insumos, pode ser utilizado como crédito na etapa subsequente, diminuindo o valor a ser recolhido.

A escolha adotada pelo legislador foi o método indireto subtrativo, indicação encontrada no item 7 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135, convertida na Lei 10.833 de 2003:

7. Por ser adotado, em relação a não-cumulatividade, método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da

contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

Nesse método, diferentemente da tomada de créditos do ICMS e IPI, não há destaque em nota fiscal dos valores a serem utilizados, ficando um procedimento mais complexo e duvidoso ao contribuinte, tendo este que recolher de acordo com a Lei em relação aos itens que geram crédito.

Vale lembrar o que diz Leandro Paulsen sobre a utilização dos créditos do PIS e da COFINS:

(...) Restará claro da Legislação, a par disso, que diferentemente do que ocorre na não cumulatividade do IPI e do ICMS, no caso do PIS/PASEP e da COFINS, não há creditamento de valores destacados nas operações anteriores, mas apuração de créditos calculados em relação de bens e serviços utilizados como insumos (...) (PAULSEN, 2009.p.505).

Logo, os créditos da Contribuição de PIS e a COFINS não estarão destacados na nota fiscal de entrada de mercadorias e produtos, eles deverão ser levantados a partir dos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que deverão estar mencionados na Lei.

2.1.6 Não Neutralidade

A neutralidade tributária é um dos elementos da não cumulatividade, de forma que o tributo incida somente sobre o valor acrescido em cada cadeia produtiva e não englobe o valor total em cada fase, sendo que o tributo recolhido na fase anterior possa ser utilizado na fase posterior, dessa forma a cobrança da alíquota seria apenas sobre o aumento do seu valor obtido na operação.

Considera-se neutro o sistema tributário que não interfira na otimização da alocação dos meios de produção, que não provoque distorções e, assim, configura a segurança jurídica para o livre exercício da atividade empresarial. A ideia força contida na neutralidade propõe que se evite onerar a força econômica do contribuinte-empresa, ao mesmo tempo em que se alcance a força econômica do consumidor (MARTINS, 2007.p.29).

O tributo não poderá incidir de maneira integral em toda a cadeia, para não influenciar diretamente na origem de altos custos para quando chegar ao consumidor final.

2.1.7 Sujeitos do Regime Não Cumulativo

Somente poderão utiliza-se da sistemática da não cumulatividade as empresas optantes pela apuração do Imposto de Renda no regime do lucro real, a partir de 01.02.2004, com algumas exceções específicas.

Na escolha de quem poderia ou não se enquadrar no regime o legislador não quis favorecer nenhum ente específico da cadeia arrecadatória, sendo que a sistemática pode ser adotada pela maioria das pessoas jurídicas, desde que apurem seu Imposto de renda pelo Lucro Real.

A sistemática de tributação sob o Lucro Real é disciplinada pelos artigos 246 a 515 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 3.000 de 1999.

Lucro Real é o lucro líquido (contábil) do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal, determinando a partir das demonstrações financeiras levantadas com base na escrituração efetuada com observância das leis comerciais e fiscais (cf. Decreto Lei nº 1.598, de 1977, arts. 6º e 7º, e Decreto nº3000, de 1999 – RIR/99, arts. 247 e 251).

O lucro líquido do exercício citado no conceito acima se refere à soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

A determinação do Lucro Real, portanto, será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei 8.981 de 1995, Art. 37, § 1º).

2.1.8 Créditos Admitidos na Sistemática da Não Cumulatividade do PIS e da COFINS

Como já foi citado no capítulo anterior desta pesquisa, a sistemática da não cumulatividade dá autorização para determinadas pessoas jurídicas, fazerem aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS e COFINS dos insumos adquiridos por elas com a finalidade de serem utilizados em sua cadeia produtiva e/ou dos custos envolvidos em outras atividades, como forma de compensação para que o tributo não pesasse em todas essas cadeias.

Após o levantamento dos créditos da Contribuição para PIS e a COFINS eles são subtraídos do montante total do tributo a recolher. Portanto o contribuinte recolhe somente a diferença entre tributo apurado, descontando os créditos. No art. 3º das Leis 10.637 de 2002 (não cumulatividade do PIS) e 10.833 de 2003 (não cumulatividade da COFINS), descreve as condições dada a pessoa jurídica de quando a mesma poderá descontar os créditos referentes às citadas contribuições sociais.

No demonstrativo exposto nas referidas leis, é possível verificar uma extensa lista dos respectivos créditos que podem ser tomados de acordo com a atividade exercida pela empresa, mas não é inevitável destacar as leis posteriores que alteram os dispositivos presentes na Lei original o que resulta na restrição de algumas condições que dariam direito a utilização dos créditos.

A relação de créditos abrangida pelas Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, por mais extensa que elas sejam ainda não englobam de forma taxativa todas as hipótese possíveis para a utilização desses créditos, ficando essa regulamentação a cargo do ente administrador dos tributos federais (Secretaria da Receita Federal) por meio dos limites legais.

2.2 INSUMOS EM DIFERENTES PERSPECTIVAS

Aqui serão apresentados os conceitos de insumos em outras perspectivas, a fim de ajudar no processo de compreensão da compensação de créditos de PIS e COFINS o qual essa pesquisa se prontificou em abordar sobre as consequências geradas pelas interpretações dadas por parte do legislador ao que ele considera ser insumo ou não para as empresas interessadas na utilização desses créditos mas que se vêm impedidas devido não se enquadrarem no perfil desenhado conforme a interpretação da administração tributária.

2.2.1 Insumos na Legislação Tributária

A Constituição Brasileira não traz uma definição para insumos e tendo em vista que este conceito não é utilizado para definir ou limitar competências tributárias, a legislação tributária tem competência para alterar sua definição, conteúdo e alcance. Assim sendo, importa conhecer a produção legislativa em relação a este conceito.

O ponto de partida para tanto são as leis instituidoras da não cumulatividade das contribuições sociais. Conforme preveem as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a), poderão ser descontados créditos em relação a:

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

Observando trecho acima, percebe-se que a legislação da Contribuição para o PIS e a COFINS, em sua redação atual, permite a apropriação de créditos em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens, inclusive combustíveis e lubrificantes.

O legislador não elaborou uma definição para o que seria insumo, assim como também não citou de forma objetiva quais seriam esses bens e serviços que dariam direitos a esses créditos. Apenas citou que eles deveriam ser “utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. Com isso, tendo em vista que não há um conceito legal de insumos para as contribuições sociais, cabe conhecer as definições deste conceito para outros tributos e se as mesmas poderiam ser utilizadas para as contribuições sociais. Isso se importante, devido ao fato dos demais tributos terem uma legislação mais sedimentada uma vez que são anteriores à não cumulatividade da Contribuição para o PIS e COFINS.

2.2.2 Insumos na Visão da Administração Tributária

Tendo em vista que o legislador não trouxe uma definição para insumos, bem assim a previsão constante do artigo 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, 1966), a SRFB, em sua função de regular a apuração e o recolhimento das contribuições sociais, determinou, por meio da Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004, o que se entende como sendo insumos:

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

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

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

II- utilizados na prestação de serviços;

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Deste conceito, depreende-se que não é todo e qualquer gasto que possibilita a apropriação de créditos, ainda que necessário à atividade da empresa. O conceito de insumos

para a SRFB nem mesmo corresponde ao total dos custos incorridos para a produção de um bem ou para prestação de um serviço, como poderia se esperar. Somente estão alcançados por este conceito, além das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem:

- a) os bens ou serviços que forem aplicados ou consumidos na produção de um bem ou na prestação de um serviço; ou
- b) os bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Se já havia dúvidas nas leis instituidoras da não cumulatividade quanto à ausência de um conceito para insumo, com o posicionamento da SRFB quanto ao assunto, só aumentou ainda mais dúvidas que se cercam a respeito do que vem a ser taxativamente considerado insumo. Para diminuir essas dúvidas, muitos contribuintes ingressaram com consultas formais ao órgão fiscalizador, no objetivo de obter segurança e uma resposta concreta aos seus casos.

Na visão da Administração Tributária a decisão ao direito ao crédito está ligada à aplicação ou ao consumo do bem ou do serviço na prestação de serviços ou na produção de bens. Assim, mesmo que o bem ou serviço tenha uma ligação com o processo produtivo, a exemplo dos uniformes dos trabalhadores do setor produtivo, não haverá direito ao crédito caso ele não passe esteja de acordo com o conceito. Para a SRFB não basta que o gasto se insira no conceito tradicional de custos para que se tenha direito ao crédito.

2.2.3 Insumos na Jurisprudência Administrativa Judicial

O contribuinte pode discordar do procedimento adotado pela Administração Tributária em relação a determinado assunto, a exemplo do conceito de insumos adotado pela SRFB para apropriação de créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Quando isso ocorre, para resolver a controvérsia instalada, o contribuinte pode ingressar com medida judicial ou administrativa para ter a solução ao seu caso concreto. Da solução dessas discussões se forma a jurisprudência judicial e administrativa.

Da mesma forma que as soluções de consulta, as decisões, sejam administrativas ou judiciais, não possuem, em regra, efeito normativo, ou seja, não se aplicam a terceiros. Entretanto, como sinaliza Sousa (1975, p.73), “a jurisprudência é uma ponte complementar do

direito porque, constituindo um precedente emanado dos órgãos técnicos especialmente encarregados de aplicar a lei, ajuda a entender-lhe o sentido e fixar o seu alcance”.

2.2.3.1 Jurisprudência Administrativa

Na esfera administrativa federal, o início da discussão sobre determinado assunto se inicia nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento. É a primeira instância, da qual cabe recurso para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Da decisão sobre a questão levada à autoridade julgadora é publicado um extrato no Diário Oficial da União, o qual permite conhecer o seu conteúdo.

São nesse sentido as Decisões nº 13-24617 e 13-24618, de 30 de abril de 2004, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro II, 5ª Turma, as quais preveem que para fins de apuração de créditos da COFINS não cumulativa, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

Como se verifica, estas decisões acompanhou o conceito fiscal, em que os bens e serviços devem ser diretamente aplicados ou consumidos, afastando os custos indiretos à fabricação de um determinado produto. E no mesmo sentido são as Decisões nº 13-23709, 13-23711, 13-23769 e 13-23773 todas da DRJ no Rio de Janeiro II e datadas de 2009, que ainda preveem que as despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade.

Completando as decisões restritivas dos órgãos julgadores fluminenses, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I, 6ª Turma, por meio da Decisão nº 12-16565, de 04 de outubro de 2007, prevê que geram o direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos dos demais casos.

2.2.3.2 Jurisprudência Judicial

Sempre que uma controvérsia envolver a União, a discussão desta matéria será feita no âmbito da Justiça Federal. O juízo federal é o órgão de primeira instância responsável

por receber, em regra, essas discussões. Os recursos, no caso de discordância da decisão, são levados aos Tribunais Regionais Federais (TRF).

Além desses órgãos, ainda há a justiça especial, composta pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pelo STF, sendo que este último decide matérias que contrariam dispositivos da Constituição Federal.

Como o conceito de insumo não está previsto na Constituição, não haverá a necessidade de conhecermos as discussões existentes a não cumulatividade no âmbito do STF. Também não serão analisadas as decisões dos órgãos de primeira instância, uma vez que tais decisões são, normalmente, recorridas. Assim, serão apontadas primeiramente as decisões dos Tribunais Regionais Federais, em seguida, dos STJ em relação à definição de insumo.

A Terceira Turma do TRF da Terceira Região, por exemplo, partindo do pressuposto que a não cumulatividade das contribuições sociais é distinta daquela prevista para o ICMS e o IPI, declara válida toda e qualquer limitação inserida pela legislação infraconstitucional. Nesta esteira, a Apelação em Mandado de Segurança nº 308.875, de 26 de março de 2009, completa que:

O conceito de “insumo” para definição dos bens e serviços que dão direito a creditamento na apuração do PIS e COFINS deve ser extraído do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sem vício de regras insertas nas Instruções Normativas SRF nº 247/02 (artigo 66, § 5º, I e II inserido pela IN nº 358/03) e nº 404/04 (artigo 8º, § 4º, I e II) não havendo direito de creditamento sem qualquer limitação para abranger qualquer outro bem ou serviço que não seja diretamente utilizado na fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços (BRASIL. TRF TERCEIRA REGIÃO, 2009c).

Diante desta decisão, observa-se, em sua parte inicial, a definição de insumo deve ser extraída das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a), alcançando, todavia, pela sua parte final, apenas os bens e serviços que são diretamente utilizados na fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços. Essa mesma interpretação consta das Apelações em Mandado de Segurança nº 300.710 e 303.823, ambas de 26 de março de 2009 e da Terceira Turma do TRF da Terceira Região (BRASIL. TRF TERCEIRA REGIÃO, 2009a, 2009b).

Por meio da Apelação em Mandado de Segurança nº 287.272, de 11 de março de 2008, a Terceira Turma do TRF da Terceira Região trilhou, no entanto, outro caminho. A decisão inicialmente prevê:

A se buscar um conceito constitucional de não cumulatividade, os parâmetros serão os do IPI e do ICMS, para os quais há a disposição expressa sobre a forma de se proceder, referindo-se restritamente à compensação de valores efetivamente arcados nas operações anteriores do próprio bem objeto da base impositiva e não, por conceito amplo, pelo abatimento de todos os custos e encargos da produção independentemente de sua natureza ou de estarem ou não sujeitos à incidência do tributo (BRASIL. TRF TERCEIRA REGIÃO, 2008b).

Mais adiante, entretanto, tendo em vista as singularidades das contribuições sociais, o Tribunal prevê que:

O sistema adotado pelas Leis não é o valor x valor, mas o de base x base. Com isso, até incidirem amplamente as contribuições sobre as receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil” resta cabível o abatimento de todas as despesas, desde que gerem essas receitas tributadas (BRASIL. TRF TERCEIRA REGIÃO, 2008b).

A decisão pontua, no entanto, que “a lei pode limitar o abatimento às hipóteses em que o fornecedor anteriormente haja ou deva ter recolhido a contribuição, no que não resta violado o conceito de não cumulatividade nos limites admitidos pela Constituição”. E tendo essa posição, completa que:

Enquadrando-se perfeitamente como insumo, tanto pela ótica do estipulado nas Leis quanto na IN-SRF nº 404/2004. é de ser mantida a determinação de crédito sobre a aquisição, desde que igualmente tributada, de cal e de peças de reposição em máquinas e equipamentos usados no processo fabril, uma vez que se trata de despesas diretamente relacionadas à geração da receita (BRASIL. TRF TERCEIRA REGIÃO, 2008b).

