

FACULDADE DE TECNOLOGIA SENAC CHAPECÓ
Curso de Pós-Graduação Latu Sensu em Controladoria e Gestão Tributária

Andiara Amancio Detofano

Marco Antonio Floriani

Marcos Antonio Bavaresco

Nei Eduardo Knob

**ANÁLISE DO DIREITO A CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE OS INSUMOS
PRODUTIVOS DO SETOR METAL-MECÂNICO**

Concórdia - SC

2013

Andiara Amancio Detofano

Marco Antonio Floriani

Marcos Antonio Bavaresco

Nei Eduardo Knob

**ANÁLISE DO DIREITO A CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE OS INSUMOS
PRODUTIVOS DO SETOR METAL-MECÂNICO**

Projeto integrador apresentado à Faculdade de Tecnologia Senac Chapecó, como requisito à obtenção do título de Especialista em Controladoria e Gestão Tributária.

Orientador: Oldoni Pedro Floriani

Concórdia - SC

2013

Andiara Amancio Detofano

Marco Antonio Floriani

Marcos Antonio Bavaresco

Nei Eduardo Knob

**ANÁLISE DO DIREITO A CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE OS INSUMOS
PRODUTIVOS DO SETOR METAL-MECÂNICO**

Projeto integrador apresentado à Faculdade de Tecnologia Senac Chapecó, como requisito à obtenção do título de Especialista em Controladoria e Gestão Tributária.

Orientador: Oldoni Pedro Floriani

Oldoni Pedro Floriani

Andre Koller Di Franchesco Longo

Nádia Grezzana Mascelani

Concórdia - SC

2013

Dedicamos este estudo aos empreendedores brasileiros que, com muito trabalho, sobrevivem e mantêm sua competitividade num cenário de profundos desequilíbrios e incertezas.

AGRADECIMENTOS

Agradecemos inicialmente aos nossos familiares pelo apoio e compreensão, foram horas de ausência, frutos de nossa dedicação a esta especialização e trabalho de conclusão.

Agradecemos também aos nossos mestres pelos conhecimentos repassados e em especial ao nosso orientador Sr. Oldoni Floriani pelo apoio e prestatividade em seus apontamentos.

“Se o governo comprar um circo, o anão começa a crescer.”

(Antônio Delfim Netto)

RESUMO

A carga tributária brasileira é tema de estudos internacionais, dadas as suas características de complexidade e alíquotas consideradas extorsivas a qual se submetem as empresas nacionais. Este cenário apresenta constantes revoluções, pautadas no aparelhamento da máquina estatal e suas ferramentas. O presente projeto objetiva abordar um tipo de tributo específico, o PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social), com foco no setor Metal-Mecânico, efetuando uma análise detalhada das possibilidades de utilização de créditos, conforme legislação existente e jurisprudências obtidas, proporcionando ao leitor e especificamente ao setor foco do estudo, algumas formas de elisão fiscal. O tema foi trabalhado sobre a ótica dos insumos produtivos utilizados, as divergências de conceito e amplitude de aplicação. O desenvolvimento justifica-se pelo impacto dos referidos tributos sobre o preço de venda das mercadorias produzidas e comercializadas, fatores que podem acarretar em diferencial competitivo para as organizações ou acabar com sua competitividade.

Palavras Chaves: PIS; COFINS; Créditos; Insumos.

ABSTRACT

The Brazilian tax burden is the subject of international studies, given its characteristics of complexity and extortionate rates which are subject to national companies. This scenario presents constant revolutions, guided in of state machinery and its tools. This project aims to approach a specific type of tax, the PIS (Social Integration Program) and COFINS (Social Contribution to Social Security Financing), focusing on metal-mechanic sector, making a detailed analysis of the possibilities for using credits, accordance with existing legislation and jurisprudence obtained, providing the reader and specifically to the sector focus of the study, some forms of tax avoidance. The theme was worked on the perspective of productive inputs used, the divergence of concept and range of application. The development is justified by the impact of the taxes on the sale price of goods produced and sold, factors that could result in competitive advantage for organizations or end their competitiveness.

Key Words: PIS, COFINS; Credit; Inputs.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Caracterização do problema	12
1.2 Justificativa	12
1.3 Objetivos	13
1.3.1 Objetivo geral	13
1.3.2 Objetivos específicos	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1 Tributos	14
2.2 Planejamento tributário	19
2.2.1 Elisão fiscal.....	20
2.2.2 Evasão fiscal	20
2.3 Princípios constitucionais	21
2.3.1 Princípios gerais	21
2.3.1.1 Princípio da legalidade	21
2.3.1.2 Princípio da igualdade ou isonomia	22
2.3.1.3 Princípio da capacidade contributiva	22
2.3.1.4 Princípio da irretroatividade	23
2.3.1.5 Princípio da anterioridade	23
2.3.1.6 Princípio da vacância especial	23
2.3.1.7 Princípio do não confisco.....	24
2.3.1.8 Princípio da liberdade de tráfego	24
2.3.1.9 Princípio da uniformidade.....	24
2.3.1.10 Princípio da indiscriminação	25
2.3.1.11 Princípio da transparência.....	25
2.3.2 Princípios especiais/específicos	25
2.3.2.1 Não-cumulatividade.....	25
2.4 PIS e COFINS.....	26
2.4.1 Programa de Integração Social (PIS)	26
2.4.1.1 PIS/Pasep sobre o faturamento mensal, cuja alíquota é de 0,65%.....	26
2.4.1.2 PIS/Pasep sobre a folha de pagamento, cuja alíquota é de 1%.....	27

2.4.1.3 PIS/Pasep sobre o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, cuja alíquota é de 1%.....	28
2.4.2 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).....	28
2.4.2.1 Não cumulatividade da PIS/COFINS.....	29
2.4.3 Base de cálculo e alíquotas.....	30
2.4.4 Aproveitamento de crédito	32
2.4.5 Norma de transição - estoque de abertura.....	32
2.4.6 Receitas que não integram a base de cálculo	33
2.4.7 Receitas que não estão sujeitas à sistemática não-cumulativa	33
2.4.8 Exportações e hipóteses de não-incidência.....	34
2.4.9 Isenção – ZFM	35
2.4.10 Operações passíveis de crédito	35
2.4.11 Restrições ao crédito	36
2.5 Conceito de insumos.....	36
3 DESENVOLVIMENTO	40
3.1 Métodos e procedimentos	40
3.2 Resultados obtidos.....	40
3.2.1 Caracterização do setor	40
3.2.2 Impacto da importação para o setor	45
3.2.3 A elevada carga tributária.....	45
3.2.4 Estudo dos insumos do setor	46
3.3 Possibilidades de crédito no setor	47
3.3.1 Aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS .	48
3.3.3 Diferença de ICMS interestadual na aquisição de máquinas e equipamentos .	49
3.3.4 Aquisições de optantes pelo simples nacional.....	49
3.3.5 Energia elétrica e térmica consumida	50
3.3.6 Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos	50
3.3.7 Contraprestações de arrendamento mercantil.....	50
3.3.8 Depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado .	51
3.3.9 Máquinas e equipamentos adquiridos ou recebidos a partir de 03-08-11	51
3.3.10 Créditos sobre bens não ativáveis.....	51
3.3.11 Depreciação ou amortização de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros	52

3.3.12 Depreciação de edificações utilizadas na produção de bens ou serviços	52
3.3.13 Mercadoria ou produto recebido em devolução.....	53
3.3.14 Armazenagem e frete	53
3.3.15 Fretes sobre compras	53
3.3.16 Incorporação, fusão ou cisão de pessoa jurídica	53
3.4 Alíquotas para créditos.....	54
3.5 Insegurança jurídica do conceito de insumos, sobre a ótica do PIS/COFINS – ICMS – IPI e não cumulatividade.....	54
3.6 Dúvidas quanto a correta utilização do conceito de insumos	56
3.7 Insumos e custo de produção	59
4 CONCLUSÃO	64
REFERÊNCIAS	66

1 INTRODUÇÃO

1.1 Caracterização do problema

Com mudanças de formato da fiscalização, efetivamente retratadas pela normatização do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, as empresas passaram a transmitir informações completas de sua movimentação econômica, em formato analítico à Receita Federal, sem o devido preparo dos dados ou o próprio conhecimento da operação e legislação vigente.

Partindo deste novo cenário, surge a imperativa necessidade de verificação e enquadramento dos créditos de PIS e COFINS, buscando formas de elisão fiscal para maximizar o resultado das empresas.

1.2 Justificativa

O Brasil está entre os países com maior carga tributária no mundo, segundo a Associação Comercial de São Paulo (ACSP) as estimativas apontam para um recolhimento total na ordem de R\$ 1.7 trilhões, novo recorde nacional de arrecadação. Este cenário apresenta a imensa dificuldade encontrada pelos segmentos empresariais na manutenção de sua competitividade, visto a desigualdade estabelecida com outros países.

Não bastando os montantes arrecadados, as empresas tornam-se reféns de um Sistema Tributário oneroso na cadeia produtiva, são inúmeras inseguranças jurídicas permeando as decisões empresariais. Os controladores das empresas debruçam-se cotidianamente sobre matérias tributárias, escolhendo caminhos, mensurando riscos e suas consequências na organização.

O grande desafio encontra-se na elisão fiscal, na busca por formas lícitas de utilizar nosso Código Tributário, buscando vantagens competitivas no mercado. O presente trabalho aborda como tema central o estudo sobre o conceito e aplicação dos Insumos, no setor metal-mecânico, trabalhando sobre a ótica dos créditos de PIS e COFINS.

O tema sofreu nos últimos anos inúmeras atualizações, as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 regulamentaram de forma ordinária a não cumulatividade do PIS e da COFINS,

as mesmas dispõem sobre o método para se efetivar o regime ora mencionando e também traz um rol taxativo de hipóteses possíveis de tomada de crédito.

Coube ao estudo analisar estas condições, sugerindo alternativas ao mercado, criando subsídios para a efetiva execução do Planejamento Tributário.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Verificar a eficácia na utilização dos créditos de PIS e COFINS sobre os insumos produtivos, de empresas do setor Metal-Mecânico.