Esta decisão, como se verifica, toma por critério à apropriação de créditos o fato da despesa estar diretamente relacionada à geração da receita. Não declara, no entanto, que a IN nº 404 (BRASIL. SRF, 2004) tenha restringido a definição de insumos, reconhecendo, inclusive, que a despesa em questão passa pelo seu crivo.

De qualquer forma, observamos que as decisões dos Tribunais Regionais Federais são favoráveis, em sua maioria, à definição de insumos constante na IN SRF nº 404/2004. Tal posicionamento, no entanto, não é admitido pelo STJ. O órgão máximo de julgamento das decisões que não refiram a questões constitucionais, em duas oportunidades expressou o seu entendimento quanto ao conceito de insumos.

No julgamento do Recurso Especial nº 2009/0130412-7, de 18 de março de 2010 (BRASIL. STJ, 2010a), o STJ estabeleceu que “o direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial”. Em seguida, por meio do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 2009/0034488-8, de 15 de abril de 2010, o STJ trouxe outra interessante decisão, cuja ementa é transcrita a seguir:

As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos (BRASIL. STJ, 2010b).

Como se verifica, nesta última decisão, o STJ optou por uma definição bem ampla de insumo, incluindo, inclusive, as embalagens de acondicionamento, que não estariam nem mesmo incluídas em um conceito amplo de custos de produção.

2.2.4 Insumos na Teoria Contábil

Insumo é uma expressão de origem inglesa. Origina da tradução de input, que significa entrada. Em inglês, este termo é empregado em relação aos dados que serão inseridos em um sistema.

Quanto à sua relação a contabilidade, de acordo Brockington (1993), significa os recursos que são consumidos por atividade para obtenção de lucro. Essa mesma definição consta do Oxford dictionary on business english (OXFORD, 1998), para o qual insumo compreende tudo aquilo que contribui para um negócio.

O conceito de insumo é bastante amplo e compreende todos os gastos necessários à atividade empresarial. Está de acordo com o conceito de despesas que segundo o Pronunciamento Conceitual Básico (CPC, 2008), abrange perdas assim como despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade, sendo que:

As despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tal, não são de natureza diferente das demais despesas. Assim, não são consideradas como um elemento à parte nesta Estrutura Conceitual.

Tendo em vista essa simetria com o conceito de despesas, é possível observar que o conceito de insumo inclui todos os eventos ligados à diminuição do patrimônio líquido da empresa, ou seja, os esforços realizados para geração da receita (KAM, 1990), ou, em outras palavras, correspondem às diminuições nos benefícios econômicos durante o período contábil (SCHROEDER; CLARK, 1998). Para Iudícibus (1995, p.155), “em sentido restrito, representa a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas”.

No âmbito contábil, portanto, o conceito de insumo não representa apenas os gastos que estão ligados ao processo de produção, porém todas as despesas para com a atividade. Com isso, é possível presumir que uma empresa poderá ter diversos tipos de insumos, que podem estar ligados à atividade de produção, administrativa ou vendas, por exemplo. Para delimitar o conceito de insumo, em primeiro lugar será necessário saber o contexto no qual ele está inserido.

As leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (BRASIL, 2000a, 2003a), por exemplo, quando utilizam a expressão insumos e associam aos bens ou produtos destinados à venda. O legislador limitou o conceito de insumos, o qual não corresponde, portanto, àquele conceito amplo, que abrangeria todas as despesas incorridas no curso das atividades, mas somente os bens e serviços utilizados na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Com toda essa limitação, pode-se concluir que o presente conceito de insumo está alinhado com o conceito contábil de custos, o qual alcança apenas os bens ou serviços utilizados diretamente na produção de outros bens e serviços.

2.3 ESTADO DA ARTE

Esta pesquisa tomou como base para sua construção estudos já realizados sobre as contribuições sociais que incidem sobre a receita ou faturamento das empresas no regime não cumulativo, sendo elas denominadas de Contribuição para o PIS e COFINS. Necessariamente todas essas pesquisas abordam a respeito da compensação dos créditos das referidas contribuições facilitando o entendimento do processo em que consiste o direito a essa compensação.

Segundo Teixeira (2010) em *Créditos de PIS e COFINS Não Cumulativos*, a sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS foi elaborada para reduzir a carga tributária com o objetivo de desonerar diversas atividades da cadeia produtiva, não incidindo sobre o montante do valor arrecadado a cada etapa até chegar ao consumidor final. No entanto está havendo uma desconfiguração da finalidade da lei, da sua aplicação passando pelas pontuais emendas fazendo com que essas alterações restrinjam os direitos dos contribuintes mantendo a grande capacidade devoradora de arrecadação da administração tributária do país.

Em seguida Oliveira (2011) em PIS/PASEP e COFINS: O Desalinhamento entre os Conceitos Contábil e Fiscal de Insumo e seu Efeito sobre o Resultado Contábil das Empresas Brasileiras trata da regulação da não cumulatividade feita pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) que adotou conceitos a essa técnica que teria mitigado o alcance dos créditos, o que além de dificultar a apuração das contribuições sociais, teria aumentado a carga tributária suportada por diversas empresas incluídas nesta sistemática e os efeitos que a tributação acarreta nas decisões dos agentes da administração tributária gerando um desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumos tomadores de créditos de PIS e COFINS.

Por fim Farias (2013) no estudo sobre Acumulação de Crédito de PIS e COFINS na Sistemática Não Cumulativa: Perspectiva Jurídica e Econômica discorre a respeito da acumulação desses créditos no regime não cumulativo ao qual estão sujeitas empresas que comercializam sua produção, destinando parte dela para o mercado interno e outra para o mercado externo. No estudo foram pontuadas situações negativas na perspectiva da empresa que acumula créditos, ao tempo que se evidenciou a distorção na sistemática da não cumulatividade.

3 METODOLOGIA

Este capítulo será dedicado a detalhar a metodologia utilizada na elaboração deste trabalho. De início, serão apresentados o tipo e o método de pesquisa. Logo em seguida, apresentaremos o objeto de estudo e os detalhes das variáveis operacionais empregadas no trabalho. E finalizando, serão demonstrados o instrumento, o método e a forma de como foram tratados os dados coletados.

3.1 TIPO E MÉTODO DE PESQUISA

Neste item, abordaremos primeiramente, sobre o tipo de pesquisa, que se divide em exploratória e descritiva. Em seguida, apresenta-se o método de pesquisa, o qual, por sua vez, divide-se em qualitativa e quantitativa.

3.1.1 Tipo de Pesquisa

Há vários tipos de pesquisas e cada uma delas possuem suas próprias peculiaridades. O tipo de pesquisa a ser escolhido para a elaboração de um trabalho deve ser aquele que melhor se adequa à pergunta do problema e aos objetivos a serem alcançados pela mesma. Partindo deste princípio, para cumprirmos a primeira fase deste trabalho que se dava em identificar a possibilidade da existência de diferentes interpretações entre os conceitos contábil e fiscal de insumo, foi necessária a realização de uma pesquisa exploratória, de cunho bibliográfico.

De acordo com Barros (2002, p. 44), a pesquisa bibliográfica “é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. O objetivo da pesquisa bibliográfica é levantar tudo o que já foi escrito sobre um determinado assunto, com o objetivo de construir um paralelo entre as informações apuradas com aquilo que já foi produzido (MARTINS; THEÓPHILO, 2007). A pesquisa bibliográfica se faz necessária para qualquer trabalho, quer para se realizar o estado da arte sobre determinado tema, quer para fundamentar-se teoricamente sobre determinado tema também.

Neste trabalho, foram utilizados artigos científicos, teses, dissertações e livros, que abordavam os seguintes temas:

- a) contribuições sociais
- b) não cumulatividade

Foi analisado de maneira bastante especial o conceito de insumo nas seguintes vertentes: com enfoque no conceito contábil quanto no jurídico, fiscal e legal. E tendo em vista que um conceito pode ter vários significados (MARTINS, 2005), buscou-se o conceito de insumo à luz da Ciência Contábil, uma vez que este conceito pela regra da hermenêutica jurídica deve ser desvendado a partir do significado técnico (MAXIMILIANO, 2002).

A partir do momento que foi conhecido o alcance do conceito de insumos para a apropriação de créditos da Contribuição do PIS e da COFINS, foi-se realizada a comparação com o conceito dado pela administração tributária na finalidade de identificarmos brechas para eventuais tipos de interpretação para os dois conceitos.

Após isso, a segunda etapa deste trabalho, classificada como descritiva, preocupou-se em apontar o impacto que o conceito dado pela administração tributária a insumos tomadores de créditos das contribuições sociais ocasiona, ocasionou ou ocasionaria no resultado contábil das empresas que apropriaram ou se viram interessadas na apropriação desses créditos.

Para alcançarmos esse objetivo, foi utilizado um questionário eletrônico para a coleta dos dados, “umas das muitas ferramentas de pesquisa disponíveis para pesquisadores sociais” (BABBIE, 2003, p. 82), e cujo objetivo é contribuir para o conhecimento de uma área particular de interesse por meio da coleta de dados (FORZA, 2002).

Destaca-se que a utilização de um questionário eletrônico é adequada quando o estudo do fenômeno deverá ocorrer em seu ambiente natural, esteja ocorrendo no presente ou tenha ocorrido no passado recente e quando não é possível controlar variáveis dependentes e independentes (FREITAS et al., 2000). É um procedimento para coletas de dados primários a partir de indivíduos (HAIR JR et al., 2005).

Com isso, tendo em vista que o objetivo da segunda parte desta pesquisa é o de identificar o efeito da dissimetria entre o conceito contábil e fiscal de insumos sobre o resultado contábil das empresas sujeitas a não cumulatividade, o questionário eletrônico mostrou-se a primeira vista bastante eficaz devido à facilidade em destiná-lo aos respondentes objetos de estudo desta pesquisa e principalmente na praticidade em respondê-lo já que consistia em perguntas diretas e de fácil interpretação, porém mesmo tendo esses pontos positivos, a dificuldade consistiu no tempo de retorno destas respostas.

3.1.2 Método de Pesquisa

Diante disso, buscou-se identificar a assimetria entre os conceitos contábil e fiscal de insumos, para isso foram empregados métodos qualitativos, que são aqueles que apresentam descrições de coisas sem a atribuição direta de números (HAIR JR et al., 2005).

A contar da pesquisa exploratória, os dados coletados sobre os conceitos de insumos foram tratados qualitativamente, com o objetivo de identificar a extensão da dissimetria existente, ou seja, aquilo que foi excluído do conceito fiscal de insumos comparando-os ao conceito contábil.

3.2 ETAPAS DO ESTUDO

As etapas empregadas para o desenvolvimento deste trabalho foram duas: a primeira consistiu na apuração da existência de dissimetria entre os conceitos contábil e fiscal de insumos e a segunda tratou dos impactos causados no resultado contábil das empresas objetos de estudo desta pesquisa.

A dissimetria aqui em questão será observada e analisada em relação ao resultado contábil das empresas sujeitas a não cumulatividade, mais precisamente em relação ao lucro ou prejuízo do período da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), ao qual desde já denominamos como sendo a segunda etapa deste trabalho. De maneira resumida, o foco desse estudo será:

- a) A dissimetria entre os conceitos contábil e fiscal de insumos para a apropriação de créditos das contribuições para o PIS e a COFINS;
- b) E o resultado contábil das empresas sujeitas a não cumulatividade das contribuições sociais.

3.3 OBJETO DE ESTUDO

De acordo com dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2018), o número de empresas no Brasil, em 2016, com base no Cadastro Central de Empresas – CEMPRE chegou a 5,1 milhões de empresas e outras organizações formais ativas no ano em referência desse total 38,4 % referem-se a empresas comerciais, 8,1% a indústrias e 9,2% a prestadora de serviços.

Nem todas as empresas estão sujeitas ao regime da não cumulatividade, somente aquelas tributadas com base no Lucro Real estarão sujeitas a esse regime e mesmo assim ainda haverá algumas exceções oriundas do tipo de atividade exercida, como vem a ser o caso das instituições financeiras.

Tendo em vista que o interesse deste trabalho estar nas empresas do regime não cumulativo e que tenham feito, fizeram ou pretendiam se compensar do aproveitamento dos seus créditos de PIS e COFINS teria sido interessante se pudessemos tido como quantificar o número aproximado de empresas com esse perfil, porém, isso não era o objetivo desta pesquisa até mesmo por questão de tempo e logística isso acabou tornando-se inviável.

No entanto, para conseguirmos obter respostas para a problemática trazida nesta pesquisa, utilizamos como objetos de estudo, empresas que se localizam nas imediações da BR 135 região do Distrito Industrial em São Luís-Ma aonde há uma grande concentração de empresas atuantes em vários setores como os da indústria, comércio e prestação de serviços. Conseguimos estabelecer contato com dez entidades para que assim pudessemos estar enviando a elas o questionário para que o respondessem, através da ferramenta de envio e recebimento de mensagens instantâneas WhatsApp o encaminhamos por meio de um link gerado pelo Google Forms aonde à medida que o fossem respondendo, automaticamente era computada a quantidade de questionários respondidos, ao todo conseguimos a obtenção de sete empresas respondentes (cinco indústrias e duas empresas do ramo comercial), ou seja, a pesquisa foi desenvolvida com base nas respostas das sete empresas que se prontificaram em responder ao questionário por completo.

3.4 INSTRUMENTOS, MÉTODOS DE COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Este item será dedicado a apresentar os detalhes do instrumento de pesquisa e os métodos de coleta utilizados para obtermos as informações necessárias para a realização do trabalho. Como já foi exposto, o instrumento de pesquisa utilizado por este trabalho foi um questionário auto administrado contendo 20 perguntas obrigatórias.

3.4.1 Instrumento de Pesquisa

A primeira parte do questionário, que é composta por uma pergunta fechada, buscou identificar qual é a atividade desempenhada por parte da empresa, entre as opções estava: indústria, comércio e serviço. Ter esse tipo de informação torna-se importante pelo fato da não cumulatividade das contribuições sociais terem apresentado efeitos distintos com

base na atividade da empresa. Esta pergunta poderá identificar em qual ramo de atuação dessas empresas o conceito de insumos adotado pela administração tributária tem causado efeitos mais negativos.

Logo em seguida, através de outra pergunta fechada, buscou-se saber qual era o envolvimento do respondente com a apuração das contribuições sociais. Dentre as opções, buscava-se saber se o respondente efetua a apuração, se é responsável pela apuração ou se não participa da apuração das contribuições sociais. Caso houvesse algum questionário respondido por pessoas que não participavam da apuração, estes seriam descartados uma vez que tais pessoas não teriam capacidade em termos de conhecimento a respeito do assunto para respondê-los.

Em seguida, foram expostos em forma de perguntas alguns itens e serviços excluídos do novo conceito de insumos definido pela administração tributária e que apresentavam grande relevância para a realização das atividades das empresas. Com isso, para cada pergunta sobre determinado item ou serviço, o respondente teria que classifica-lo entre: sem importância, pouco importante, importante e muito importante. O objetivo era o de identificar qual dos itens e serviços excluídos por parte do fisco teria maior impacto para a empresa e com isso poderemos constatar que por mais que a empresa tenha créditos a serem aproveitados, a mesma se vê impedida devido ao fato da administração tributária não enxergar mais aquele insumo como tomador de créditos das referidas contribuições fazendo com que a entidade tenha um acúmulo dos mesmos, porém, sem poder aproveitá-los, ocasionando assim um impacto direto no seu resultado contábil.

3.4.2 Método de Coleta e Tratamento dos Dados

Para a elaboração da fase descritiva desta pesquisa, utilizou-se para a coleta dos dados um questionário eletrônico que contém um conjunto predeterminado de perguntas. O referido questionário foi na internet, na página do Google Forms (<https://docs.google.com/forms>), encaminhados às empresas objetos deste estudo durante o mês de abril de 2019.

A escolha pelo uso de questionário possui diversas vantagens em relação às entrevistas pessoais, como obter informações de um grande número de empresas em um tempo curto, quantificar melhor as informações e tabular os dados com maior facilidade (GRANDE, 2004).

O uso da tecnologia para envio e recebimento dos dados também possui vantagens em relação ao uso do correio, como a redução de custos com postagem e fotocópias e a diminuição do tempo de respostas, uma vez que as mensagens são entregues instantaneamente, qualquer que seja a distância geográfica entre o pesquisador e o respondente (ILIEVA; BARON; HEALEY, 2002). No caso do questionário deste trabalho, a ferramenta utilizada para o envio do mesmo foi o aplicativo de mensagens instantâneas WhatsApp que por meio de um link criado no Google Forms foi possível compartilhá-lo com o público alvo deste trabalho, ou seja, as empresas.

3.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Uma das maiores dificuldades relacionadas ao emprego dos questionários eletrônicos, está relacionada com a baixa taxa de retorno das respostas e a incerteza em saber se a pessoa que respondeu era efetivamente a pessoa objetivada e se houve compreensão quanto à ideia proposta por cada pergunta e logicamente se houve atenção em responder ao questionário de forma a realmente querer colaborar com a pesquisa.

E o segundo problema, consiste no receio de dar continuidade à pesquisa tendo como base dados que talvez possam não responder a problemática trazida pelo trabalho e isso vim a comprometer a obtenção de resultados satisfatórios no sentido de deixa-la relevante para as pesquisas futuras.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo, iremos abordar os resultados obtidos com esta pesquisa, diante não serão expostos os resultados oriundos da pesquisa bibliográfica, aonde por meio desta, procuramos identificar a existência da dissimetria na interpretação entre os conceitos contábil e fiscal de insumos tomadores de créditos das Contribuições Sociais do PIS e da COFINS.

Em seguida, serão apresentados os resultados da pesquisa descritiva, que de maneira qualitativa procurou mensurar os efeitos dessa subjetividade em relação à interpretação dos conceitos contábil e fiscal de insumos no resultado contábil das empresas objetos de estudo deste trabalho.

4.1 EXTENSÃO DA DISSIMETRIA ENTRE OS CONCEITOS CONTÁBIL E FISCAL DE INSUMOS

No início deste capítulo, foi falado que a primeira parte deste trabalho procurou identificar a existência da dissimetria entre os conceitos contábil e fiscal de insumos tomadores de créditos do PIS e da COFINS. Para isso, buscamos a definição de insumos diante da perspectiva da Legislação Tributária, da Administração Tributária, e da Jurisprudência Tributária (Jurisprudência Administrativa e Judicial) e por fim a perspectiva da Contabilidade que defende que são considerados insumos tudo aquilo que abrange direta e indiretamente as perdas e despesas que surgem no curso das atividades para execução de um serviço, produção de produtos em geral e até mesmo na comercialização de mercadorias.

Ao se observar as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 que tratam da não cumulatividade das Contribuições Sociais do PIS/PASEP e da COFINS (BRASIL, 2002a, 2003a) constata-se que nelas não há um conceito formado sobre insumos, e sim um condicionamento ao direito de se apropriar dos créditos oriundos dos bens e serviços considerados insumos tanto na prestação de serviços quanto na produção e fabricação de bens que serão destinados à venda.

Segundo (PÊGAS, 2003), essa omissão em relação ao que seriam insumos, além de gerar grande confusão nos contribuintes, possibilitou à SRFB inserir por meio de instruções normativas, aquilo que entende por insumos, o que, na posição da teoria jurídica, não estaria em harmonia ao contido nas leis instituidoras da não cumulatividade.

Como já falado anteriormente, partindo do princípio da teoria contábil onde são considerados insumos tudo aquilo que abrange as despesas ocorridas na atividade empresarial.

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a) limitaram esse conceito atribuindo a ele os bens e serviços utilizados na produção de outros bens e serviços, ou seja, somente aqueles bens que estejam diretamente ligados ao processo produtivo ou de prestação de serviços.

Com base na teoria contábil juntamente com as limitações impostas pelas Leis da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais, foi possível concluir que o conceito de insumos tomadores de créditos não cumulativos do PIS e da COFINS abrange os bens e serviços tributados em sua fase anterior de comercialização e utilizados, de forma direta ou indireta na produção de outros bens e serviços destinados à venda.

Partindo deste conceito, diante de todos os gastos realizados na atividade, para identificar aquele que dão direito à compensação dos créditos, por estarem dentro do perfil trazido pelo conceito de insumos, a primeira coisa a se fazer é constatar se houve incidência das referidas contribuições na fase anterior de comercialização do bem ou do serviço. Realizado isso, há a necessidade de analisar, se ele se enquadra como:

- a) bem utilizado na produção de outros bens destinados à venda;
- b) bem utilizado na prestação de serviços;
- c) serviço utilizado na produção de bens destinados à venda;
- d) serviço utilizado na prestação de outro serviço.

Essa metodologia para a identificação de insumos tomadores de créditos não cumulativos do PIS e da COFINS com base nos estudos desenvolvidos através da teoria contábil de custos pode ser utilizada em cima de qualquer encargo inserido dentro da atividade empresarial de produção ou prestação de serviços, com o objetivo de identificar quais gastos se enquadram nesse conceito. A SRFB após definir o novo conceito de insumo, relacionou uma série de encargos que não se enquadraria em seu novo conceito, tal metodologia aqui citada poderá também ser aplicada nesses encargos, a fim de dar maior viabilidade na identificação do desvio existente entre os conceitos contábil e fiscal de insumos tomadores de créditos não cumulativos das Contribuições Sociais para o PIS e da COFINS.

Resumidamente falando, na visão da administração tributária apenas os bens ou serviços consumidos ou aplicados, ou que desempenham uma ação direta sobre o produto em fabricação e o serviço prestado, estarão enquadrados no conceito de insumos, ou seja, no

conceito fiscal de insumos. Porém, neste trabalho com base em pesquisas a luz do conhecimento contábil, foi possível constatar que todos os bens ou serviços utilizados de forma direta ou indireta na produção de outros bens e serviços dá origem ao conceito contábil de insumos já que esse é o entendimento das empresas que trabalham com produção de bens e prestação de serviços. Com isso, fica realmente provado que existe uma dissimetria no entendimento entre as definições dos conceitos contábil e fiscal de insumos.

4.2 CONSEQUÊNCIAS DA DISSIMETRIA ENTRE OS CONCEITOS CONTÁBIL E FISCAL DE INSUMOS SOBRE O RESULTADO CONTÁBIL DAS EMPRESAS

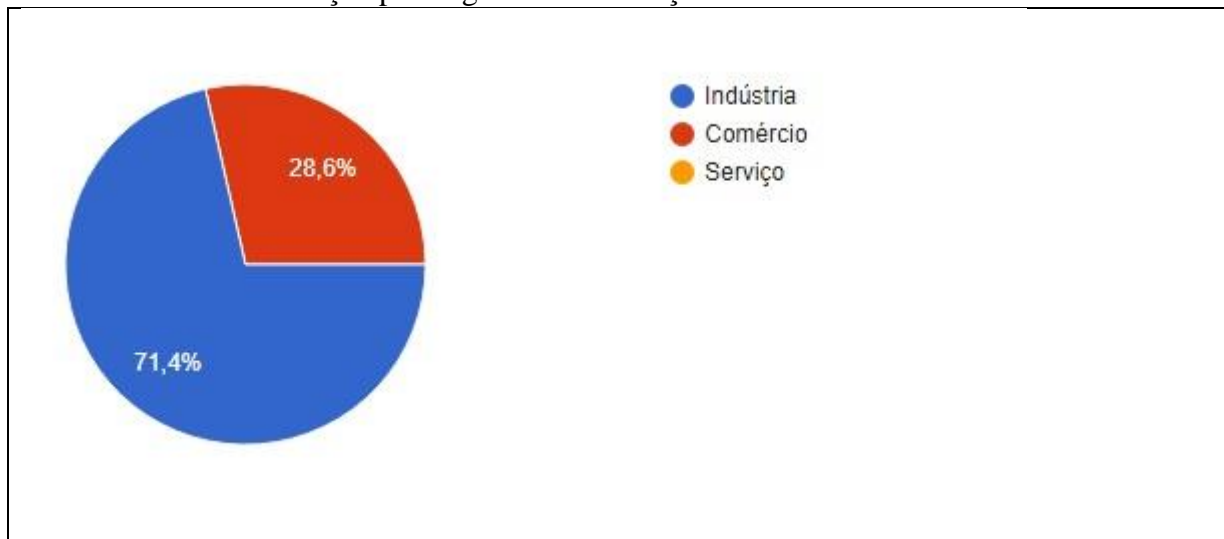
A partir do momento que houve a identificação da existência de uma dissimetria em relação à interpretação dos conceitos contábil e fiscal de insumos e que isso irá influenciar diretamente na tomada dos créditos não cumulativos do PIS e da COFINS por parte das empresas, a próxima etapa deste trabalho, preocupou-se em analisar o impacto que essa dissimetria poderá causar no resultado contábil das empresas objetos de estudo desta pesquisa.

Para o levantamento dos dados necessários para a extração de informações sobre o impacto no resultado contábil das empresas, foi realizada uma pesquisa descritiva cujos dados foram coletados por meio de um questionário eletrônico elaborado no Google Forms contendo 20 questões (sendo 18 questões de múltipla escolha e 02 questões subjetivas) para que a obtenção de respostas para todas as perguntas não ficasse comprometida, as perguntas do referido questionário necessitavam obrigatoriamente de serem respondidas, ou seja, o respondente só finalizaria o questionário caso todas as perguntas tivessem sido respondidas.

O questionário foi disponibilizado para ser respondido durante todo o mês de Abril de 2019 aonde foi destinado somente a empresas que estivessem submetidas ao Regime de Tributação pelo Lucro Real e conseqüentemente estando enquadradas no Regime da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais para o PIS e COFINS, sendo estes os requisitos necessários para o aproveitamento dos créditos não cumulativos das referidas contribuições sociais. O questionário foi enviado para as empresas por meio de um link via e-mail e também através do aplicativo de envio de mensagens instantâneas (WhatsApp) este último representava uma garantia maior de que o questionário teria chegado ao destino que nos interessava. A partir disso, os dados que foram obtidos por meio deste questionário, serão demonstrados e analisados por meio dos gráficos que serão apresentados a seguir neste trabalho.

Levando em consideração somente o conjunto de empresas que responderam ao questionário da pesquisa, podemos observar que a distribuição por segmento de atuação (atividade preponderante) das empresas respondentes ficou:

GRÁFICO 1 - Distribuição por Segmento de Atuação



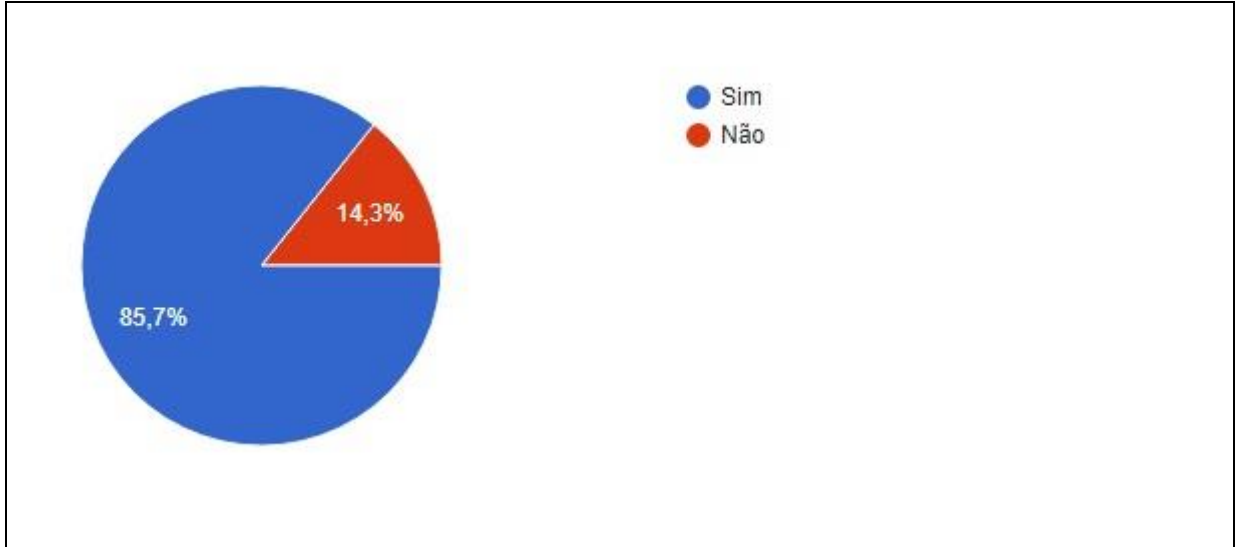
Fonte: Do Autor

A primeira pergunta contida no questionário se referia ao tipo de segmento que a empresa respondente se enquadrava, se era uma Indústria, Comércio ou Prestadora de Serviço. O gráfico 1 retrata o percentual por segmento de empresas que responderam ao questionário. Ao todo foram sete empresas que se prontificaram em servir de objeto de estudo para este trabalho, desse total, cinco empresas se enquadravam no segmento de indústria o que corresponde a 71,4% do total do público da amostra e duas no segmento comercial correspondendo a 28,6% do total do mesmo público. Não obtivemos participação de empresas que se enquadrassem no segmento de prestadoras de serviços.