1.3.2 Objetivos específicos

Desenvolver pesquisa bibliográfica, analisando a legislação vigente e conceituando o tema proposto;

Apresentar sugestões para revisão dos créditos de PIS e COFINS no setor Metal-Mecânico, com foco nos insumos produtivos;

Analisar decisões existentes (jurisprudências), concedendo direito a créditos de PIS e COFINS, aplicáveis ao referido setor.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Tributos

O conceito de tributo está estabelecido no artigo 3º. do Código Tributário Nacional:

Art. 3º. CTN – Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (...)

Segundo Oliveira (2013), a obrigação tributária corresponde ao vínculo derivado da relação do Estado com o particular. Nessa relação, o Estado é o sujeito ativo da obrigação tributária que, graças ao seu poder de império, impõe ao particular, sujeito passivo da obrigação, um dever de dar, fazer ou não fazer alguma coisa em razão da concretização de uma situação hipoteticamente prevista em lei.

No Art. 145 da Constituição Federal, foram definidas as espécies de tributos, quais sejam: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Art. 145 CF – A União, os Estados, O Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – Impostos;

II – Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou posto à sua disposição;

III – Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Foram ainda através da Constituição Federal de 1988, incluídas duas figuras tributárias: os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, de intervenção do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Oliveira (2013) apresenta um quadro mostrando os impostos classificados de acordo com suas respectivas categorias, com o CTN, bem como a competência privativa para instituí-los.

Quadro de impostos

Categoria	Ente Federativo	Imposto
Comércio Exterior	União	Imposto sobre Importação (II)
		Imposto sobre Exportação (IE)
Produção e Circulação	União	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
		Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)
	Estados e DF	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
	Municípios	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
Patrimônio e Renda	União	Imposto de Renda (IR)
		Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)
		Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)
	Estados e DF	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
		Imposto sobre Transmissão Causa Morte ou Doação (ITCMD)
	Municípios	Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU)
Imposto sobre Transmissão Inter-Vivos (ITBI)		

Fonte: Oliveira (2013)

Em relação aos demais tributos, existe uma extensa relação de contribuições e taxas, segundo o Portal Tributário (disponível em: www.portaltributario.com.br), possuímos atualmente 90 (noventa) tributos vigentes no Brasil (pesquisado em 05-12-2013), abaixo relacionados:

1. Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM - Lei 10.893/2004.
2. Adicional de Tarifa Aeroportuária – ATA.
3. Contribuição a Direção de Portos e Costas (DPC) - Lei 5.461/1968.
4. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT - Lei 10.168/2000.
5. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), também chamado "Salário Educação" - Decreto 6.003/2006.
6. Contribuição ao Funrural.
7. Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) - Lei 2.613/1955.
8. Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT).
9. Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (Sebrae) - Lei 8.029/1990.
10. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC) - Decreto-Lei 8.621/1946.

11. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT) - Lei 8.706/1993.
12. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI) - Lei 4.048/1942.
13. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR) - Lei 8.315/1991.
14. Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI) - Lei 9.403/1946.
15. Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC) - Lei 9.853/1946.
16. Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP) - art. 9, I, da MP 1.715-2/1998.
17. Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST) - Lei 8.706/1993.
18. Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados).
19. Contribuição Confederativa Patronal (das empresas).
20. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Combustíveis - Lei 10.336/2001.
21. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Remessas Exterior - Lei 10.168/2000.
22. Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais - FAAP - Decreto 6.297/2007.
23. Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública - Emenda Constitucional 39/2002.
24. Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE - art. 32 da Medida Provisória 2228-1/2001 e Lei 10.454/2002.
25. Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública - art. 32 da Lei 11.652/2008.
26. Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) - art. 8º da Lei 12.546/2011.
27. Contribuição Sindical Laboral (não se confunde com a Contribuição Confederativa Laboral, vide comentários sobre a Contribuição Sindical Patronal).
28. Contribuição Sindical Patronal (não se confunde com a Contribuição Confederativa Patronal, já que a Contribuição Sindical Patronal é obrigatória, pelo artigo 578 da CLT, e a Confederativa foi instituída pelo art. 8, inciso IV, da Constituição Federal e é obrigatória em função da assembleia do Sindicato que a instituir para seus associados, independentemente da contribuição prevista na CLT).
29. Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS - Lei Complementar 110/2001.
30. Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).
31. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

32. Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional (OAB, CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.).
33. Contribuições de Melhoria: asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto, etc.
34. Fundo Aeroviário (FAER) - Decreto Lei 1.305/1974.
35. Fundo de Combate à Pobreza - art. 82 da EC 31/2000.
36. Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL) - Lei 5.070/1966 com novas disposições da Lei 9.472/1997.
37. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS).
38. Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) - art. 6 da Lei 9.998/2000.
39. Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf) - art.6 do Decreto-Lei 1.437/1975 e art. 10 da IN SRF 180/2002.
40. Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funntel) - Lei 10.052/2000.
41. Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).
42. Imposto sobre a Exportação (IE).
43. Imposto sobre a Importação (II).
44. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).
45. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).
46. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).
47. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR - pessoa física e jurídica).
48. Imposto sobre Operações de Crédito (IOF).
49. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).
50. Imposto sobre Transmissão Bens Inter-Vivos (ITBI).
51. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).
52. INSS Autônomos e Empresários.
53. INSS Empregados.
54. INSS Patronal.
55. IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados).
56. Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP).
57. Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro.
58. Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de Graduação - Lei 10.870/2004.

59. Taxa de Avaliação da Conformidade - Lei 12.545/2011 - art. 13.
60. Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias - Decreto-Lei 1.899/1981.
61. Taxa de Coleta de Lixo.
62. Taxa de Combate a Incêndios.
63. Taxa de Conservação e Limpeza Pública.
64. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA - Lei 10.165/2000.
65. Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos - Lei 10.357/2001, art. 16
66. Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais).
67. Taxa de Fiscalização da Aviação Civil - TFAC - Lei 11.292/2006.
68. Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas – ANA - art. 13 e 14 da MP 437/2008.
69. Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários) - Lei 7.940/1989.
70. Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos - art. 50 da MP 2.158-35/2001.
71. Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária Lei 9.782/1999, art. 23.
72. Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro - TFPC - Lei 10.834/2003.
73. Taxa de Fiscalização dos Mercados de Seguro e Resseguro, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta - art. 48 a 59 da Lei 12.249/2010.
74. Taxa de Fiscalização e Controle da Previdência Complementar - TAFIC - Entidades Fechadas de Previdência Complementar.
75. Taxa de Licenciamento Anual de Veículo - art. 130 da Lei 9.503/1997.
76. Taxa de Licenciamento, Controle e Fiscalização de Materiais Nucleares e Radioativos e suas instalações - Lei 9.765/1998.
77. Taxa de Licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal.
78. Taxa de Pesquisa Mineral DNPM - Portaria Ministerial 503/1999.
79. Taxa de Serviços Administrativos – TSA – Zona Franca de Manaus - Lei 9.960/2000.
80. Taxa de Serviços Metrológicos - art. 11 da Lei 9.933/1999.
81. Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP).
82. Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica - art. 11, inciso I, e artigos 12 e 13, da Lei 9.427/1996.
83. Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias - art. 24 da Lei 9.612/1998 e nos art. 7 e 42 do Decreto 2.615/1998.

84. Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários - art. 77, incisos II e III, a art. 97, IV, da Lei 10.233/2001.
85. Taxas de Saúde Suplementar - ANS - Lei 9.961/2000, art. 18.
86. Taxa de Utilização do SISCOMEX - art. 13 da IN 680/2006.
87. Taxa de Utilização do MERCANTE - Decreto 5.324/2004.
88. Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais).
89. Taxas Judiciárias.
90. Taxas Processuais do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - art. 23 da Lei 12.529/2011.

2.2 Planejamento tributário

Um dos fatores de competição é o preço de venda dos produtos, com isso, as empresas precisam cada vez mais baixar seus custos. O Planejamento Tributário é um dos instrumentos utilizados para reduzir o valor dos impostos pagos pelas empresas.

Heidemann e Alievi (2011, p. 171) definem Planejamento Tributário da seguinte forma:

Como PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO pode ser entendida a atividade técnica que, através do estudo sistemático e interpretativo da legislação tributária aplicável, revisando ou projetando as operações e estruturas empresariais, busca detectar e implantar ações e procedimentos que visem, ao mesmo tempo, o cumprimento da obrigação tributária e a economia fiscal, com o mínimo de dispêndio de recursos, sem entretanto afastar-se do campo da legalidade.

Já para Oliveira (2013, p.36):

Entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Segundo Fabretti (2012, p. 8) “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário”.

Planejamento Tributário é a melhor maneira de reduzir a carga fiscal da empresa de forma lícita, através do estudo prévio da legislação tributária aplicável para chegar as alternativas legais menos visto no cenário atual, segundo estimativas da Associação

Comercial de São Paulo (ACSP) atingiremos um recolhimento total na ordem de R\$1.7 trilhões neste ano de 2013.

2.2.1 Elisão fiscal

Elisão fiscal é a maneira lícita de se reduzir a carga tributária através de um estudo premeditado, evitando assim a ocorrência do fato gerador de determinados tributos e consequentemente a obrigação tributária. De acordo com Longo (2012, p. 69), “elisão são os atos praticados pelo contribuinte no sentido de evitar, retardar, ou reduzir o pagamento de um tributo antes à ocorrência de um fato gerador”.

Art. 116 – salvo disposição de lei em contrário, considera-se o fato gerador e existente os seus efeitos: I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Parágrafo único – A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (ARTIGO 116 da CNT).

A lei deixa recursos para serem usados, mas normalmente encontram-se lacunas nas leis que beneficiam os contribuintes, desta forma se faz necessário que a prática eleita tenha segurança e ética (SÁ, 2004).

Portanto, a elisão fiscal é considerada pelas autoridades fazendárias como uma prática lícita de economia fiscal, desde que não seja descumprida as normas legais vigentes no sistema tributário brasileiro, principalmente impostas pelo art. 116 do CNT.

2.2.2 Evasão fiscal

A evasão fiscal é exatamente o contrário da elisão fiscal. É quando após a ocorrência do fato gerador, o sujeito passivo, de qualquer maneira, tenta ocultar ou modificar através de práticas ilícitas o fato já ocorrido, objetivando o não pagamento do tributo, que já é devido, pois o fato gerador já ocorreu e caracterizou a incidência tributária.

O Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz) realizou um estudo que estabelece indicadores para a evasão fiscal. O resultado mostra que o país deixa de arrecadar R\$ 415 bilhões por ano – o que corresponde a 10% do Produto Interno Bruto (PIB).

Uma das práticas mais comuns de evasão fiscal é a simulação fiscal, que fere diretamente o parágrafo único do art. 116 do CNT. Fabretti (2012) menciona que a evasão fiscal, ao contrário da elisão, consiste em prática contrária à lei. Geralmente é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la. Nesse caso, é diferente e cabe a receita utilizar todas as suas prerrogativas de função administrativa para evitar o ilícito.

A evasão fiscal é considerada crime contra ordem tributária, e será severamente punido quem praticar, tendo em vista as definições da lei nº 137/90.

O objetivo do planejamento tributário pode ser considerado como um meio de não pagar os tributos, ou pagar em menor quantidade, mas sim de evitar o abuso do poder do estado em tributar, pois atualmente depara-se com uma carga tributária de cerca de 34% do PIB nacional, e isso ocasiona uma série de consequências todas arcadas pelo consumidor, que paga horrores pelos produtos que consome. Até produtos considerados como de primeira necessidade sofrem a incidência de elevados tributos. Tributos esses que na maioria das vezes são abocanhadas pela corrupção, indo para o bolso de poucos, tirando o alimento da boca de muitos brasileiros honestos e que vivem em situação lamentáveis.

2.3 Princípios constitucionais

2.3.1 Princípios gerais

2.3.1.1 Princípio da legalidade

O Princípio da Legalidade é o fundamento de base de todo sistema normativo, ele está disposto nos arts. 5º II, 150, I e 153, §1º da CF; arts. 3º e 97 do CTN.

De acordo com Art. 5º II, CF “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa se não em virtude de lei”.

Conforme o artigo 97 do CTN:

Somente a lei pode estabelecer: I – a instituição de tributos, ou a sua extinção; II – a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal ressalvando o disposto no inciso I do § 3º do art. 52 e dos eu sujeito passivo; IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvando o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para infrações nela definidas; VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importante em torná-lo mais oneroso. § 2º não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

2.3.1.2 Princípio da igualdade ou isonomia

O princípio da Igualdade ou Isonomia é um princípio universal de justiça e está disposto nos arts, 5º caput e 150 II da CF.

Segundo artigo 5º caput CF “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”.

Já o artigo 150 II diz: “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercidas, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

O Princípio da Igualdade considera que todos os cidadãos residentes no país, sendo eles brasileiros ou estrangeiros devem ter tratamento igual perante a lei.

2.3.1.3 Princípio da capacidade contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva soma-se como princípio da isonomia e da igualdade sendo considerado de aplicação subjetiva, e está disposto no art. 145 § 1º da CF.

De acordo com a CF no artigo 145 § 1º:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O Princípio da Capacidade Contributiva é aplicado apenas nos impostos, sendo que, sua aplicação restringe-se aos impostos que levam características pessoais dos contribuintes, ou dos próprios elementos tributáveis.

2.3.1.4 *Princípio da irretroatividade*

O Princípio da Irretroatividade está conforme art.150, III, a da CF:

CF Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III-cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

O Princípio da Irretroatividade determina que não pode-se cobrar tributos retroativos a data de sua criação ou aumento.

2.3.1.5 *Princípio da anterioridade*

O Princípio da Anterioridade assim como o da irretroatividade também está descrito no art. 150, III da CF, na parte b:

CF Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III-cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

O Princípio da Anterioridade, semelhantemente ao da irretroatividade, determina que não se pode cobrar tributos no mesmo exercício em que são instituídos ou aumentados.

2.3.1.6 *Princípio da vacância especial*

O Princípio da Vacância Especial também conhecido como noventena, assim com o da irretroatividade e da anterioridade está descrito no art. 150, III da CF na parte c:

CF Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III-cobrar tributos: c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observando o disposto na alínea b.

O Princípio da Vacância ou noventena determina que nenhum tributo pode ser instituído ou aumentado antes de decorrido 90 dias a contar da publicação da lei.

2.3.1.7 Princípio do não confisco

O Princípio do Não Confisco estabelece limitações à atividade do Estado, conforme art. 150, IV da CF: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV – utilizar tributo com efeito de confisco”.

Os tributos não podem ter carga tributária tão elevada que possam representar a perda do bem ou mercadoria sobre que incidem.

2.3.1.8 Princípio da liberdade de tráfego

O Princípio da Liberdade de Tráfego, trata da liberdade de ir e vir, descrita nos arts. 5º XV e 150 V da CF.

O art. 5º XV diz: “é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens” .

Já o art.150 V da CF diz:

Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: V- estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

2.3.1.9 Princípio da uniformidade

Este princípio trata da uniformidade dos tributos, está descrito no art. 151, I da CF, onde diz:

Art.151. É vedado a União: I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admita a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

O Princípio da Uniformidade tem o intuito de promover o equilíbrio no desenvolvimento.

2.3.1.10 Princípio da indiscriminação

O Princípio da Indiscriminação, fala sobre o tratamento dado aos bens e mercadorias, art.152 da CF: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de procedência ou destino” .

2.3.1.11 Princípio da transparência

Como o próprio nome já diz, trata da transparência dos tributos, art.150, §5º da CF: §5º “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam estabelecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.; todos os consumidores devem estar informados acerca dos tributos incidentes sobre as mercadorias e serviços.

2.3.2 Princípios especiais/específicos

Em relação a alguns tributos, a nossa Constituição fixa algumas regras operacionais, específicas:

2.3.2.1 Não-cumulatividade

A Não-cumulatividade é o princípio que visa limitar a carga tributária, no caso de impostos e contribuições, quando esses incidem em diversas etapas. A base desse princípio encontra-se nos arts. 153 § 3º II, o qual diz que:

Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;” e 155, § 2º, I da CF “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

2.4 PIS e COFINS

2.4.1 Programa de Integração Social (PIS)

O PIS, Programa de Integração Social foi criado em 1970 pela Lei Complementar nº 7, e sofreu várias alterações no decorrer dos anos, conforme Pinto, (2011, p.236), o PIS:

Criada em 1970 pela Lei Complementar nº 7, esta contribuição sofreu diversas alterações ao longo do tempo, estando atualmente embasada na Lei nº 9.715 (resultante da conversão da MP 1.212-95), publicada no Diário Oficial da União em 26-11-98. O Ato Declaratório nº 39, DOU de 29-11-1995, trouxe o detalhamento do tratamento a ser dado a esta contribuição a partir de outubro de 1995. Esta legislação sofreu importantes alterações, a partir da competência fevereiro de 1999, por meio da Lei nº 9.718, publicada no Diário Oficial da União em 28-11-1998. Por sua vez, a Lei nº 9.718 sofreu alterações por meio da MP. 1807, cujo número atual é 2.158-35. Recentemente inúmeras alterações foram procedidas por meio das Leis 10.637-02, 10.833-03, 10.865-04 e 10.925-04. Devemos considerar, ainda, que, para determinados segmentos ou produtos existem legislações específicas, como é o caso, por exemplo, da Lei nº 10.485-02 para o setor automotivo, e a Lei nº 10.147-02, que trata do setor de medicamentos, perfumaria e produtos de higiene e limpeza.

Para Oliveira et al (2002, p.235), a contribuição para o PIS, será apurada mensalmente pelas:

Pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias; Entidades sem fins lucrativos discriminadas no art.13 da Medida Provisória nº 2.037; e Pessoas jurídicas de direito público interno.

As modalidades de contribuição e alíquotas estão divididas em três tipos de contribuição, que estão vinculadas diretamente a atividade operacional da pessoa jurídica são:

2.4.1.1 PIS/Pasep sobre o faturamento mensal, cuja alíquota é de 0,65%

São contribuintes com base no faturamento mensal as pessoas jurídicas com fins lucrativos, de acordo com o art. 2º da Lei nº 9.178/98.

Os contribuintes devem calcular e recolher mensalmente o tributo calculado mediante aplicação da alíquota de 0,65% sobre o faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

As exclusões da receita bruta na base de cálculo conforme a legislação são:

- As vendas canceladas e as devoluções de venda;
- Os descontos incondicionais concedidos, assim considerados os constantes na nota fiscal de venda de bens ou da fatura de prestação de serviços e que não dependam de evento posterior à emissão desses documentos;
- O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), destacado nas notas fiscais de bens, no caso de contribuintes desse imposto;
- O imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços (ICMS) retido pelo vendedor na condição de substituto tributário, como ocorre com automóveis e refrigerantes;
- As reversões de provisões operacionais e recuperação de crédito baixados como perda que não representem entrada de novas receitas;
- O resultado positivo – lucro – obtido em decorrência de avaliação de investimentos em participações societárias pelo método da equivalência patrimonial – valor do patrimônio líquido;
- Os lucros e dividendos recebidos ou a receber em decorrência de investimentos em participações societárias avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido contabilizados como receitas;
- A receita decorrente da venda de itens do ativo permanente;
- A exportação de mercadorias para o exterior; e
- Os serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

2.4.1.2 PIS/Pasep sobre a folha de pagamento, cuja alíquota é de 1%

Os contribuintes são as entidades sem fins lucrativos, inclusive as fundações:

- Associações de classe;
- Sindicatos;
- Clubes recreativos;
- Entidades filantrópicas e religiosas;
- Condomínios residenciais e comerciais que possuem empregados;
- Sociedades cooperativas, em relação às operações praticadas com cooperados;

- Entidades fechadas de previdência privada; e
- Instituições de assistência social que não realizem, habitualmente, venda de bens e serviços.

O cálculo da contribuição será feito mediante a aplicação do percentual de 1% (um por cento) sobre o total da folha de pagamento mensal de seus empregados, assim entendidos os rendimentos do trabalho assalariado de qualquer natureza, tais como salários, gratificações, prêmios, ajudas de custo, comissões, quinquênios, 13º salário, férias etc.

2.4.1.3 PIS/Pasep sobre o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, cuja alíquota é de 1%

A terceira modalidade de contribuintes do PIS/Pasep, sendo ela, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas, são as pessoas jurídicas de direito público interno.

Serão incluídas nas receitas correntes quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas no todo ou em parte por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas, incluindo as fundações públicas.

Não poderão ser deduzidas as transferências orçamentárias efetuadas para empresas públicas, sociedades de economia mista ou outras entidades estatais que explorem atividade econômica, sob regime jurídico de empresa privada.