Em seguida, foi perguntado sobre a existência de créditos não cumulativos das contribuições sociais para o PIS e da COFINS, ou seja, a intenção era de sabermos se essas empresas possuíam créditos para serem aproveitados das referidas contribuições sociais. Como já foi dito anteriormente, o questionário foi respondido apenas por empresas do segmento industrial e comercial, portanto, de agora em diante todos os resultados aqui expostos serão referentes a esses dois segmentos de empresas. Levando-se em consideração o total de empresas respondentes, podemos afirmar que seis empresas o que corresponde a 85,7% do total entre indústrias e comércio têm créditos não cumulativos do PIS e da COFINS a serem aproveitados enquanto 14,3% desse mesmo total o que corresponde a uma empresa

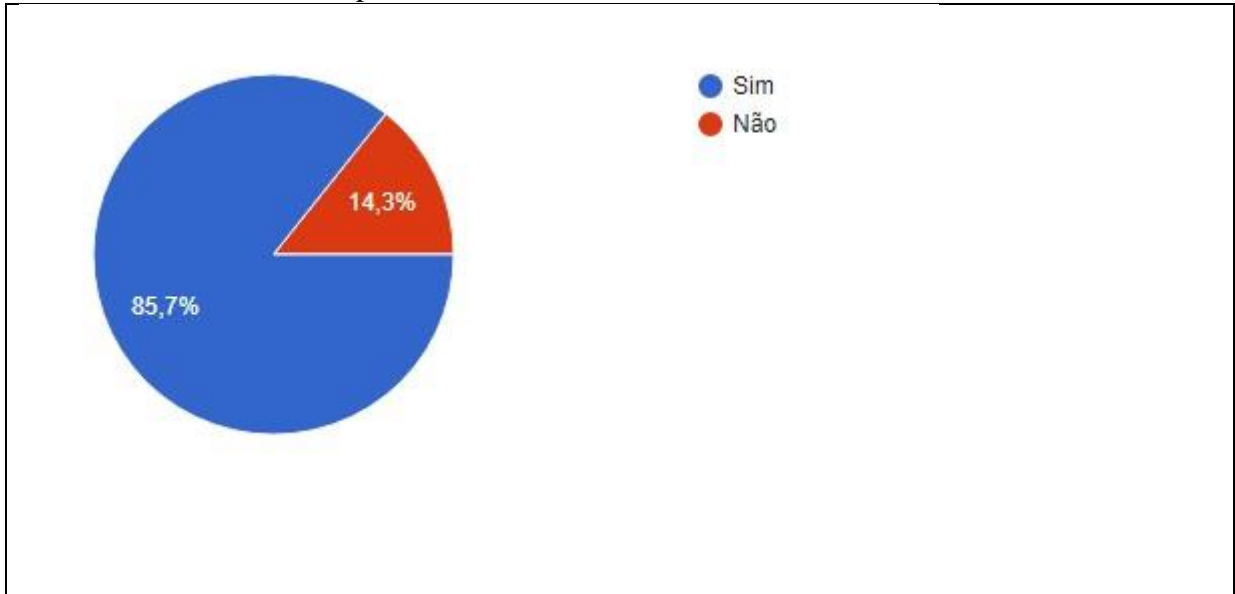
do setor de comércio não tem créditos das referidas contribuições a serem aproveitados, conforme demonstra o gráfico 2.

GRÁFICO 2 - Existência de Créditos Não Cumulativos do PIS e da COFINS



Fonte: Do Autor

GRÁFICO 3 - Realizou Aproveitamento dos Créditos Não Cumulativos do PIS e da COFINS



Fonte: Do Autor

O Gráfico 3 retrata em percentual se as empresas respondentes desta pesquisa já realizaram o aproveitamento de seus créditos de PIS e da COFINS, dentre indústria e comércio 85,7% disseram que já conseguiram realizar o aproveitamento de seus créditos enquanto 14,3% o que corresponde a apenas uma empresa do segmento do comércio disse que não realizou o aproveitamento de seus créditos não cumulativos das contribuições sociais.

Também foi perguntado no questionário, sobre o contato com a apuração das contribuições sociais. A pessoa designada a responder o questionário em nome da empresa, teria que dizer se efetuava a apuração do valor a recolher, se era responsável pela apuração do valor a recolher ou se não participava da apuração do valor a recolher. Do total de empresas que responderam a pergunta, três empresas (indústria) o que corresponde a 42,9% desse total disse que efetua a apuração do valor a recolher outras três empresas (duas indústrias e uma comercial) o que também corresponde a 42,9% desse total, disseram que são responsáveis pela apuração do valor a recolher, enquanto apenas uma empresa (comercial) o que corresponde a 14,3% do total de empresas respondentes disse que não participa da apuração do valor a recolher, conforme demonstra o gráfico 4.

GRÁFICO 4 - Contato com a Apuração das Contribuições do PIS e da COFINS



Fonte: Do Autor

O gráfico 5 representa o resultado em percentual do que as empresas consideram como conceito de insumos tomadores de créditos não cumulativos do PIS e da COFINS. Como opção foram disponibilizadas a elas duas conceituações, a primeira foi à luz da Teoria Contábil e a segunda de acordo com a visão da Administração Tributária. Dentre o total de empresas respondentes, 57,1% afirmou que para elas insumos são os bens e serviços utilizados de forma direta e indireta na produção ou fabricação de outros bens e serviços destinados à venda (Conceito Contábil) esse percentual corresponde à quantidade de quatro empresas que consideram esse o conceito correto para insumos tomadores de créditos, enquanto três empresas o que corresponde a 42,9% do total de empresas analisadas consideram que o conceito correto de insumos tomadores de créditos das contribuições sociais está de acordo com a visão da administração tributária aonde são considerados insumos tomadores de créditos apenas os bens e serviços utilizados de forma direta na produção ou

fabricação de outros bens e serviços. Tais resultados só confirmam que realmente há uma dissimetria resultante das interpretações dadas ao conceito de insumos e conseqüentemente isso implicará no aproveitamento dos créditos, uma vez que as empresas que adotam o conceito contábil de insumos farão um maior aproveitamento de seus créditos de PIS e da COFINS por tomarem dos insumos utilizados de forma direta e indireta na produção, fabricação de bens e prestação de serviços.

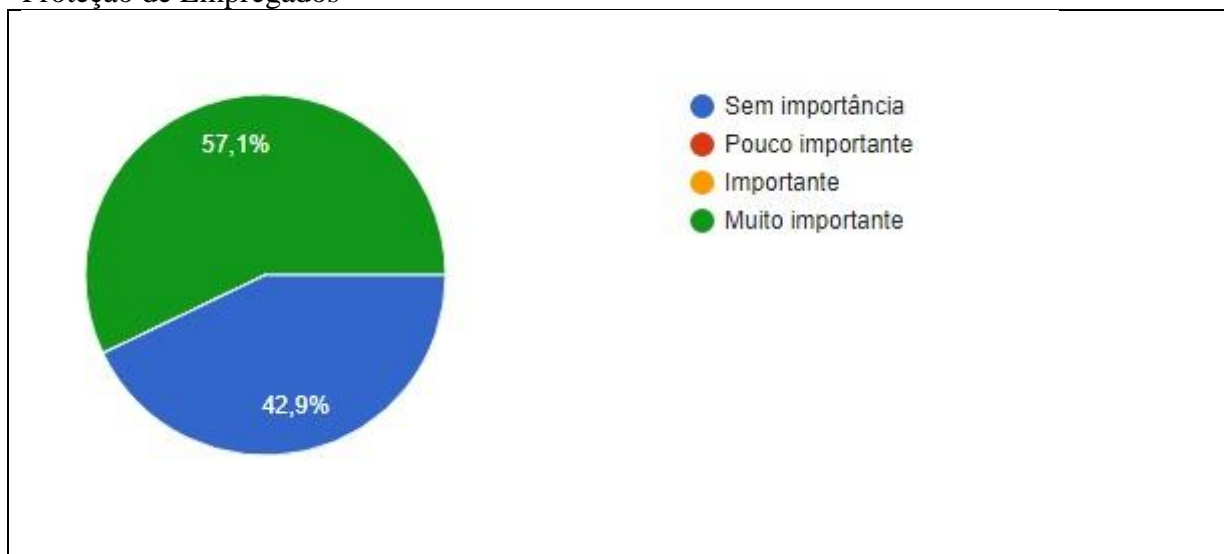
GRÁFICO 5 - O que são Considerados Insumos para as Empresas



Fonte: Do Autor

Nesse mesmo questionário, foi pedido para que as empresas classificassem em: sem importância, pouco importante, importante e muito importante alguns itens e serviços excluídos da nova definição estabelecida pela Administração Tributária para insumos tomadores de créditos não cumulativos das Contribuições Sociais para o PIS e da COFINS. O objetivo era o de poder demonstrar que mesmo a SRFB (Secretaria da Receita Federal do Brasil) tendo desconsiderado esses itens e serviços como insumos, para as empresas objetos de estudo desta pesquisa, alguns desses insumos representam impactos significantes para o desenvolvimento de suas atividades e que se formos analisar a luz da teoria contábil, esses itens e serviços poderão ser considerados insumos tomadores de créditos, como demonstrarão nos gráficos a seguir.

GRÁFICO 6 - Fornecimentos de Alimentação, Transporte, Uniformes ou Equipamentos de Proteção de Empregados

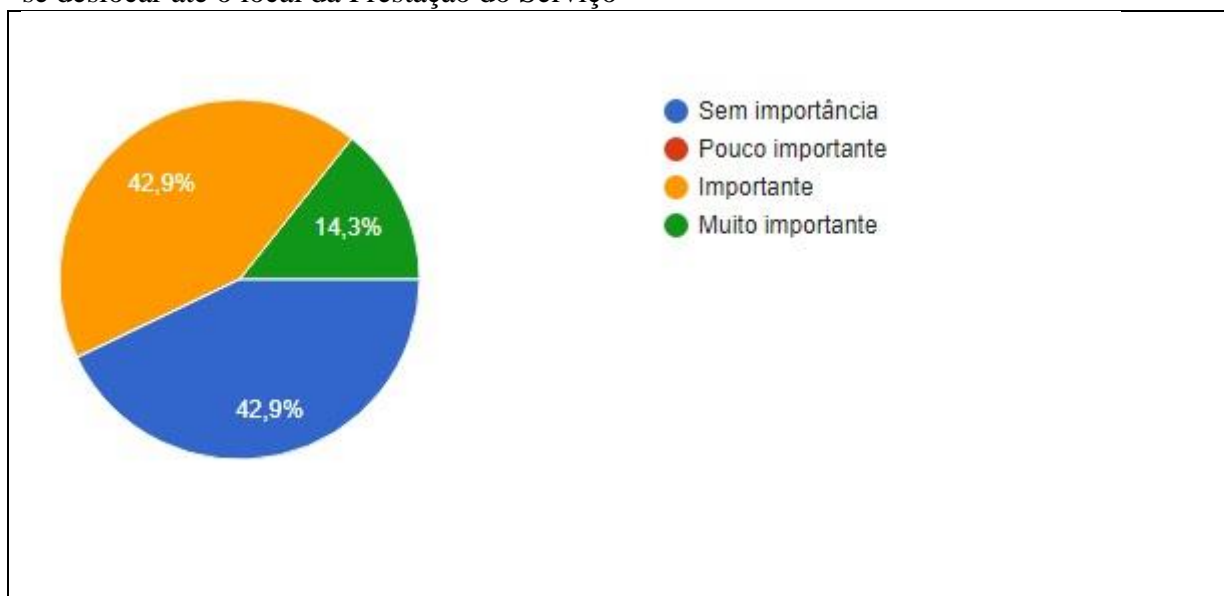


Fonte: Do Autor

O gráfico 6 demonstra que para 57,1% do total de empresas o que equivale a quatro empresas respondentes independentemente do segmento, para elas o fornecimento de alimentação, transportes, uniformes ou equipamentos de proteção para empregados terem sido serviços excluídos do conceito fiscal de insumos, nessas empresas esses serviços são considerados de muita importância para o desenvolvimento de suas atividades, enquanto que para 42,9% que é o equivalente a três empresas respondentes, os mesmos não apresentam importância alguma para o desenvolvimento de suas atividades.

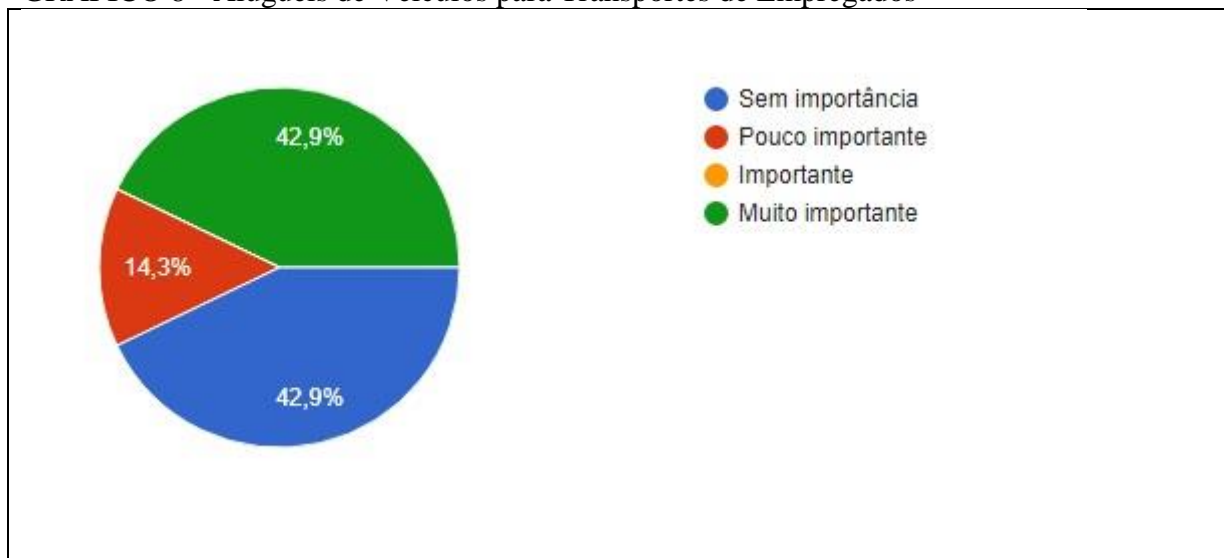
O gráfico a seguir se refere às despesas com passagens, transportes e hospedagens realizadas pelas empresas com funcionários que necessitam se deslocar até os seus clientes e fornecedores para tratarem de assuntos referentes aos negócios da empresa. Nesse caso, podemos destacar as empresas do segmento comercial, onde as mesmas fazem uso do serviço de representação comercial aonde funcionários dirigem-se aos clientes da empresa para apresentarem os produtos que a mesma vende. Esse serviço prestado pelos RCAs está diretamente ligado à atividade principal da empresa do ramo comercial aonde para ela vender seus produtos há a necessidade de torna-los conhecidos para seus clientes. Com base nas respostas das empresas respondentes, 14,3% o que corresponde a uma empresa respondente esses serviços são considerados de muita importância para a empresa, enquanto que para 42,9% o que corresponde a três empresas, esses serviços são considerados importantes para essas empresas e para os outros 42,9% correspondendo a três empresas respondentes, esses serviços não possuem importância para elas, como demonstra o gráfico 7.