2.4.2 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

A COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, foi criada pela Lei Complementar nº 70-91, sendo que, essa contribuição sofreu importantes alterações a partir de 1999.

A COFINS, criada pela Lei Complementar nº 70-91, sofreu importantes alterações a partir da competência de fevereiro de 1999, com base na Lei nº 9.718, publicada no Diário Oficial da União em 28-11-98. Por sua vez, a Lei nº 9.718 sofreu alterações por meio da MP 1807, cujo número atual é 2.158-35. Recentemente, inúmeras alterações foram procedidas por meio das Leis 10.833-03, 10.865-04 e 10.925-04. Devemos considerar ainda que para determinados segmentos ou produtos existem legislações específicas, como é o caso, por exemplo, da Lei nº 10.485-02, para o setor automotivo, e a Lei nº 10.147-02, que trata do setor de medicamentos, perfumaria e produtos de higiene e limpeza.

Existem várias formas de contribuição da COFINS, uma delas é a contribuição sobre o faturamento; devida pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda (IN SRF 247-2002, art. 3º caput e §§ 1º e 2º). Tal definição também passou a constar na Lei nº 10.637-02 e Lei nº 10.833-03, que define a incidência pelo sistema não cumulativo.

A incidência sobre o faturamento alcança, inclusive, as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias (Lei nº 9.715-98, art. 2º).

Quanto aos procedimentos para o recolhimento sobre o faturamento, a incidência da contribuição pode ser cumulativa ou não cumulativa, conforme Pinto (2011, p.243):

A partir da competência dezembro de 2002, para fins de cálculo do PIS/PASEP, de acordo com a Lei nº 10.637-2002, é preciso que se faça uma separação entre o critério de incidência cumulativa e incidência não cumulativa. Esse mesmo tratamento passou a ser aplicado à COFINS a partir de 1º de fevereiro de 2004, de acordo com a Lei nº 10.833-03.

2.4.2.1 Não cumulatividade da PIS/COFINS

Tanto o PIS como a Cofins tornaram-se tributos não cumulativos pelas Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (Cofins). Na verdade, ambos tornaram-se apenas parcialmente não cumulativos, pois permitem a inúmeras pessoas jurídicas permanecerem no sistema anterior, cumulativo.

Por essa razão, tanto no PIS como na Cofins passaram a vigorar e a conviver com dois sistemas: o não cumulativo e o cumulativo, fato que torna a legislação cada vez mais complexa.

Os efeitos benéficos esperados pela não-cumulatividade desses tributos foram anulados pela elevação da alíquota de 0,65% para 1,65% do PIS (aumento de 153,84%) e de 3% para 7,6% da Cofins (aumento de 153,33%).

Também aumentam a complexidade desses tributos as inúmeras restrições impostas em relação ao direito de crédito dessas contribuições, como, por exemplo: (a) o parcelamento em 12 meses do crédito presumido sobre os estoques; (b) a vedação de crédito referente ao valor dos bens ou pagamento de serviços adquiridos de pessoas físicas.

As novas regras de responsabilidade de retenção na fonte, com recolhimento quinzenal, impõem a necessidade de vários novos controles, guias de recolhimento e declarações, encarecendo o custo administrativo do cumprimento das obrigações acessórias.

As frequentes alterações na legislação tributária, que a tornam cada vez mais complexa e instável, ressaltam a necessidade de rigoroso planejamento da gestão dos tributos. Na verdade, o que houve foi novo aumento da carga tributária e da complexidade da legislação tributária, ao contrário do que era lógico esperar de uma reforma tributária.

Em certos casos, a pessoa jurídica pode ter um sistema misto, com parte de sua atividade econômica no regime cumulativo e parte no regime não cumulativo.

Como haverá créditos relativos à aquisição de materiais, serviços e custos operacionais (exceto mão-de-obra), o ponto de equilíbrio, em relação à atual sistemática, ocorre quando o contribuinte tem um custo de venda (exceto mão-de-obra) superior a 60,6% das vendas. Poucos contribuintes terão redução de carga tributária. Portanto, é necessário lançar mão de todas as possibilidades admitidas na legislação para obter a minimização da nova carga tributária.

Os contribuintes que não estão sujeitos à sistemática não-cumulativa são:

- Pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido;
- Cooperativas;
- Instituições financeiras, pessoas jurídicas autorizadas a funcionar pelo Banco Central;
- Operadoras de planos de assistência à saúde;
- Optantes pelo SIMPLES;
- Empresas que explorem serviços de vigilância de valores;
- Órgãos públicos e autarquias e fundações públicas;
- Pessoas jurídicas imunes a impostos;

2.4.3 Base de cálculo e alíquotas

A Base de Cálculo pode ser definida como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Nos impostos não-cumulativos discriminados na CF, ou seja, o IPI (art. 153, IV) e o ICMS (art. 156, II), é destacado, na nota fiscal, o valor do imposto devido em cada operação. Isso permite calcular o imposto pago na operação anterior com relativa facilidade, mediante a escrituração dos livros fiscais próprios. Tanto no PIS, como na COFINS, não há esse destaque na nota fiscal.

Portanto, foi estabelecido outro modo de apuração, pelo qual se determina o débito mediante a aplicação da alíquota sobre o valor do faturamento, deduzido dos valores que não

integram a base de cálculo. Em seguida, devem ser apurados os créditos pela aplicação da alíquota sobre os valores descritos na lei como autorizados a gerar créditos desses tributos. Do confronto dos valores do débito e do crédito apura-se o montante do tributo a recolher. O saldo devedor é o valor a recolher.

Portanto, é um sistema diferente da não-cumulatividade do ICMS e do IPI, que incidem sobre o valor agregado. É um sistema de apuração por meio de débitos e créditos, muito mais complexo do que a tributação do valor agregado dos impostos citados.

Alíquotas:

PIS - 1,65%

COFINS - 7,6%

Atenção: Observar exceções previstas na legislação.

O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS, sobre o valor:

I - das mercadorias e insumos adquiridos no mês;

II - energia elétrica e aluguéis incorridos no mês;

III - encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados e dos imóveis próprios ou de terceiros, incorridos no mês.

Ressalta-se que o direito ao crédito sobre o valor desses bens, custos ou despesas aplica-se exclusivamente em relação:

a) aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país;

b) aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no país.

Observações:

Bens e serviços adquiridos e os custos e despesas incorridos a partir de 1º de dezembro para o PIS e 1º de fevereiro de 2004 para a COFINS.

Não é cabível o crédito referente a custos pagos à pessoa física por mão-de-obra.

É importante ressaltar que são excluídas quaisquer possibilidades de crédito sobre bens, serviços, custos ou despesas pagas a pessoas físicas.

Quanto à depreciação, entende-se que esse encargo deve ser calculado sobre todos os bens do ativo imobilizado e não somente sobre os bens adquiridos a partir da vigência das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Da mesma forma, a autorização de amortização de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiro, classificados no ativo diferido.

Fabricantes de produtos de origem animal ou vegetal poderão creditar-se da contribuição incidente sobre as aquisições feitas de pessoas físicas nos percentuais de 60% ou

35% da alíquota, conforme a classificação fiscal e a posição na TIPI (Lei nº 10.925/04 - art. 18):

Exemplo: 35% de 1,65% = 0,58% (PIS); ou 60% de 1,65% = 0,99% 35% de 7,6% = 2,66 (Cofins) ou 60% de 7,6% = 4,56%.

Esse aproveitamento de crédito é limitado aos valores definidos pela Secretaria da Receita Federal.

2.4.4 Aproveitamento de crédito

No caso de empresa que tem a maior parte de sua receita oriunda da exportação e, portanto, sem incidência do PIS, o crédito apurado de acordo com o disposto no art. 3º de ambas as leis poderá ser aproveitado da seguinte forma:

- a) ser deduzido do PIS/Cofins devido nas operações no mercado interno;
- b) ser compensado com outros tributos administrados pela SRF.

Os créditos não utilizados até o final do trimestre poderão ser objeto de pedido de restituição.

2.4.5 Norma de transição - estoque de abertura

A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Cofins, submetida a apuração do valor devido na forma não-cumulativa, terá direito a desconto (crédito presumido) correspondente ao estoque de abertura dos bens que forem adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, existentes em 01-12-2002 para o PIS e 01-02-2004 para a Cofins.

Cálculo do crédito presumido: 0,65% sobre o valor do estoque para o PIS e de 3% para a Cofins.

Utilização: em 12 parcelas, a partir de dezembro/2002 para o PIS e de fevereiro de 2004 para a Cofins. Esse parcelamento do crédito presumido não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores (art. 14 da Lei nº 10.833/03).

Nesse estoque de abertura do sistema não-cumulativo, devem ser arrolados os insumos (matéria-prima, materiais secundários e embalagem), os produtos acabados e semielaborados e as mercadorias para revenda adquiridas de pessoas jurídicas domiciliadas no país, existentes na data do início de vigência dessas leis.

Data do Recolhimento: último dia útil da quinzena do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

Códigos de Recolhimento do DARF: 6912 para PIS e 5856 para COFINS.

2.4.6 Receitas que não integram a base de cálculo

- Isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero (Inciso I, do Art 3º da Lei 10.833/2003);
- Não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente (Inciso II, do Art 3º da Lei 10.833/2003);
- ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário (Inciso III, do Art 3º da Lei 10.833/2003);
- Vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos (Inciso V subitem “a”, do Art 3º da Lei 10.833/2003);
- Reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas (Inciso V subitem “b”, do Art 3º da Lei 10.833/2003);
- Resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido (Inciso V subitem “b”, do Art 3º da Lei 10.833/2003);
- Lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita (Inciso V subitem “b”, do Art 3º da Lei 10.833/2003);
- Receitas financeiras (Art. 1º do Decreto 5.442/05). No regime cumulativo esta receita é tributada normalmente, ou seja, integra a base de cálculo das contribuições.

2.4.7 Receitas que não estão sujeitas à sistemática não-cumulativa

De acordo com previsto no art 10º da Lei 10.833/2003 permanecem sujeitas exclusivamente ao regime cumulativo as atividades de:

- Prestação de serviços de telecomunicações;
- Prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;
- Submetidas ao regime especial de tributação do Mercado Atacadista de Energia - MAE;
- Operações de venda de veículos usados;

- Prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- Serviço prestado por hospital, pronto-socorro, casa de saúde e de recuperação, banco de sangue, clínica odontológica, de fisioterapia, fonoaudiologia, laboratório de análises clínicas;
- Telemarketing, telecobrança e qualquer tipo de teleatendimento;
- Construção civil até 31/12/2006;
- Turismo (parques temáticos / hotéis / organização de eventos);
- Decorrentes das operações sujeitas à substituição tributária do PIS/COFINS;
- Prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior;
- Receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31/10/2003, com prazo superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço determinado, de bens e serviços, bem como aqueles firmados mesmo posteriormente, mas decorrentes de propostas apresentadas, até aquela data, em processo licitatório.

Também parecem excluídas do regime não-cumulativo de acordo com o Inciso I do art 10º da Lei 10.833/2003 as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983, dentre elas destacamos os Bancos Comerciais, Seguradores, Operadoras de Plano de Saúde, Empresas de Segurança Privada e Transporte de Valores.

2.4.8 Exportações e hipóteses de não-incidência

- Art. 149, § 2º, inciso I, da CF/88 - EC 33/2001
- Exportação de mercadorias para o exterior – imunidade (Inciso I do art 6º da Lei 10833/2003);
- Prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior com pagamento em moeda conversível (Inciso II do art 6º da Lei 10833/2003);
- Vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação (Inciso III do art 6º da Lei 10833/2003);
- Variações cambiais decorrentes de receitas de exportação;
- Manutenção dos créditos PIS / COFINS (Parágrafo 1º. do art 6º da Lei 10833/2003).

2.4.9 Isenção – ZFM

O Decreto n° 5.310, de 15 de dezembro de 2004 e a Instrução Normativa SRF n° 546, de 16 de junho de 2005, dispõe sobre a incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS sobre as operações de venda efetuada na Zona Franca de Manaus – ZFM. Este decreto está regulamentando o disposto nos arts. 2°, 3° e 4° da Lei n° 10.996/2004, e o art. 5°-A da Lei n° 10.637/2002.

- Vendas realizadas a empresas sediadas na Zona Franca de Manaus;
- Vendas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na ZFM para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais ali instalados aprovados pela SUFRAMA;
- Possibilidade de aproveitamento do crédito;
- Manutenção dos créditos de PIS e de COFINS.

2.4.10 Operações passíveis de crédito

- Bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos sujeitos à substituição tributária e tributação monofásica, adquiridos no mês de apuração;
- A partir de 01.02.2003, a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (art. 25 da Lei 10.684/2003);
- Bens recebidos em devolução no mês, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada pela sistemática não-cumulativa;
- A partir de 01.02.2003, as contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas (art. 25 da Lei 10.684/2003), aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoas jurídicas, utilizados nas atividades da empresa, incorridos no mês de apuração;
- Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, tendo como base de cálculo os encargos de depreciação e amortização incorridos no mês;
- Por força da Lei 10.833/2003, art. 15, a partir de 01.02.2004, são admissíveis também os seguintes créditos: máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na

prestação de serviços, tendo como base de cálculo os encargos de depreciação e amortização incorridos no mês.

- A partir de 01.02.2004, armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos de bens para revenda ou insumo, quando o ônus for suportado pelo vendedor (Lei 10.833/2003, art. 15).

- Despesas financeiras (*) decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo SIMPLES. (*) Por força do art. 37 da Lei 10.865/2004, que alterou a redação do inciso V do art. 3 da Lei 10.637/2002, as despesas financeiras não gerarão mais créditos, a partir de 01.08.2004.

2.4.11 Restrições ao crédito

Prevê o parágrafo 2º do art 3º da Lei 10833/2003 que o valor de mão-de-obra pago a pessoa física não constitui direito de crédito da PIS e COFINS.

Ainda de acordo com o Parágrafo 3º do art 3º da Lei 10833/2003, não geram direito a crédito ao imposto:

- Bens e serviços adquiridos de pessoa física domiciliada no País, exceto as situações passíveis de crédito presumido;
- Bens e serviços adquiridos de pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior;
- Custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior.

O crédito não aproveitado em determinado mês poderá ser aproveitado pela pessoa jurídica nos meses subsequentes.

A cada trimestre pode ser feito o pedido de ressarcimento em espécie - caso o acúmulo de créditos se dê em razão de receitas de exportação / ZFM

O valor dos créditos de PIS e COFINS apurados pela empresa não constituem receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

2.5 Conceito de insumos

De acordo com Gilberto de Castro Moreira Junior (2011, p. 239) o conceito de insumo mais adequado para as Contribuições Sociais seria do Imposto de Renda, pois segundo ele, “para se auferir lucros, é necessário antes a obtenção da receita”. Para tanto a não

cumulatividade ao PIS e da COFINS encontra-se ligada diretamente ao faturamento, ou seja, todas as tarefas realizadas no desenvolvimento das atividades, devendo o conceito de insumo estar diretamente ligado a tal característica.

No entendimento de Moreira Junior (2011) o conceito de custo previsto na legislação do IRPJ no art. 290 e 291, inclusive as de despesas operacionais vistos nos art. 299 ambas do Regulamento de Imposto de Renda, é mais apropriado para aplicar as Contribuições Sociais ao PIS e COFINS, que o conceito previsto na legislação do IPI.

Verifica-se o conceito de custo no Regulamento de Imposto de Renda:

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente: I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior; II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção; III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção; IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção. Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (BRASIL, 1999).

Inclui também os valores que integram o valor do custo:

Art. 291. Integrará também o custo o valor: I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio; II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas: a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência; b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes; c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável (BRASIL, 1999).

O Regulamento de Imposto de Renda também considera como insumo as despesas operacionais:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. § 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem (BRASIL, 1999).

Importante ressaltar que a matéria do Regulamento de Imposto de renda serve apenas como exemplo, embora reconhecido e admitido pela doutrina e jurisprudência, portanto

considera-se que todas as despesas e custos da empresa podem ser apropriados como base de crédito para apuração das contribuições sociais.

O entendimento de insumo com base no Regulamento do Imposto de Renda também foi utilizado por Natanael Martins (2005 p. 207), conforme segue:

Assim sendo, a toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo. É dizer “bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços”, na acepção da lei, refere-se a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290, do Regulamento do Imposto de Renda. [...] Ademais, embora seja patente e provável discordância da Receita Federal quanto à acepção genérica do conceito de insumos, entendemos defensável a ideia de que também sejam passíveis de gerar direito ao crédito de PIS e de COFINS os dispêndios havidos na aquisição de demais bens e direitos necessários ao desenvolvimento da atividade empresarial, ainda que classificáveis como despesas, por que ninguém há de negar, por exemplo, a necessidade de as sociedades empresariais, seja de que ramo for, incorrerem em despesas de intermediação, corretagem, propaganda e publicidade.

Esta visão também é defendida por alguns Conselheiros do CARF, conforme pronunciamento de Moreira Junior nos autos do Processo Administrativo n. 11020.001952/2006-22. Eis trecho da ementa:

[...] REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade do PIS e da COFINS deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IPRJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço. [...] É de se concluir, portanto, que o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99 e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas n. 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (aplicável) legislação do IPI).

No pronunciamento o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda nos autos do Processo Administrativo n. 10932.000016/2005-78 deve utilizar o conceito de insumo do Imposto de Renda na apuração das contribuições como podemos verificar:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. DESCONTOS COM SEGUROS
Na apuração do PIS não cumulativo podem ser descontados créditos calculados sobre as despesas decorrentes de contratação de seguro, essenciais a atividade fim desenvolvida pela recorrente, pois estes se caracterizam sim como “insumos” previstos na legislação do IRPJ. [...] Faço lembrar à todos que meu posicionamento é no sentido de que o aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que observar a adoção da legislação o IRPJ para a definição do que são “insumos” (RV n. 137.822, Conselheiro relator Odassi Guerzoni Filho, Acórdão 203-12473).

Para tanto, percebe-se que não existe uma definição pacificada sobre a matéria, é um tema de grande discussão em esferas administrativas e judiciais, ficando os contribuintes a mercê de uma grande indefinição.

3 DESENVOLVIMENTO

3.1 Métodos e procedimentos

O presente estudo desenvolveu-se sob duas óticas, sendo num primeiro momento construída a Pesquisa Bibliográfica, abordando materiais relevantes ao tema proposto e suas interpretações.

Segundo Gil (2010), “a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”.

Na sequência, o estudo foi dirigido para empresas do setor metal-mecânico, sendo efetuadas visitas *in loco* e analisadas condições práticas de trabalho, caracterizando-se o estudo de caso.

Segundo Gil (2010), “o estudo de caso é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências biomédicas e sociais. Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento (...)”.

3.2 Resultados obtidos

3.2.1 Caracterização do setor

A industrialização começa a ganhar impulso quando se inicia a Segunda Guerra Mundial. Até então, a economia do Brasil era agrícola, com exportações de café, cacau, algodão e importação de produtos manufaturados e matérias-primas. Com a guerra, o país não podia mais importar e a indústria brasileira foi obrigada a utilizar o que tinha por aqui, fazendo com que esse setor acabasse chegando à exaustão e tendo que substituir por novas, fazendo o setor industrial de máquinas e equipamentos crescer e fazendo Getúlio Vargas criar uma Coordenação da Mobilização Econômica para administrar a chamada “economia de guerra”.

Com a grande diminuição da importação no Brasil, em 1939 e 1945, houve uma radical transformação na economia do país então o governo brasileiro acreditava que era hora certa para redesenhar a geografia econômica e deu um grande impulso às indústrias de base. O governo aumentou seu investimento à economia interna e este investimento por parte do

governo continuou com planos de investimentos públicos, desenvolvendo o setor privado nacional por meio de políticas protecionistas que foram adotadas pelo governo.

Com o programa “Plano de Metas”, desenvolvido no governo do presidente Juscelino Kubitschek, os setores básicos da economia ganharam um grande impulso. Plano esse executado pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento, com assistência técnica do BNDE.

Todas essas iniciativas governamentais do pós-guerra, com planos que fizeram a economia brasileira se expandirem, estimularam o surgimento da indústria automobilística, expansão da siderurgia, crescimento da indústria de máquinas e equipamento industrial.