GRÁFICO 7 - Passagens, Transportes e Hospedagens feitos com funcionários que tenham de se deslocar até o local da Prestação do Serviço



Fonte: Do Autor

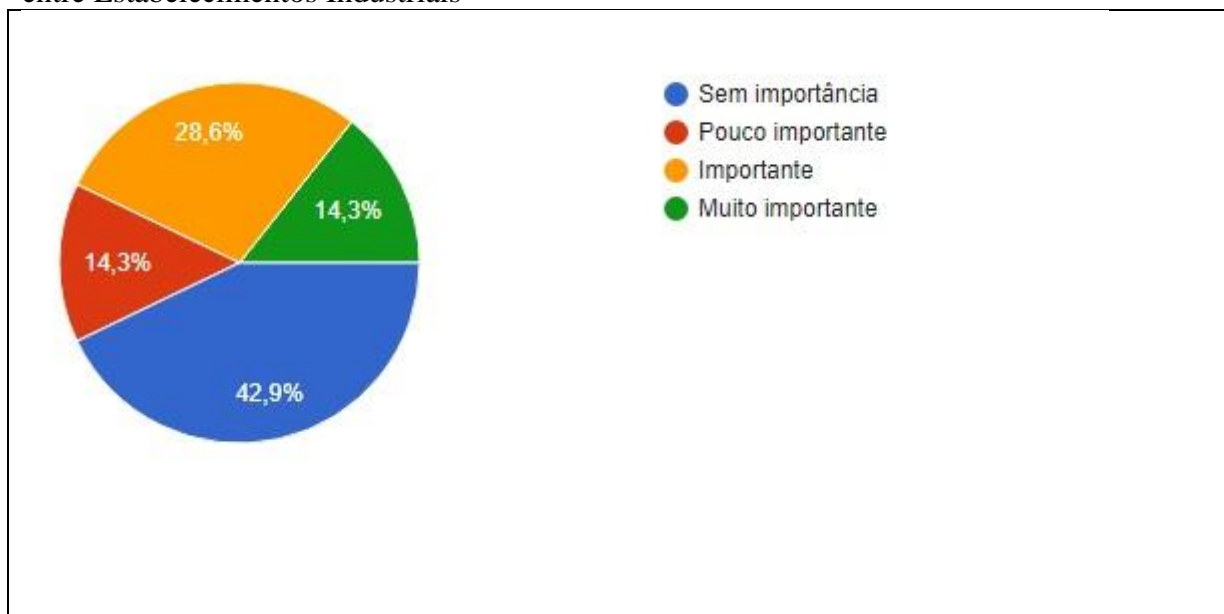
GRÁFICO 8 - Aluguéis de Veículos para Transportes de Empregados



Fonte: Do Autor

O Gráfico 8 demonstra que para as empresas objetos de estudo desta pesquisa, 42,9% delas consideram muito importante no desenvolvimento de suas atividades o aluguel de veículos destinados a transportarem seus funcionários, ou seja, pelo fato dele ter sido excluído pela administração tributária do conceito de insumo, isso impactará no aproveitamento de seus créditos não cumulativos das contribuições sociais já que para o fisco esse encargo não dá direito à compensação dos referidos créditos.

GRÁFICO 9 - Insumos Utilizados na Atividade de Transporte de Produto em Elaboração entre Estabelecimentos Industriais

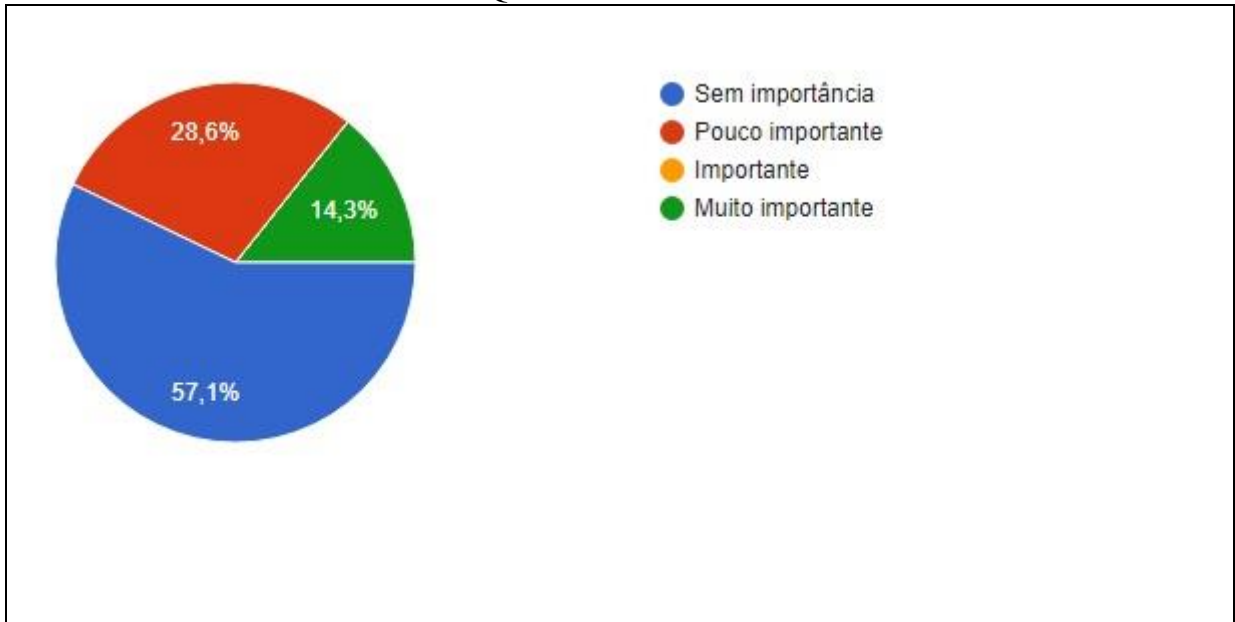


Fonte: Do Autor

Esse tipo de item ao qual o Gráfico 9 faz referência estar relacionado em grande maioria às empresas do segmento industrial aonde as mesmas realizam esse tipo de transporte. Do total de sete empresas respondentes ao questionário desta pesquisa, seis se declararam como sendo indústrias, portanto, com base nos dados apresentados pelo gráfico acima podemos destacar que 14,3% o que equivale a apenas uma empresa, considera esse encargo muito importante para o desenvolvimento de suas atividades enquanto que para 28,3% percentual que corresponde a duas empresas, considera esse item importante para o desenvolvimento de suas atividades, o que podemos concluir que há uma dissimetria entre os conceitos contábil e fiscal de insumos.

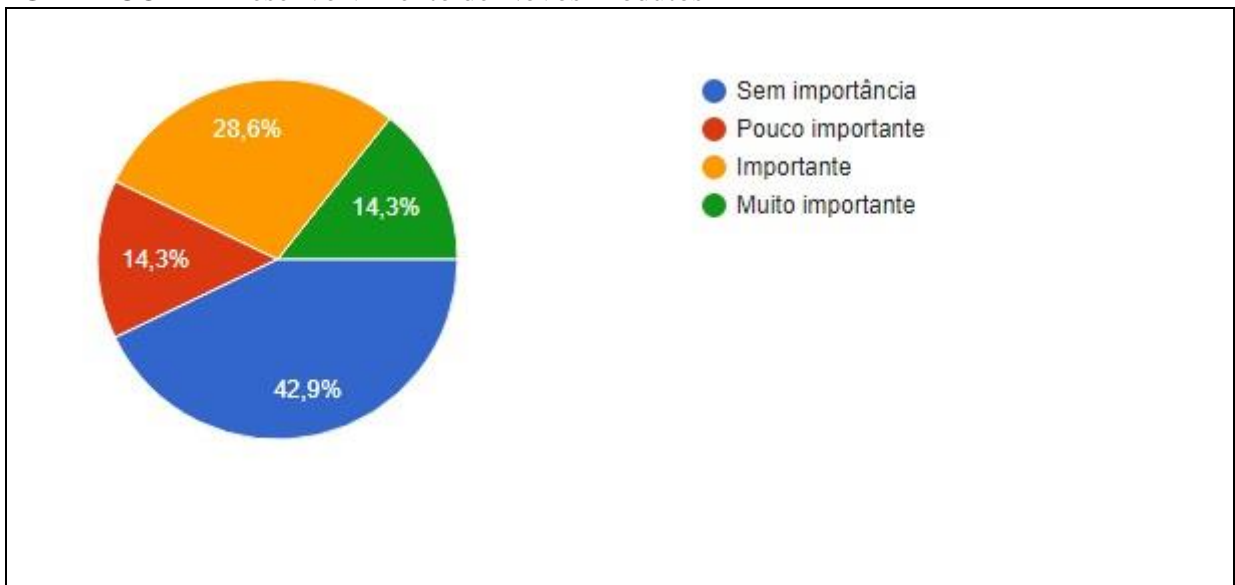
No gráfico a seguir que trata do Controle e Teste de Qualidade podemos concluir que a exclusão desse serviço do conceito fiscal de insumos tomadores de créditos não cumulativos do PIS e da COFINS, não tenha gerado problemas para essas empresas, pois as mesmas classificaram esse serviço em sem importância e pouco importante com percentuais de 57,1% e 28,6% respectivamente. Apenas uma empresa o que corresponde a 14,3% do total de empresas respondentes, afirmou que ele representa muita importância para o desenvolvimento de sua atividade, como demonstra o gráfico 10 a seguir.

GRÁFICO 10 - Controle e Teste de Qualidade



Fonte: Do Autor

GRÁFICO 11 - Desenvolvimento de Novos Produtos

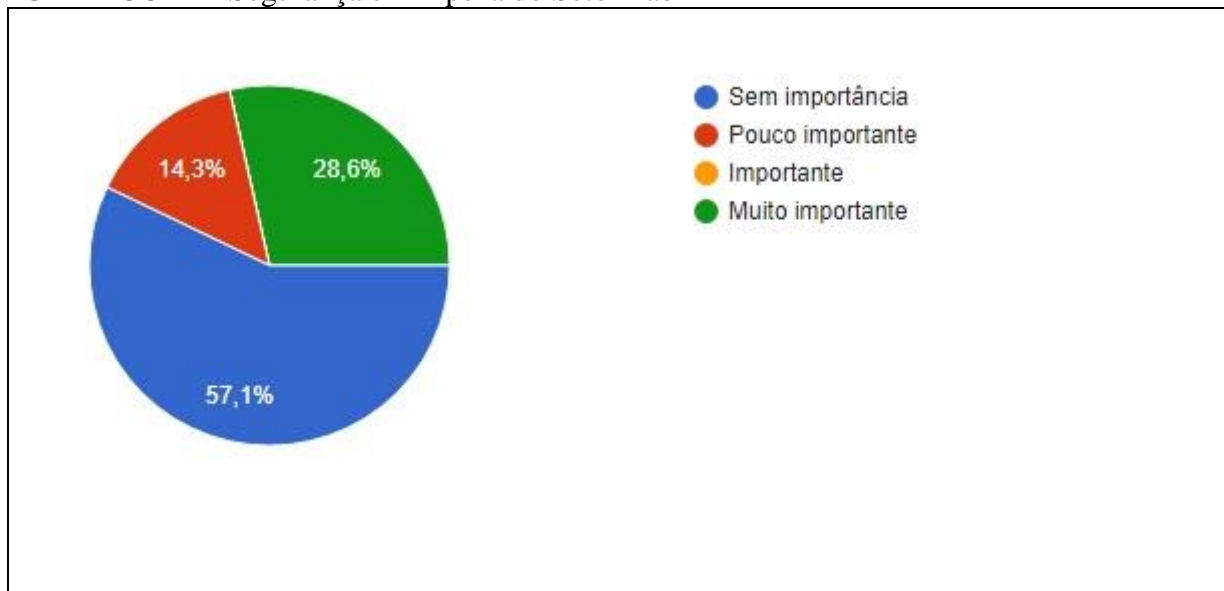


Fonte: Do Autor

No gráfico 11 podemos concluir que para a maioria das empresas respondentes o que corresponde a 42,9% do total das empresas participantes desta pesquisa, este serviço não apresenta nenhuma importância para o desenvolvimento de suas atividades, porém, para 14,3% e 28,6% do total de empresas, o mesmo foi classificado como sendo de muita importância e importante respectivamente, o que nos permite concluir que a exclusão desse encargo do conceito fiscal de insumos poderá gerar problemas para essas empresas já que para elas esse encargo está diretamente ligado ao desenvolvimento de suas atividades e

supostamente alinhado ao conceito contábil de insumos tomadores de créditos não cumulativos de PIS e da COFINS.

GRÁFICO 12 - Segurança e Limpeza do Setor Fabril



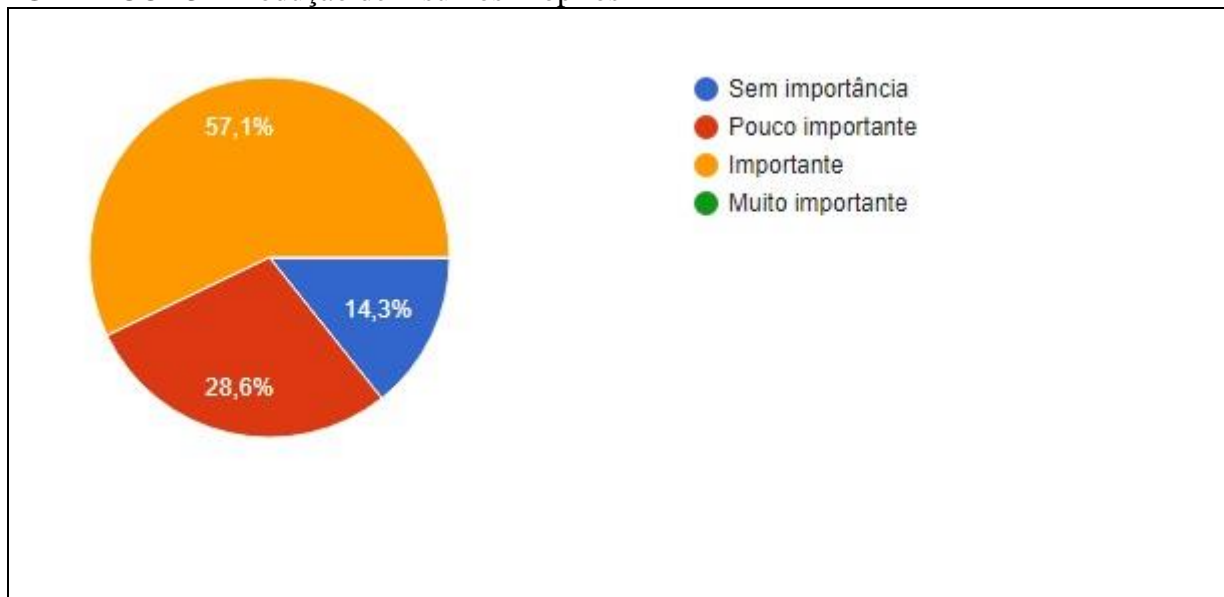
Fonte: Do Autor

Com base no gráfico 12, é possível constatar que para a maioria das empresas o que corresponde a 57,1% do total das empresas envolvidas nessa pesquisa, a exclusão do serviço referente à segurança e limpeza do setor fabril ter sido excluído do conceito fiscal de insumos não representou nenhuma importância para o desenvolvimento de suas atividades, mas não podemos excluir o fato de 28,6% desse mesmo total o que corresponde a duas empresas respondentes terem afirmado que ele representa muita importância para o desenvolvimento de suas atividades, o que mais uma vez nos leva a conclusão de que há divergências também entre as próprias empresas em relação ao conceito de insumos tomadores de créditos não cumulativos das contribuições sociais.