Com tudo isso a industrialização brasileira de Santa Catarina acabou se tornando um polo do setor metal-mecânico, com as principais empresas do ramo como Tupy, Consul, Embraco, Busscar, Duque, Schneider, Douat, Wetzell, Gralha de Aço e Schulz, que exportam para diferentes estados brasileiros e para diversos países (AMARAL, 2012).

A indústria metal-mecânica incorpora todos os segmentos responsáveis pela transformação de metais nos produtos desejados, desde a produção de bens até serviços intermediários, incluindo máquinas, equipamentos, veículos e materiais de transporte. Segue abaixo a cadeia produtiva da indústria Metal-Mecânica.

Figura 1 – Cadeia produtiva da indústria metal-mecânica

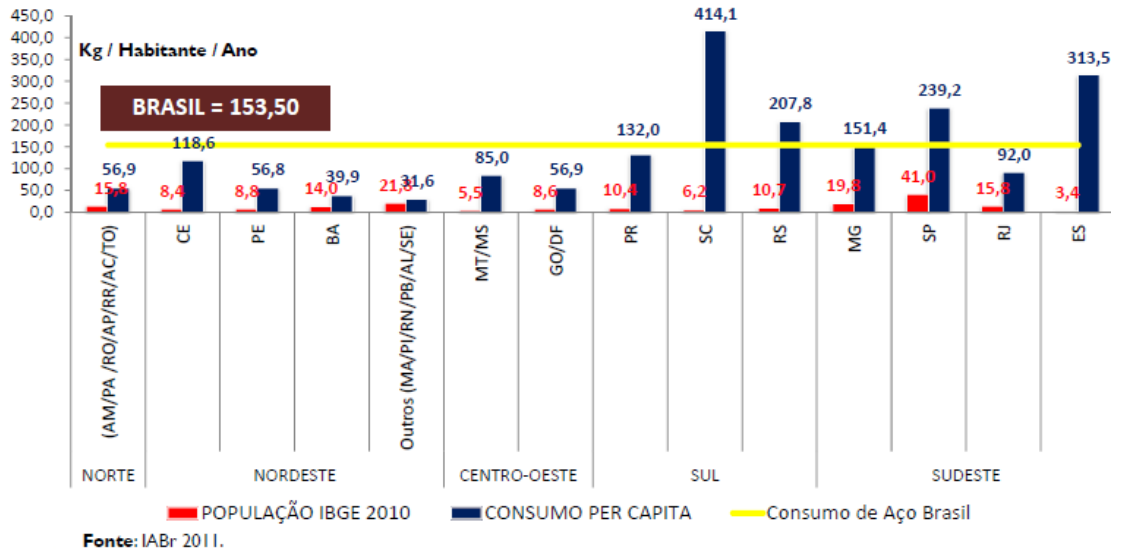


Fonte: APL (2011)

A atual posição da estrutura industrial mundial confere ao setor metal mecânico uma posição estratégica na trajetória de crescimento econômico de países e regiões, visto que atua na geração de novas tecnologias para os demais setores industriais.

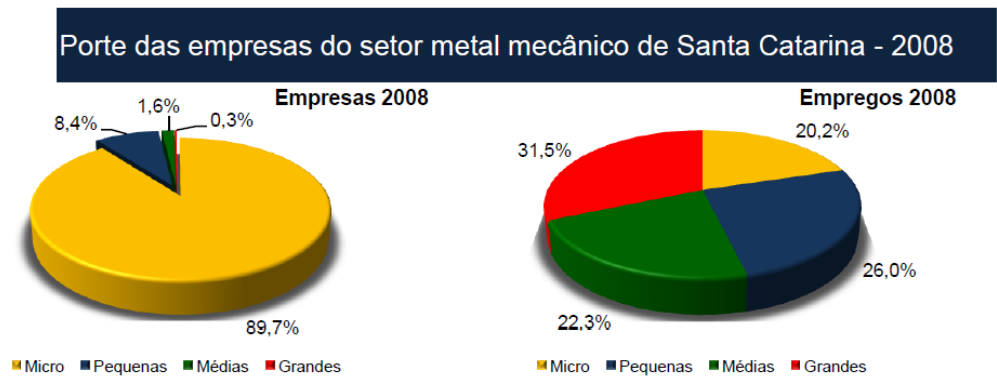
A estrutura produtiva diversificada e concentrada do setor metal mecânico catarinense se destaca na região Norte e Vale do Itajaí e Sul do estado, tornando assim o Estado de Santa Catarina - SC um dos maiores consumidores de aço por habitante do Brasil, conforme demonstrado abaixo.

Figura 2 – gráfico de consumidores de aço por habitante no Brasil



Fonte: IABr (2011).

Dados do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) relativos a 2008 apontam para a existência de 7.404 empresas (98,1% de micro e pequeno porte) e 99.524 empregos no setor metal mecânico catarinense. Este setor representou em 2009, o equivalente a 24,4% das exportações do estado, conforme a figura 3 na sequência:



Fonte: Resultados elaborados pelo SEBRAE/SC a partir de dados do TEM, Relação Anual de Informações Sociais (RAIS).

Segundo dados do SEBRAE em 2009, Estados Unidos, Argentina e México foram os principais países de destino das exportações dos produtos metais mecânicos de Santa Catarina. Juntos, estes países representaram 39,4% do volume das exportações do setor. No mesmo ano, a China, com 43,2%, foi o principal país de origem das importações do setor, seguido pelos Estados Unidos 8,8% e Alemanha com 8,6%.

Com a crise econômica mundial iniciada em 2008, o setor metal mecânico apresentou uma queda na demanda tanto no mercado interno como no mercado externo, aspectos que são bem ilustrados pela redução do volume exportado em 2009 e pela retração do número de empregos do setor.

De acordo com dados do Fiescnet, em 2012 as exportações totalizaram US\$ 1.699 milhões, sendo 19% das exportações totais catarinenses e 5,46% das nacionais, nesse segmento.

Tabela 1:
Exportações de produtos metal-mecânicos realizadas por SC e BR, de 2000 a 2012

ANO	SC US\$ milhões	BR US\$ milhões	% SC/BR
2000	518	10.462	5
2001	481	9.543	5
2002	548	10.364	5
2003	668	13.350	5
2004	883	18.543	5
2005	916	22.966	4
2006	1.123	26.257	4
2007	1.320	28.319	5
2008	1.474	32.907	4
2009	1.044	20.321	5
2010	1.423	25.496	6
2011	1.780	33.025	5
2012	1.699	31.121	5

Fonte: MDIC

A redução da alíquota de importação do aço, de 25% para 12%, é "muito nociva" para o setor siderúrgico brasileiro, uma vez que permanecem as condições adversas que levaram o governo a incluir o insumo na lista dos 100 produtos beneficiados pela elevação do imposto, na avaliação do presidente-executivo do Instituto Aço Brasil (IABr), Marco Polo de Mello Lopes. "Não há razão que justifique essa nova decisão. As condições que levaram o governo a majorar algumas alíquotas em 2012 não mudaram", disse. "[Adotar a medida] é definir um futuro mais difícil para o setor". Mundialmente, há 587 milhões de toneladas de capacidade instalada excedente de aço, volume que corresponde a 16 vezes a produção brasileira e a 22 vezes o consumo no país. "Causa muita surpresa e apreensão essa medida"(...) Há um processo de desindustrialização diante da competição forte dos importados também em outros setores" (VALOR ECONÔMICO, 2012).

3.2.2 Impacto da importação para o setor

Mesmo com a diminuição de importação comparado com 2011, ainda há uma grande quantidade de aço importado, o que acaba prejudicando o mercado nacional.

Segundo o IABr, em junho, as importações totalizaram 240 mil toneladas (US\$ 352 milhões). No acumulado do semestre, alcançaram 1,7 milhão de toneladas, queda de 14,6% em relação ao mesmo período de 2012.

“Diante desse cenário, tivemos que revisar nossas previsões para baixo em 3% na produção de aço bruto para 2011”, disse o presidente do Conselho Diretor do aço Brasil, André B. Gerdau Johannpeter.

A indústria não é contra a importação. Faz parte das regras de mercado. Mas não pode concordar com distorções provocadas por mecanismos que valorizam o produto estrangeiro em detrimento daquele fabricado no Brasil. A concorrência é desleal. Faz o país correr o sério risco de ver a produção nacional ser substituída por importações.

3.2.3 A elevada carga tributária

Se não bastasse o problema de concorrência, a falta de mão de obra qualificada e a alta carga tributária são um grande problema para o setor.

Para as indústrias nacionais conseguirem competir com o mercado externo, necessitam investir fortemente na expansão de sua capacidade de produção. A elevada carga tributária associada à insegurança e a vários entraves burocráticos são fatores que acabam inibindo novos investimentos. Daí parte a necessidade de uma reforma tributária, simplificando de fato o sistema tributário Nacional Brasileiro.

O Instituto Aço Brasil (IABr) através de um levantamento encomendado, pretende mostrar ao governo, sobre o impacto dos tributos na competitividade do setor. Desta forma, contratou um estudo de análise comparativa da carga tributária na cadeia do aço em seis países – Estados Unidos, Brasil, Alemanha, Turquia, Rússia e China. O resultado do trabalho feito pela Booz & Company mostra que o aço brasileiro está entre os mais competitivos do mundo quando se avalia apenas o custo direto de produção, mas perde força e fica em último lugar ao sofrer o peso da carga tributária brasileira.

A pesquisa mostrou que a sobrecarga maior da tributação existente no país, concentra-se em quatro tipos de impostos bem conhecidos: o ICMS, aplicado sobre vendas, o IPI (sobre o processo de industrialização), o PIS e a Cofins (contribuições sociais). O percentual atinge o

dobro e, em alguns casos, até o triplo, do montante cobrado nos demais países pesquisados. O peso desses impostos representam três quartos da carga tributária total sobre o setor.

“Enquanto o efeito do tributo aqui é de 50% sobre o investimento das empresas, a média dos índices dos outros cinco países é 13%”. A vice-campeã é a Rússia, com 22% (menos da metade do Brasil), e quem onera menos são os EUA, com 10% (RIBEIRO, [s.d.]).

3.2.4 Estudo dos insumos do setor

Dentro do estudo proposto analisou-se uma empresa do setor metal-mecânico para compreensão prática dos seus insumos e como são utilizados, compondo a tabela abaixo:

Tabela 2 – Insumos e uso

MATÉRIA-PRIMA	USO E CONSUMO
Abraçadeira de nylon	Bico de corte
Apara-barro/anel vedação	Bloqueador solar
Arco de serra	Chaves
Aruela	Creme luvex
Broca de aço rápido	Creme protetor
Cabo de aço	Disco de corte
Carbono	Disco de lixa
Chapa	Disco de pano
Diluentes	Disco flap
Eletrodo	Discos de desbastes
Endurecedor prime	Eletrodo
Escada/ trilho	Esquadro
Esmalte sintético	Filtros de poeira
Estilete	Fita crepe
Fibra	Jogo de chave alen
Ganchos	Lixas de ferro
Gás argônio	Luva de algodão
Grampos	Luva de latex
Inox	Luva vaqueta soldador
Laminado plástico	Mandril
Madeira	Mascara
Manta de vidro	Massa de polimento
Mdf	Óculos incolor
Mistura para solda	Pinadeira
Parafuso	Pistola de pint
Perfil	Ponteira
Porca	Prego
Primer epóxi	Protetor auricular
Rebite	Respirador
Resinas de poliéster	Serras manuais
Sika flex cza	Tocha
Thiner	Tubo de contato
Trava catraca	Uniformes (macacão)
Trava mola aço	
Tubo redondo	

Fonte: Os Autores

3.3 Possibilidades de crédito no setor

Conforme art. 24 da Lei nº 11.727-08, as pessoas jurídicas citadas no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833-03, produtos com alíquota diferenciada poderão calcular crédito nas aquisições

dos referidos produtos de outra pessoa jurídica importador, produtos ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação. O crédito de PIS e COFINS corresponde ao valor devido pelo fornecedor na devida operação.

3.3.1 Aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS

Conforme a página XXIII-67 do livro de Perguntas e Respostas editado pela receita federal em 2007, a nota 3 diz que não gera direito a crédito: a) o valor da mão de obra paga a pessoa física; b) da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, inclusive no caso de isenção. A nota 4 diz que o disposto na alínea ... do item 3, não se aplica no caso de bens ou serviços adquiridos com isenção revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos a incidência das contribuições.

Porém, a empresa que adquire insumo ou matéria prima com isenção das contribuições tem direito a crédito sobre aquisições desde que a venda seja tributada, o que entende-se que crédito tem natureza de subsídio público.

3.3.2 Fabricação de produtos destinados à venda

Conforme o inciso II do art. 3º da Lei n 10.833/03 permite calcular o crédito da COFINS sobre os bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes. A redação está clara que a do crédito de PIS, mas a definição de insumo vai gerar muita polêmica e sem dúvida muitos processos fiscais. A redação para COFINS é aplicável, também para o PIS PASEP (art. 15 da Lei nº 10.833/03).

Solução de consulta nº 107 da 8º RF (DOU de 16-04-04) diz que não se permite créditos sobre o valor de assistência médica, seguro de vida em grupo, previdência privada, alimentação, material de consumo, segurança e limpeza, dentre outros, por falta de legislação específica e por não se configurarem insumos.

Solução de consulta nº 236 de 8º RF (DOU de 06-02-04) afirma na mesma ordem no caso de cestas básicas e vale refeição.

Para empresas industriais a mão de obra é indispensável e considerada insumo, esse custo não se restringe somente os ordenados, mas também a alimentação do trabalhador. Caso a mão de obra fosse terceirizada, a empresa tem direito a crédito sobre o valor integral pago,

consequentemente sobre os custos acima citados que estarão embutidos no valor total contratado.

Conforme a Solução de Divergência COSIT 35, de DOU de 07-10-2008, as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição que sofram desgaste ou dano ou perda de propriedades físicas ou químicas utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo processo de fabricação dos bens ou produtos destinados a venda, pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no país, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da COFINS, desde que não sejam obrigadas a ser incluídas no ativo imobilizado.

De acordo com a Solução de consulta nº 6 da 8ª RF (DOU de 10/02/2004), os valores gastos com aquisições de materiais de reposição e dos serviços de conserto e da restauração em máquinas e equipamentos utilizados no setor produtivo entram na base de cálculo de crédito, independente do valor gasto desde que não aumente a vida útil do bem em mais de um ano. Portanto, se uma empresa industrial gastar na manutenção de alguma máquina o equivalente a R\$ 150.000,00, poderá lançar direto como custo e aproveitar o crédito imediatamente.

3.3.3 Diferença de ICMS interestadual na aquisição de máquinas e equipamentos

A Solução de consulta nº 86 da 10ª RF no (DOU de 29-09-10) decide que a diferença de ICMS pago sobre aquisições de máquinas e equipamentos alocados na produção de bens destinados a venda, pode ser considerada custo de aquisição, podendo compor a base de créditos de PIS e COFINS.

3.3.4 Aquisições de optantes pelo simples nacional

Conforme o ADI RFB nº 15 DOU de 28/08/2007, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativo de PIS e COFINS, observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação as aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, instituído pelo art. 12 da LC nº 123, de 2006.

3.3.5 Energia elétrica e térmica consumida

Conforme Inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833 de 2003 na redação dada pelo art. 18 da Lei nº 11.488, de 2007, permite calcular o crédito sobre o valor da energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, sendo a totalidade do gasto, não questionando se foi gasto na produção de bens ou prestação de serviços, administração, vendas e etc.

A solução de consulta nº 194 da 8º RF (DOU de 27/08/2004) diz que o valor total da energia elétrica consumida, incluindo-se o valor de ICMS, pode ser considerado crédito na apuração do PIS não cumulativo. A decisão está aplicável, inclusive para a COFINS.

3.3.6 Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos

De acordo com inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/03 pode se calcular créditos sobre aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não questionando se foram utilizados na produção de bens e serviços ou administração, vendas e etc.

Porém, conforme art. 31, parágrafo 3º, da Lei 10.865-04, a partir de 31 de julho de 2004, é vedado o aproveitamento do crédito sobre aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica, prejudicando, neste caso, o exercício de muitos planejamentos tributários.

3.3.7 Contraprestações de arrendamento mercantil

De acordo com inciso V do art. 3º da Lei 10.833 de 2003, a redação dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, permite calcular créditos de PIS e COFINS sobre valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil.

Porém, conforme art. 31, § 3º, da Lei 10.865-04, a partir de 31 de julho de 2004, fica vedado o aproveitamento do crédito sobre arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica, prejudicando o exercício de muitos planejamentos tributários.

3.3.8 Depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado

Conforme inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dada pelo art. 43 da Lei nº 11.196, de 2005, compõe a base de crédito os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. Não compõe o valor dos bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado os custos da mão de obra pagas para a pessoa física ou aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS.

Portanto, para as empresas industriais pode-se calcular o crédito somente sobre as depreciações de bens utilizados na produção de bens destinados a venda.

A IN nº 457, de 18-10-04, regulamentou o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS sobre a depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. No caso da depreciação acelerada conforme o art. 312 do RIR/99, serão adotados os seguintes coeficientes; I - um turno de oito horas 1,0; II - dois turnos de oito horas 1,5; III - três turnos de oito horas 2,0. A instrução não permite calcular créditos sobre a parcela da depreciação acelerada incentivada e nas aquisições de bens usados.

A partir de maio de 2008, as pessoas jurídicas poderão optar pelo aproveitamento, no prazo de doze meses, os créditos de PIS e COFINS, nas aquisições de máquinas e equipamentos destinados a produção de bens e serviços (art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008).

3.3.9 Máquinas e equipamentos adquiridos ou recebidos a partir de 03-08-11

Conforme o art. 1º da Lei nº 11.774, de 2008, incluído pela redação dada pelo art. 4º da Lei nº 12.546, de 2011, permite utilizar os créditos de PIS e COFINS em prazos decrescentes conforme o mês de aquisição do bem. Nas aquisições ocorridas em agosto de 2011 o prazo é de onze meses, enquanto para as aquisições a partir de julho de 2012 a utilização integral é no mês de aquisição.

3.3.10 Créditos sobre bens não ativáveis

Para os bens do ativo imobilizado de valor não superior a R\$ 326.61 e prazo de vida útil não superior a um ano, não ativáveis podem ser escriturados diretamente como custos de

produção de bens ou da prestação de serviços, com base em autorização da legislação, conforme (art. 301 do RIR/99).

3.3.11 Depreciação ou amortização de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros

Conforme o inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833/03 pode-se aproveitar crédito sobre as depreciações de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa. A base de cálculo do crédito será a depreciação e amortização da totalidade dos imóveis utilizados na produção industrial, comercial ou na prestação de serviços, inclusive os utilizados pelo setor administrativo ou lazer dos funcionários. Porém, o custo nas benfeitorias correspondente à mão de obra paga para pessoa física não compõe a base de cálculo do crédito.

Caso o imóvel for de propriedade de sócio da empresa, a amortização deste imóvel não poderá entrar na base de créditos da empresa, podendo ser considerada uma disfarçada distribuição de lucros.

Bens	Prazo de vida útil (anos)	Taxa anual de depreciação
Instalações	10	10%
Edificações	25	4%

Tabela conforme: IN SRF Nº 162, DE 31.12.98 (DOU DE 07.01.99)

3.3.12 Depreciação de edificações utilizadas na produção de bens ou serviços

De acordo com art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007, as pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

O crédito poderá ser calculado apenas sobre o custo de aquisição da edificação que teve incidência das contribuições. Portanto, não terá crédito as edificações adquiridas de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas escrituradas no ativo permanente e mão de obra paga para pessoas físicas.

Para edificações novas adquiridas de incorporadoras, o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se comprovação por destaque baseado em laudo pericial.

3.3.13 Mercadoria ou produto recebido em devolução

Conforme o inciso VIII do art. 3º da Lei nº 10.833/03 pode-se utilizar os créditos sobre bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento e tributada conforme a Lei.

3.3.14 Armazenagem e frete

De acordo com o Inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 pode-se calcular o crédito sobre as despesas de armazenagem de mercadoria e frete da operação de venda das empresas comerciais e industriais quando o ônus for suportado pelo vendedor. Despesas com seguros nas operações de vendas não gera direito a crédito de PIS e COFINS, conforme (ADI nº 2 de 17-02-05).