O próximo gráfico irá apresentar o resultado referente ao serviço de produção de insumos próprios que é quando a empresa produz um determinado bem objetivando a produção de outros bens. Por exemplo: A formação de florestas para a transformação em carvão vegetal, a ser utilizado na produção de outros bens. Neste caso, 57,1% representando a maioria das empresas respondentes afirmaram que esse serviço é importante para o desenvolvimento de suas atividades, ou seja, a exclusão dele do conceito fiscal de insumos nos leva a considerar que o entendimento dessas empresas em relação ao conceito de insumos tomadores de créditos não cumulativos do PIS e da COFINS está alinhado ao conceito

contábil de insumos tomadores de créditos das referidas contribuições, como demonstra o gráfico 13 abaixo.

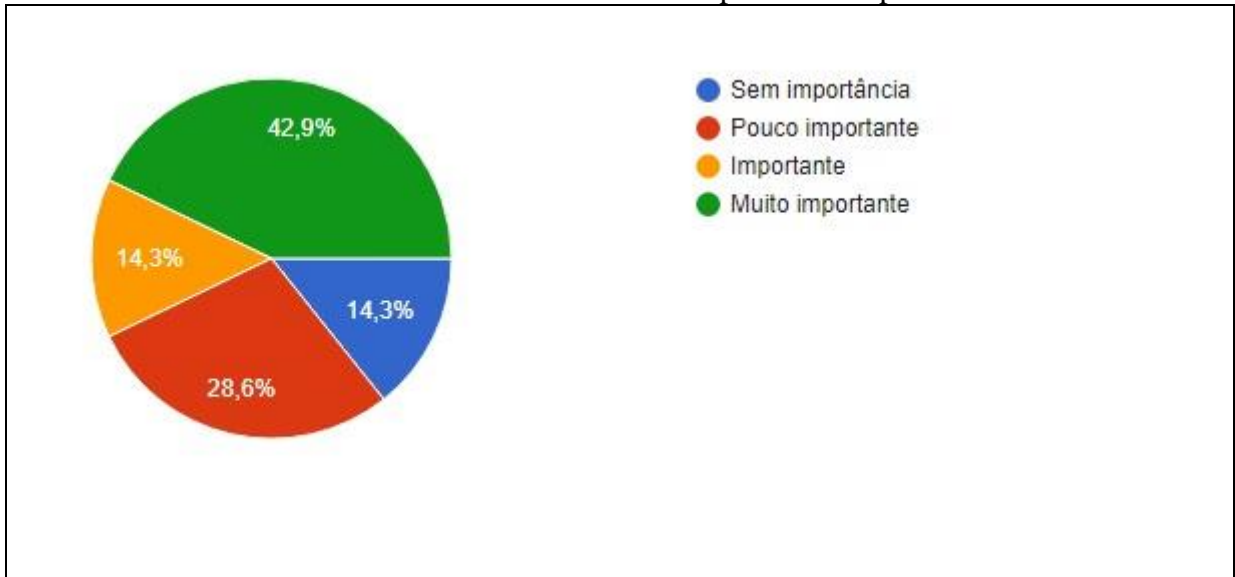
GRÁFICO 13 - Produção de Insumos Próprios



Fonte: Do Autor

Dentre os itens retirados do conceito de insumos tomadores de créditos não cumulativos para o PIS e a COFINS estavam os combustíveis utilizados nos veículos das empresas destinados ao transporte de matéria-prima. O gráfico a seguir, apresenta o grau de importância dado a este item por parte das empresas participantes desta pesquisa. Do total de sete empresas que responderam ao questionário disponibilizado a elas, 42,9% o que corresponde à quantidade de três empresas, o considera muito importante para o desenvolvimento de suas atividades, 14,3% o que corresponde a uma empresa respondente, o classificou como sendo importante para o desenvolvimento de suas atividades. O outro restante o que corresponde a 14,3% (uma empresa) e 28,6% (duas empresas) o classificou respectivamente em pouco importante e sem importância para o desenvolvimento de suas atividades. Baseando-se nesse resultado, podemos concluir que a exclusão desse item do conceito fiscal de insumos poderá sim gerar impactos para as empresas que o utiliza para o desenvolvimento de suas atividades, pois se forem tomar créditos a partir desse insumo encontraram dificuldades para realizar tal ato já que diante mão, na visão da administração tributária o combustível destinado a esse tipo de atividade não dá direito à tomada de créditos não cumulativos do PIS e da COFINS, o resultado em percentual referente às respostas das empresas, encontra-se ilustrado no gráfico 14.

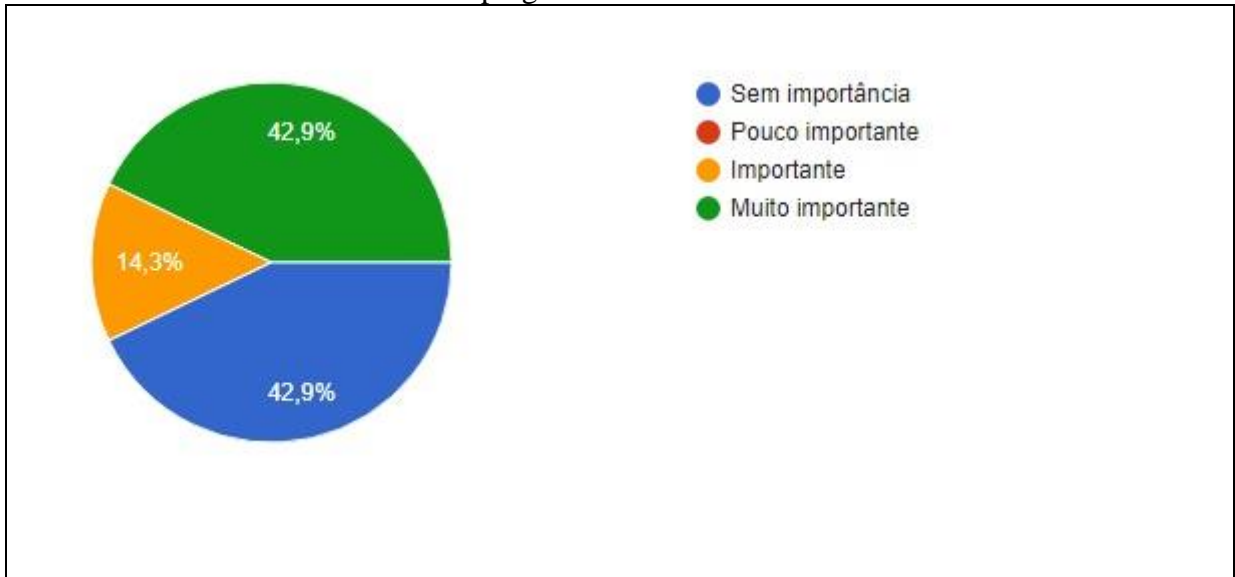
GRÁFICO 14 - Combustíveis Utilizados em Veículos para o Transporte de Matéria-Prima



Fonte: Do Autor

O gráfico 15 trata da influência do serviço referente a treinamento com empregados, ou seja, sobre a influência do mesmo no desenvolvimento das atividades das empresas respondentes. Para a maioria das empresas o que corresponde a 42,9% (três empresas) e 14,3% (uma empresa), esse serviço é considerado respectivamente como sendo muito importante e importante para a execução de suas atividades, pois as empresas precisam treinar seus colaboradores para que eles executem as atividades que elas realizam, portanto, é de se concordar com o resultado demonstrado no gráfico aonde esse serviço é posto como essencial para o desenvolvimento das atividades das empresas. Tal resultado nos demonstra mais uma vez, que a administração tributária possui uma visão muito limitada sobre as diferentes formas que as empresas exercem suas atividades, pois, é primordial que haja o treinamento dos funcionários para que o processo ocorra da forma que deve ocorrer, por mais que devam existir treinamentos que irão influenciar diretamente no ciclo do processo e já outros não, porém, indiretamente estarão incluídos nesse mesmo processo logo, mesmo sendo retirado do conceito fiscal de insumos, esse serviço se enquadra no conceito de insumos visto à luz da teoria contábil e que segundo a visão dessa mesma teoria, atrelado a isso pode constatar que as empresas estão mais alinhadas com a conceituação contábil para insumos tomadores de créditos não cumulativos do PIS e da COFINS.

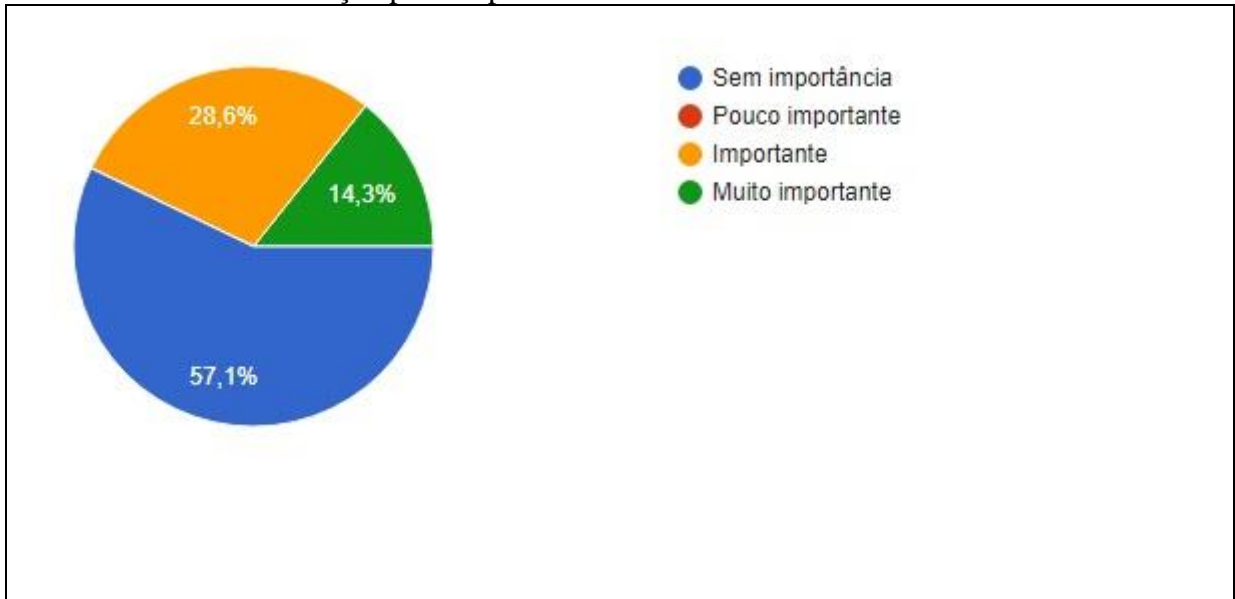
GRÁFICO 15 - Treinamento de Empregados



Fonte: Do Autor

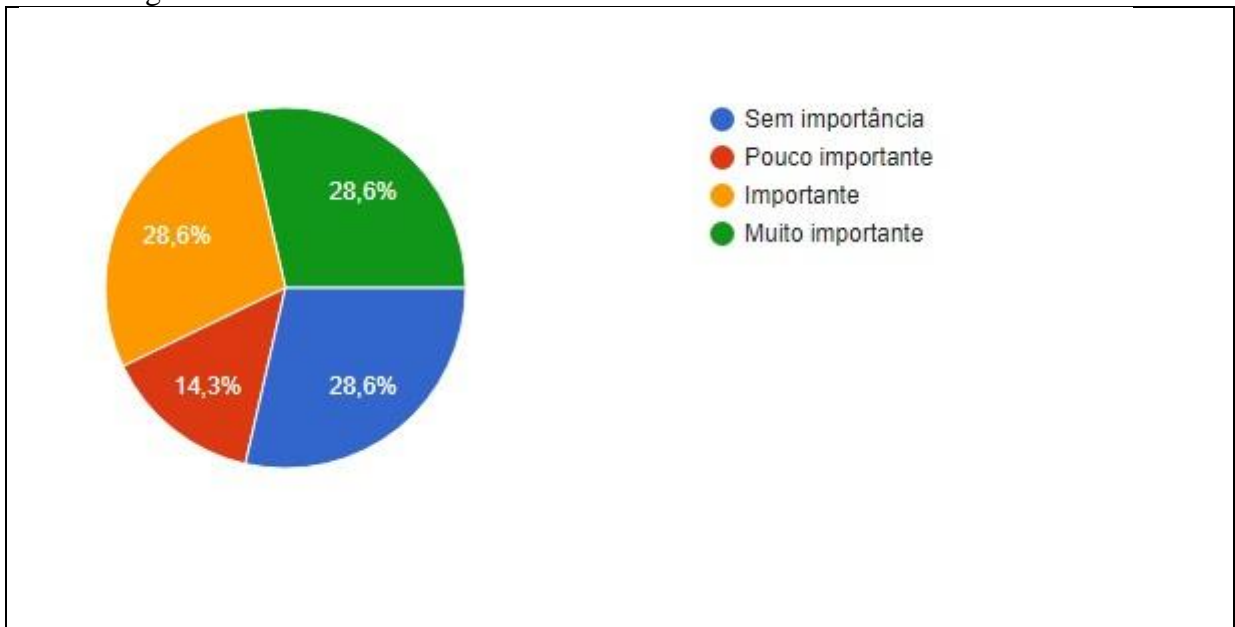
Para o total de empresas que responderam ao questionário, a bonificação para representantes foi considerada sem importância para o desenvolvimento de suas atividades o que corresponde a 57,1% (quatro empresas) desse total. Porém, para 28,6% (duas empresas) e 14,3% (uma empresa) classificaram respectivamente esse item em importante e muito importante para o desenvolvimento de suas atividades, conforme demonstra o gráfico 16. Vale atentar para o percentual de 28,6% que corresponde à quantidade de duas empresas, lembramos que no Gráfico 1 onde tratava de analisar o segmento a que pertenciam as empresas respondentes do questionário desta pesquisa, nele constou que duas empresas se classificaram pertencentes ao segmento comercial, ou seja, poderemos atrelar a esse percentual de 28,6% essa quantidade referente ao total de empresas do segmento do comércio que responderam a essa pesquisa, já que a utilização de bonificação para representantes, os também conhecidos como RCAs, em sua grande maioria é utilizada por empresas do ramo comercial como forma de adicional à gratificação desses funcionários que os utilizam para a divulgação e venda de seus produtos a serem comercializados, ou seja, caracteriza-se como sendo uma despesa necessária para o desenvolvimento da atividade comercial das empresas uma vez que, o percentual de vendas realizadas por essas empresas também é atingido graças ao uso da prestação de serviço desses RCAs que ao atingirem suas metas de vendas, os mesmos acabam recebendo uma bonificação em seus salários como forma de compensação por suas boas performances.

GRÁFICO 16 - Bonificação para Representantes



Fonte: Do Autor

GRÁFICO 17 – Rastreamento de Veículos de Cargas, Seguros de Qualquer Espécie e Gastos com Pedágios



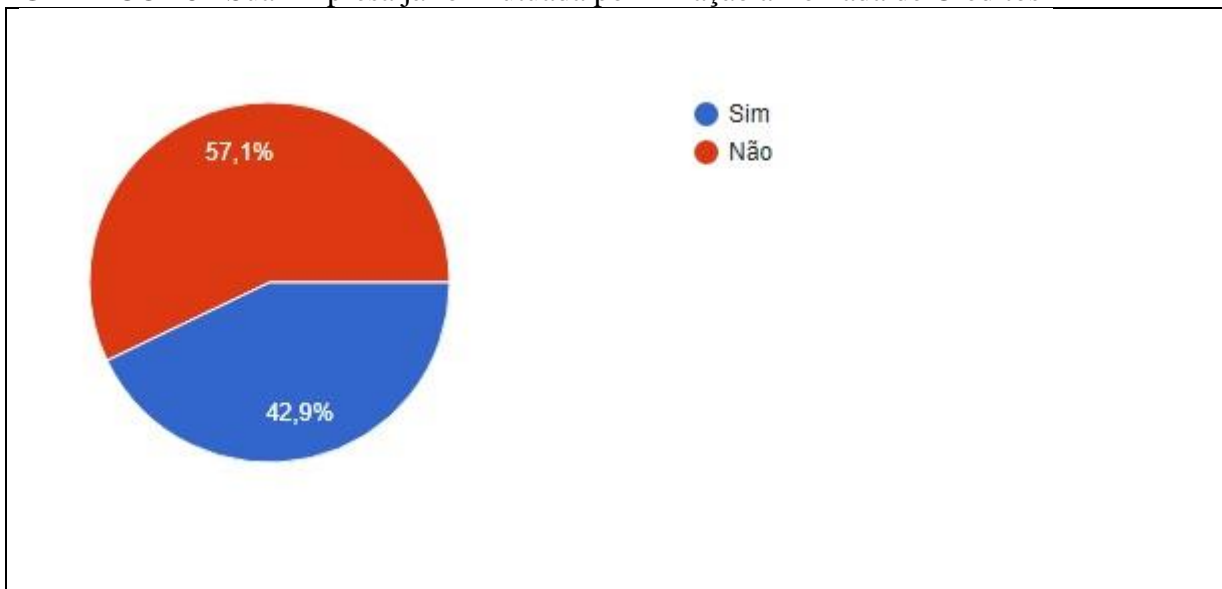
Fonte: Do Autor

O gráfico 17 trata do serviço referente aos gastos com rastreamento, seguros e com pedágios para veículos que transportam cargas. Para 28,6% das empresas respondentes o que equivale à quantidade de duas empresas em comparação ao total, disseram que esse serviço é importante e muito importante para o desenvolvimento de suas atividades, uma vez que para muitas empresas o transporte de suas mercadorias para comercialização e até mesmo alguns tipos de insumos são transportados por terra através de caminhões. Portanto, é admissível a

apresentação desse resultado, o que nos faz concluir, que esse serviço direta ou indiretamente contribui para o desenvolvimento da atividade dessas empresas e na visão da teoria contábil dará direito ao aproveitamento dos créditos não cumulativos do PIS e da COFINS.

Após as empresas terem classificado os itens e serviços em sem importância, pouco importante, importante e muito importante, elas deveriam responder se já haviam sido autuadas por infração à tomada de crédito, ou seja, se já haviam sido penalizadas por tomada indevida de créditos das referidas contribuições sociais. Com base nisso, o gráfico a seguir demonstra que a maioria das empresas o que corresponde a 57,1% (quatro empresas) não foram autuadas por infração a tomada de créditos enquanto para 42,9% (três empresas) disseram que já foram autuadas por tomarem créditos de maneira indevida. O que podemos deduzir, é que essas empresas podem ter sido autuadas devido ao fato de terem realizado o aproveitamento dos seus créditos com base em seus conhecimentos sobre insumos tomadores de créditos que para a grande maioria delas consiste em ser aquilo que direta ou indiretamente estar inserido no processo na fabricação de um determinado produto ou para a prestação de serviços, todavia, essa não é a visão da administração tributária.

GRÁFICO 18 - Sua Empresa já foi Autuada por Infração a Tomada de Créditos



Fonte: Do Autor

Também foi pedido para as empresas listarem alguns itens e serviços diferentes desses que foram apresentados acima, que para elas são considerados insumos. A partir daí, elas citaram os alugueis e locação de máquinas e equipamentos o que mais uma vez nos leva a concluir que o conceito de insumos dado pela administração tributária é muito limitado já que se formos analisar, o aluguel, por exemplo, ele pode não estar diretamente ligado no processo

produtivo de uma fábrica, no entanto, indiretamente ele é necessário para que aquele produto final exista, suponhamos que para haver a execução da atividade que dará origem a esse produto seja necessário que alugemos um prédio para o funcionamento da empresa ou até mesmo façamos a locação de um gerador de energia elétrica para essa fábrica, ou seja, tanto o aluguel quanto a locação de máquinas e equipamentos estarão inseridos no processo de produção e eventualmente poderão dá direito ao aproveitamento de créditos.

A partir da análise da importância que os itens e serviços excluídos do conceito fiscal de insumos representavam para empresas, pudemos constatar que mesmo essas empresas tendo créditos não cumulativos do PIS e da COFINS a serem aproveitados, tal compensação se tornaria inviável devido a administração tributária não considerar tal insumo detentor do direito de aproveitamento de créditos das referidas contribuições sociais. A empresa não conseguindo se apropriar desses créditos, ocorrerá que com o passar do tempo, os mesmos irão se acumulando o que ocasionará em impacto no resultado contábil dessa entidade. Tal situação poderá ser visualizada por meio do exemplo a seguir:

- Receita auferida: R\$2.000.000,00

- Base de cálculo dos créditos calculados com base na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, adotando o conceito fiscal: R\$340.900,00;

- Base de cálculo dos créditos calculados com base na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, adotando o conceito contábil: R\$380.500,00;

- Lucro auferido: R\$180.000,00.

Com base nos dados fictícios acima, calculamos a diferença entre as bases de cálculos dos créditos levando-se em consideração os conceitos contábil e fiscal de insumos, obtemos como resultado o valor de R\$39.600,00. Em seguida, aplicando as alíquotas de 1,65% e 7,6% referentes ao PIS e a COFINS para o regime não cumulativo respectivamente, poderemos concluir que o valor referente aos créditos que não foram recuperados será de R\$3.663,00. Caso esses créditos que não foram aproveitados sejam adicionados ao lucro do período, este passará a ser de R\$183.663,00, ou seja, houve a existência de um impacto no resultado contábil, impacto esse que ocasionará em um recolhimento a maior de Imposto de Renda para a empresa pois houve aumento no seu lucro auferido.

Por fim, as empresas teriam que citar algumas consequências que de acordo com ponto de vista delas, poderão ser causadas devido ao não aproveitamento dos créditos não cumulativos do PIS e da COFINS. Citaram:

- Aumento de recolhimento;
- Aumento no valor do produto;
- Aumento do custo de produção;
- Comprometimento da viabilidade econômica do business;
- Despesas com consultoria e representação jurídica;
- Repasse do imposto no preço do produto ou da mercadoria.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo principal, a abordagem das consequências geradas pela subjetividade em relação ao conceito de insumo. A análise se deu a partir da possibilidade que as empresas têm de se compensarem de seus créditos não cumulativos do PIS e da COFINS. Para tal feito, essas entidades precisam que os insumos utilizados por elas em suas cadeias produtivas ou de prestação de serviços sejam detentores do direito de aproveitamento dos créditos das contribuições sociais aqui citadas. Havendo a possibilidade de aproveitamento, caberá ao fisco dar elas a autorização de se compensarem dos tais créditos, porém, há situações em que a administração tributária entende que determinado insumo não confere ao direito à tomada desses créditos mesmo sendo utilizado por essas empresas em seus processos de produção ou prestação de serviço. É nesse ponto que esta pesquisa procurou se concentrar, em poder investigar se esse impasse gerado em torno do que é considerado ou não insumo tomador de créditos não cumulativos do PIS e da COFINS poderá resultar em impactos no resultado contábil das empresas.

A partir de então, como forma de melhor compreensão do processo de aproveitamento dos créditos do PIS e da COFINS foi necessário pesquisar sobre o conceito de insumos em diferentes perspectivas. A primeira foi à luz da Legislação Tributária, em seguida na visão da Administração Tributária, depois na Jurisprudência Administrativa Judicial e por último foi visto o conceito de insumo segundo a Teoria Contábil.

Por meios de dados bibliográficos, foi possível comprovar a existência de dissimetria entre os conceitos contábil e fiscal de insumos tomadores de créditos não cumulativos das contribuições sociais, ou seja, a divergência em questão estava concentrada em dois posicionamentos: o primeiro refere-se ao da administração tributária, que para ela, passa a ser considerado insumo tomador de créditos apenas os bens ou serviços consumidos ou aplicados de forma direta na fabricação ou na prestação de serviços, enquanto, o segundo posicionamento, pertencente ao da Teoria Contábil, afirma que passará a ser considerado insumo todos os bens e serviços utilizados direta e indiretamente na fabricação de um produto ou na prestação de um serviço.

Identificado a existência da discordância entre os dois conceitos, a segunda etapa desta pesquisa tratou de apontar os impactos que essa divergência ocasiona, ocasionou ou ocasionaria no resultado contábil das organizações. Para isso, fizemos uso de um questionário

eletrônico desenvolvido no Google Forms aonde o mesmo foi enviado durante todo o mês de Abril de 2019 para empresas que se enquadrassem no regime da não cumulatividade das contribuições sociais, requisito esse necessário para o aproveitamento dos créditos não cumulativos das referidas contribuições.

Tendo em vista que a aplicação do questionário tinha como objetivo conseguir através das informações dadas pelas empresas, dados que nos ajudassem a identificar o efeito da dissimetria entre os conceitos contábil e fiscal de insumos sobre o resultado contábil das mesmas, o questionário eletrônico mostrou-se a primeira vista bastante eficaz devido à facilidade em destiná-lo aos respondentes objetos de estudo da pesquisa e principalmente na praticidade em respondê-lo já que continha perguntas diretas e de fácil interpretação, entretanto mesmo havendo esses pontos positivos, a dificuldade apresentada foi na questão do retorno destas respostas, dificuldade essa que foi superada.

A partir da análise da importância que os itens e serviços excluídos do conceito fiscal de insumos representavam para as empresas, pudemos constatar que mesmo elas tendo créditos não cumulativos do PIS e da COFINS a serem aproveitados, tal compensação se tornaria inviável devido a administração tributária não considerar tais insumos detentores do direito de aproveitamento de créditos das referidas contribuições sociais. As entidades não conseguindo se apropriar desses créditos, ocorrerá que, com o passar dos tempos, haverá um acúmulo de créditos, o que surtirá efeitos no resultado contábil das empresas em questão.

A pergunta que se apresentava no questionário sobre as consequências que a assimetria entre os conceitos contábil e fiscal de insumos poderia ocasionar nos resultados contábeis das empresas, obteve como resposta da maioria das empresas respondentes, que o recolhimento a maior seria uma das principais consequências trazidas a elas, o que acaba validando a primeira hipótese levantada por este trabalho, que afirmava que a subjetividade dada à interpretação dos conceitos contábil e fiscal de insumos ocasiona impacto no resultado contábil das empresas.

Já a segunda hipótese que afirmava que o desconhecimento por parte da administração tributária sobre os processos de produção e prestação de serviços das empresas poderia ser um dos motivos que as impediam de se apropriarem de seus créditos de PIS e COFINS foi validada com base na quantidade significativa de empresas que responderam afirmando já terem sido autuadas por tomada indevida de créditos das referidas contribuições

sociais. Do total das sete empresas participantes da pesquisa, três responderam afirmando já terem sido autuadas por apropriação indevida de créditos, ou seja, para essas as empresas, a apropriação desses créditos estava ocorrendo de forma devida aproveitando-os de insumos que davam a elas o direito de compensação dos mesmos, entretanto a autuação ocorre pelo fato da administração tributária não reconhecer que esses insumos dão direito ao aproveitamento desses créditos. Constatado isso, o fisco autua a empresa por tomada indevida de créditos com base naquilo que para ele é considerado insumo tomador de créditos não cumulativos do PIS e da COFINS havendo então discordância com o posicionamento das empresas em relação a esses mesmos insumos já que elas os utilizam para a realização de suas atividades logo, comprova-se a validação da segunda hipótese deste trabalho.

Por meio dos objetivos específicos estipulados neste trabalho que se prontificaram em fazer-nos conhecer a legislação do PIS e da COFINS, entender sobre o funcionamento da não cumulatividade além de identificarmos quando há a possibilidade da tomada de créditos pudemos alcançar o objetivo geral do trabalho que foi o de apontar as consequências que a subjetividade dada pela administração tributária ao conceito de insumo gerou para as organizações. Atrélado a isso, obtivemos a resposta da questão problema abordada no trabalho que é o impacto causado no resultado contábil das organizações a maior consequência gerada pela subjetividade dada pelo fisco ao conceito de insumo, pois, por meio dessa subjetividade que houve a dissimetria entre os conceitos contábil e fiscal de insumos tomadores de créditos não cumulativos do PIS e da COFINS.

Portanto, através de todo o levantamento realizado para a idealização deste trabalho, foi possível comprovarmos que toda a problemática que envolve a questão do aproveitamento dos créditos não cumulativos do PIS e da COFINS estar centrada na interpretação do conceito de insumos que eventualmente darão direito à compensação dos créditos dos impostos citados. Tal posicionamento nos reforça a ideia de que toda a questão do não aproveitamento e aproveitamento dos créditos está diretamente ligada à defesa de interesses entre o sujeito ativo na figura da administração tributária que tem o objetivo de tributar as organizações para arrecadar mais e o sujeito passivo na figura das empresas que almejam pagar menos impostos para terem custos reduzidos contribuindo para o aumento da competitividade dos seus negócios logo, essas duas figuras defenderão o argumento que favorecerá a sua parte, ocasionando assim na discordância entre os conceitos contábil e fiscal de insumos.

Para futuras pesquisas, recomenda-se que o impacto sobre o resultado contábil das empresas em decorrência do desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumos tomadores de créditos do PIS e da COFINS seja estudado além da perspectiva da legislação como foi abordado por este trabalho, mas sim com base nas metodologias adotadas por empresas que as utilizam para provarem junto à Administração Tributária que os insumos utilizados por elas nos processos de produção e prestação de serviços dão direitos ao aproveitamento de créditos das referidas contribuições sociais inseridas no regime da não cumulatividade e apontar se com a análise sobre a perspectiva das metodologias empregadas pelas empresas para a validação de insumos tomadores de créditos junto ao fisco, o impacto sobre o resultado contábil das empresas será maior, menor ou até mesmo se existirá.

REFERÊNCIAS

- ACQUISTI, Carlos Rodrigo Ribeiro Antunes. **Análise da Incidência da Tributação Indireta no Brasil: O Caso da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)**. 2009. 118 f. Dissertação (Mestrado em Economia Política) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC – SP, São Paulo, 2009.
- AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Érica Amorim. Contribuições Sociais, mas Antieconômicas. In: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. cap. 15, p. 270-289.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p.185.
- BABBIE, Earl. **Métodos de Pesquisas de Survey**. Tradução: Guilherme Cezarino. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2003.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2005.
- BARROS, Aidil de Jesus Paes de. **Projeto de Pesquisa: Propostas Metodológicas**. Petrópolis: Vozes, 2002.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao>. Acesso em: 16/08/2018.
- BRASIL. Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Que altera a Legislação do Imposto sobre a Renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm> Acesso em: 20/08/2018
- BRASIL. Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação, e administração do Imposto de Renda e Proventos de qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D3000.htm> Acesso em: 20/08/2018
- _____. **Apelação em Mandado de Segurança nº 287.272**, de 11 de março de 2008b. Créditos de insumo. Disponível em: < <http://decisooes.com.br>> Acesso em: 06/09/2018
- _____. **Apelação em Mandado de Segurança nº 308.875**, de 26 de março de 2009. Definição da não cumulatividade depende de norma infraconstitucional. Definição de insumo. Disponível em: < <http://decisooes.com.br>> Acesso em: 06/09/2018
- _____. **Decisão nº 13-24617**, de 30 de abril de 2004a. Dispõe sobre a definição de insumo. Disponível em: <<http://decisooes.fazenda.gov.br/netacgi>> Acesso em: 06/09/2018

_____.**Decisão nº 13-24618**, de 30 de abril de 2004a. Dispõe sobre a definição de insumo.
Disponível em:< <http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi>>
Acesso em: 06/09/2018

_____.**Decisão nº 13-23709**, de 12 de março de 2009c. Dispõe sobre a definição de insumo.
Disponível em: < <http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi>>
Acesso em: 06/09/2018

_____.**Decisão nº 13-23711**, de 05 de março de 2009b. Dispõe sobre a definição de insumo.
Disponível em: < <http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi>>
Acesso em: 06/09/2018

_____.**Decisão nº 13- 23769**, de 12 de março de 2009c. Dispõe sobre a definição de insumo.
Disponível em: < <http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi>>
Acesso em: 06/09/2018

_____.**Decisão nº 13- 23773**, de 12 de março de 2009d. Dispõe sobre a definição de insumo.
Disponível em: < <http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi>>
Acesso em: 06/09/2028

_____.**Decisão nº 12- 16565**, de 04 de outubro de 2007. Sobre direito ao crédito das contribuições.
Disponível em: < <http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi>>
Acesso em: 06/09/2018

_____.**Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002a. 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).
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>
Acesso em: 16/08/2018

_____.**Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003a. Altera a Legislação Tributária Federal e dá Outras Providências.
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm>
Acesso em: 16/08/2018

_____.**Lei nº 11.196**, de 21 de novembro de 2005. Dispõe sobre Incentivos Fiscais para a Inovação Tecnológica.
Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196>
Acesso em: 16/08/2018

_____.**Lei nº 11.488**, de 15 de junho de 2007. Dispõe sobre o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura – REIDI; reduz para 24 meses o prazo mínimo para utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11488>
Acesso em: 20/08/2018

_____.**Lei nº 11.727**, de 23 de junho de 2008. Dispõe sobre 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.
Disponível em:< <https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/93507/lei-11727-08>>

Acesso em: 20/08/2018

_____. **Lei nº 11.787**, de 25 de setembro de 2008. Dispõe sobre a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de farinha de trigo e pão comum isenta do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11787>

Acesso em: 20/08/2018

_____. **Lei nº 10.865**, de 30 de abril de 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.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865>

Acesso em: 20/08/2018

_____. **SRF. Instrução Normativa nº 404**, de 12 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003.

Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=1530>>

Acesso em: 06/09/2018

BROCKINGTON, Raymond. **Dictionary Of Accounting & Finance**. 2nd. ed: London. Financial Times Pitman Publishing, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 148.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 173.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Não-Cumulatividade Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 14, p. 449-482.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado. PIS/COFINS: Direito de Crédito nas Entradas e Saídas Isentas ou com Alíquotas Zero. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 115, p. 143-154, abr.2005.

CONDÉ, Fabiana Guimarães Dunder. Revista Dialética de Direito Tributário nº 165. **Dialética**. São Paulo. Junho 2009, p.19-20.

FARIAS, Rafael Platini Neves de. **Acumulação de Crédito de PIS e de COFINS na Sistemática Não Cumulativa: Perspectiva Jurídica e Econômica**. 2013. 36f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Salvador.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS: Implicações Contábil, Societária e Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FORZA, Cipriano. Survey research in operations management: a process-based perspective international. **Internacional Journal of Operations & Production Management**, Bradford, v.22, n.2, p. 152-194.2002.

FREITAS, Henrique; OLIVEIRA, Miriam; SACCOL, Amarolinda; MOSCAROLA, Jean. O método de pesquisa survey. **Revista de Administração**, v. 35, n. 3, p.105-112, 2000.

FURLAN, Anderson; VELLOSO, Andrei Pitten. Não Cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 3, p. 24-56.

GALLO, Mauro Fernando; OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. Efeito da Não Cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em relação às empresas prestadoras de serviços. In: **Congresso Transatlântico: Contabilidade, Auditoria, Control y Gestión de Costos**, 2, 2010, Actas...Lyon: ISEOR, 2010. 1 CD-ROM.

GRANDE, Márcia Mazzeo. **A Distribuição de Automóveis Novos em Mudança?** Estudo a partir de survey e pesquisa qualitativa em concessionárias. 2004. 157f. Tese (Doutorado em Engenharia). Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de Insumo à Luz da Legislação de PIS/COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, v 6, n. 34, p. 9-30, jul/ago. 2008. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo>> Acesso em: 09/09/2018.

HAIR JR, Joseph; BLACK, William; BABIN, Barry; ANDERSON, Rolph; TATHAM, Ronald. **Análise Multivariada de Dados**. Tradução: Adonai Schlup Sant’Anna e Anselmo Chaves Neto. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HARADA, Kiyoshi. Imposto Não Cumulativo. Dificuldades de Harmonização Tributária no Âmbito do Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **O Princípio da Não Cumulatividade**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, cap. 13, p. 366-371.

ICHIHARA, Yoshiaki. Não-Cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 22, p. 503-527.

ILIEVA, Janet.; BARON, Steve; HEALEY, Nigel. Online surveys in marketing research: pros and cons. **International Journal of Marketing Research**, London, V.44, n.3, p.361-376, Oct. 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 5. ed. Atlas. São Paulo. 1995.

KAM, Vernon. **Accounting Theory**. 2nd ed. New York: John Wiley & Sons. 1990.

KOCHE, José Carlos. **Fundamentos de Metodologia Científica: Teoria da Ciência e Prática da Pesquisa**. 15ª Ed. Petrópolis: Vozes, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Fundamentos do Pis e da Cofins e o Regime Jurídico da Não Cumulatividade**. São Paulo MP Ed., 2007.

MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não Cumulatividade do PIS e da COFINS**. 2009. 165 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2009.

MARTINS, Gilberto de Andrade. Sobre Conceitos, Definições e Constructos nas Ciências Administrativas. **Gestão e Regionalidade**, São Paulo, v. 22, n. 62, jul./dez. 2005.

Disponível em: <http://seer.uses.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/267>

Acesso em: 03/10/2018

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.p.29.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

NOGUEIRA, Angela Takla de Biase. **Reforma da COFINS: Um estudo comparativo da arrecadação projetada pela tributação cumulativa e o impacto da não-cumulatividade sobre as empresas de transporte de cargas**. 2006. 43 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças-FUCAPE, Vitória, 2006.

OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. **PIS/PASEP e COFINS: O Desalinhamento entre os Conceitos Contábil e Fiscal de Insumo e seu Efeito sobre o Resultado Contábil das Empresas Brasileiras**. 2011. 121 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado-FECAP, São Paulo, 2011.

ONO, Juliana Mayumi Oshiro. **A fenomenologia de incidência da COFINS**. 2007. 24f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBET, São Paulo, 2007.

OXFORD. **Dictionary On Business English**. New York: Oxford University Press, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2009.p.505.

PÊGAS, Paulo Henrique Barbosa. **Uma Contribuição na Integração Contábil-Tributária do PIS pelo Método Não Cumulativo**. 2003. 150 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, Rio de Janeiro, 2003.

SAMPAIO, M. C. Tributação do Consumo no Brasil: Aspectos Teóricos e Aplicados. In: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro (Org.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. cap. 10, p. 188-205.

SHARLACK, José Rubens. A Natureza Jurídica dos Créditos de PIS e COFINS Apurados no Regime de “Não Cumulatividade”, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 115, págs. 67 e 68, 2005.

SHOROEDER, Richard G.; CLARK, Myrtle W. **Accounting Theory: Text and Reading**. 6th ed. New York: John Wiley & Sons. 1998.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1986.

STERN, Nicholas. Optimal Taxation. In: EATWELL, Jonh; MILGATE, Murray; NEWMAN, Peter (Org.). **The New Palgrave Dictionary Of Economics**. Londres: MacMillan, 1987. v. 3.

STIGLITZ, J. E. **Economics Of The Public Sector**. New York: Norton & Company, 2000.

TEIXEIRA, Arilton Carlos Campanharo; NOGUEIRA, Angela Takla de Biade. A Nova COFINS Não-Cumulativa: redução ou aumento tributário? In: **Congresso USP Controladoria e Contabilidade**, 6., 2006. São Paulo. Anais Eletrônicos. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/304.pdf>>. Acesso em: 16/09/2018.

TEIXEIRA, Francisco Júnior. **Créditos de PIS e COFINS Não Cumulativos**. 2010.47f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Tuiuti do Paraná, Curitiba.

____; THEÓFILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Não Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado.

In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **O Princípio da não Cumulatividade**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, cap. 4, p. 139-170.

APÊNDICE - Questionário

1. Qual a atividade principal da empresa?

Indústria

Comércio

Serviço

2. A sua empresa possui créditos não cumulativos do PIS/PASEP e da COFINS para ser aproveitados?

Sim

Não

3. A sua empresa já fez aproveitamento de seus créditos do PIS/PASEP e da COFINS?

Sim

Não

4. Qual o seu envolvimento com a apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS?

Não efetua a apuração do valor a recolher

É responsável pela apuração do valor a recolher

Não participa da apuração do valor a recolher

5. Na sua empresa o que é considerado insumo?

Os bens e serviços utilizados de forma direta ou indireta na produção ou fabricação de outros bens e serviços destinados à venda. (Teoria Contábil)

Apenas os bens aplicados ou que sofram alterações em função da ação direta sobre a fabricação e os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens e apenas os bens e serviços aplicados na prestação do serviço. (Definição da Administração Tributária)

RELEVÂNCIA DOS ITENS E SERVIÇOS EXCLUÍDOS DA DEFINIÇÃO DE INSUMOS
ADOTADA PELA SRFB (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL)

6. Fornecimento de Alimentação, de transporte, de uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados?

Sem importância

Pouco importante

Importante

Muito importante

7. Passagens, transporte e hospedagem feitos com funcionários que tenham de se deslocar até o local da prestação do serviço?

Sem importância

Pouco importante

Importante

Muito importante

8. Aluguéis de veículos para transporte de empregados?

Sem importância

Pouco importante

Importante

Muito importante

9. Insumos utilizados na atividade de transporte de produto em elaboração entre estabelecimentos industriais?

Sem importância

Pouco importante

Importante

Muito importante

10. Controle e Teste de Qualidade

Sem importância

Pouco importante

Importante

Muito importante

11. Desenvolvimento de novos produtos?

Sem importância

Pouco importante

Importante

Muito importante

12. Segurança e Limpeza do Setor Fabril?

Sem importância

Pouco importante

Importante

Muito importante

13. Produção de insumos próprios (ex: Formação de florestas para transformação em carvão vegetal a ser utilizado na produção de outros bens)?

Sem importância

Pouco importante

Importante

Muito importante

14. Combustíveis utilizados em veículos para transporte de matéria-prima?

Sem importância

Pouco importante

Importante

Muito importante

15. Treinamento de empregados?

Sem importância

Pouco importante

Importante

Muito importante

16. Bonificação para representantes?

Sem importância

Pouco importante

Importante

Muito importante

17. Rastreamento de veículos de cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas pela empresa de serviço de transporte rodoviário de carga?

Sem importância

Pouco importante

Importante

Muito importante

18. Outros tipos de insumos? (Especifique abaixo)

19. Em caso do não aproveitamento dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS que consequências (contábil, financeira, fiscal e processual) isso provocou ou provocaria para sua empresa? (Especifique abaixo)

20. Sua empresa já foi autuada por Infração a Tomada de Crédito?

Sim

Não