Conforme a Solução de Consulta nº 40 da 9º RF (DOU de 06-03-09) o valor pago aos correios e suportado pelo vendedor para entregas de mercadorias revendidas, produzidas ou fabricadas pode ser aproveitado para os créditos de PIS e COFINS, independente se contratado serviço de Sedex ou Pac.

3.3.15 Fretes sobre compras

A legislação não regulamenta a respeito, porém, conforme Soluções de Consultas da Receita Federal, fretes sobre compra de insumos ou mercadorias geram direito a créditos de PIS e COFINS, desde que o ônus for suportado pelo comprador.

3.3.16 Incorporação, fusão ou cisão de pessoa jurídica

De acordo com art. 30 da Lei nº 10.865, de 2004, considera-se aquisição, para fins do desconto do crédito previsto nos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e

10.833, de 29 de dezembro de 2003, a versão de bens e direitos neles referidos, em decorrência de fusão, incorporação e cisão de pessoa jurídica domiciliada no País.

A lei não deixa clara a forma de aproveitar os créditos dando a entender na redação, que a empresa incorporadora terá direito de crédito sobre os valores dos estoques transferidos pela incorporada.

3.4 Alíquotas para créditos

O art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permite calcular os créditos, respectivamente, de PIS e COFINS sobre diversos gastos efetuados pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo. A regra geral para determinar o montante dos créditos é mediante aplicação de alíquota de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, mas há muitas exceções, algumas das quais vão a seguir.

3.5 Insegurança jurídica do conceito de insumos, sobre a ótica do PIS/COFINS – ICMS – IPI e não cumulatividade

A não cumulatividade das contribuições sociais, não é a mesma prevista para o IPI e ICMS, ainda que a expressão utilizada seja a mesma, os institutos são diversos.

A não cumulatividade do IPI está prevista na CRFB/1988 no art. 153, §3º, II, e a não cumulatividade do ICMS está previsto no texto constitucional no art. 155, II, §2º, I é possível verificar que o legislador constitucional foi claro ao determinar o modo a ser operado a não cumulatividade, isto é, “devendo compensar o montante cobrado nas operações anteriores” (BRASIL, 1988).

Nos casos das contribuições sociais, o legislador não deu deixou expresso o modo a ser operado a não cumulatividade, mas está claro que não é correto utilizar por analogia o método adotado no IPI e ICMS, já que tratam-se de tributos com materialidade distinta.

Fischer (2011, p. 472) aponta:

Por sua vez, nas Contribuições PIS/COFINS, a compensação deve estar voltada para o fato de que a hipótese de incidência destas não é a realização de operações com determinados bens, mas a obtenção de receita em determinado período. Bem por isto, a não cumulatividade deve ser estruturada em termos mais amplos. Deve ser estruturada de modo a realizar a compensação entre o que se realizou de despesa para a obtenção da receita a esta. Assim, para registrar de forma bem clara esta diferença, temos que uma tributação cumulativa de referidas contribuições somente leva em conta a receita, desconsiderando-se o montante de despesas incorridas. Já uma tributação não cumulativa deve considerar o *quantum* de despesa o contribuinte teve em determinado período para obter sua receita tributável.

Segundo Knoepfelmacher (2004 citado por XAVIER, 2011, p. 94) “a não cumulatividade dessas contribuições foi elevada ao patamar Constitucional, não mais podendo ser infirmada/diminuída pela legislação infraconstitucional superveniente”.

O legislador tem a liberdade para desenhar a metodologia para impedir a ocorrência dos efeitos da cumulatividade das contribuições sociais, que não deve seguir necessariamente o método adotado na Constituição Federal para o IPI e o ICMS, ou seja, não há imposição constitucional de que o método para impedir os efeitos da cumulatividade seja o mesmo previsto no texto constitucional para o IPI e o ICMS. Isso porque o direito ao abatimento, como foi visto, não é o único meio para impedir a ocorrência dos efeitos da cumulatividade” (XAVIER, p. 108).

Dessa forma não poderá o legislador infraconstitucional restringir ou limitar o referido princípio, devendo este adotar um método que seja eficaz e pleno para impedir os efeitos da cumulatividade.

Através do CARF verifica-se o posicionamento a favor do entendimento que vem sendo adotado pela Receita Federal do Brasil:

Acórdão n. 3301-00.423 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 03 de fevereiro de 2010. INSUMOS. CRÉDITO NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei n. 10.637/02 e normalizado pela IN SRF n. 247/02, art. 66, §5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem e serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

Em outro Acórdão da 3ª turma a mesma postura restritiva ao conceito de insumo:

Acórdão n. 3302-00.517 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 30 de julho de 2010. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS. CRÉDITOS OUTRA DESPESAS. Por falta de previsão legal, não geram direito ao crédito do PIS/COFINS as despesas realizadas ou incorridas que não se enquadrem no conceito de insumo, exceto as prevista na legislação. [...] Os créditos glosados tratam de despesas realizadas pela recorrente

que o Fisco entende não se enquadrarem no conceito de insumo, definido na IN SRF 404/2004.

Os acórdãos acima demonstram uma posição restritiva ao princípio da não cumulatividade, só sendo admitido como insumo aquele determinado pela legislação infraconstitucional.

3.6 Dúvidas quanto a correta utilização do conceito de insumos

O conceito predominante é aquele apresentado nas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil. No entanto, existem opiniões que não seguem a linha adotada pelo órgão federal, causando discussão ao conceito do insumo e levando os contribuintes a recorrerem de forma administrativa e judicial por um conceito “adequado”.

A CRFB/1988 não delineou o método a ser utilizado para impedir os efeitos da cumulatividade das contribuições sócias, ficando a cargo do legislador infraconstitucional definir o método correto. Nas leis 10.637/02 e 10.833/03 observamos que o método adotado é o subtrativo, isto é, o contribuinte poderá tomar crédito de bens e serviços utilizados como insumo na prestação do serviço.

O conceito de insumo segundo Yamashita (2007, p.112), com fundamento no Novo Dicionário Aurélio nos diz que a palavra insumo é de origem latina do verbo “*insumo, is, úmpsi, úmtum, mére*” que quer dizer “tomar, invadir, despender, gastar; fig. Empregar em, consagrar a”.

Já para Diniz (1998, p. 870):

INSUMO: Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entre (*input*), em contraposição ao produto (*output*), é o que sai, 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria prima) e indiretos (mão de obra, energia, tributos), que entrem na elaboração de certa quantidade de bens e serviços.

Certamente o conceito de insumo é mais amplo que matérias primas, produtos intermediários ou de materiais de embalagem apresentado pela Receita Federal do Brasil.

A matéria não está pacificada na própria Receita Federal do Brasil, já que o próprio órgão emitiu Soluções de Divergências para resolver os conflitos existentes entre as suas superintendências.

A Solução de Consulta nº 76 de 20 de março de 2009, emitida pela Superintendência da Receita Federal da 8ª região federal, admite como insumo os gastos com telefonia:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 76 DE 20 DE MARÇO DE 2009. ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins EMENTA: NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. GASTOS COM COMUNICAÇÕES. TELEFONE. Admite-se o creditamento sobre gastos com comunicações telefônicas, para fins de desconto dos valores devidos a título de Cofins não-cumulativa, quando forem aplicados diretamente na prestação de serviços, sendo ônus da pessoa jurídica interessada comprovar o correto rateio dos serviços adquiridos, de forma a assegurar que o crédito se dê apenas sobre os serviços telefônicos diretamente aplicados na sua própria prestação de serviços (BRASIL, 2009).

No entanto, a Solução de Consulta n. 93 de 03 de abril de 2009 nos trás o seguinte:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 93 DE 03 DE ABRIL DE 2009. ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins EMENTA: CRÉDITOS. PRODUÇÃO DE BENS. INSUMOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. Portanto, as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que tais partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado. Por outro lado, não geram direito a créditos os valores relativos a gastos com assistência médica, cesta básica, fretamento de ônibus para transporte de funcionários envolvidos na industrialização de produtos, nem tampouco com manutenção de software gerencial, manutenção de veículos comerciais e de expedição por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços. Os valores referentes às despesas com telefonia, também não geram direito ao crédito da Cofins não-cumulativo, por falta de previsão legal (BRASIL, 2009b).

Também reafirmada na Solução de Consulta n. 396 de 14 de outubro de 2009 não admite o crédito de telefonia na prestação de serviços de advocacia “Os serviços de comunicações telefônicas utilizados por pessoas jurídicas que prestam serviços de advocacia não se enquadram no conceito de insumos para os fins previstos no art. 3o, II, da Lei nº 10.833, de 2003” (BRASIL, 2009a).

Posteriormente, em 2011, pela Receita Federal do Brasil uma Solução de Divergência foi criada onde não se admite o crédito com telefonia por mais necessário que seja.

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 10 DE 28 DE ABRIL DE 2011. ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
EMENTA: Cofins não cumulativa. Créditos. Insumos. As despesas realizadas com serviços de telefonia para a execução de serviços contratados, por mais necessários que sejam, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, por não se enquadrarem na definição legal de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados (BRASIL, 2011a).

O órgão fiscalizador contraria suas próprias instruções normativas, pois não consideram como insumo o gasto de telefonia, mesmo que este seja prestado por pessoa jurídica e aplicado diretamente na prestação de serviço, por exemplo, operadora de Telemarketing, Callcenter, Tele-Vendas.

Segundo Yamashita (2007) não pode se interpretar o mesmo conceito de insumos a partir das legislações de IPI e ICMS, em razão da enorme divergência da materialidade desses impostos em relação às contribuições sociais. A legislação é abrangente ao tratar dos créditos ao PIS e COFINS dispondo o conceito de bens e serviços *“utilizados como insumo na prestação de serviço e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”* (p. 101).

Dizer que o PIS e a COFINS possuem o mesmo conceito de “insumo” em relação a não cumulatividade do ICMS e do IPI, é uma restrição ao direito do contribuinte, já que no caso do ICMS corresponde aquele insumo envolvido na mercadoria e serviço, no caso do IPI aquele que integra o processo do produto e já nas contribuições sociais insumo é todo aquele que colabora na formação da receita.

[...] a não cumulatividade do PIS e da COFINS encontra-se vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todas as forças realizadas pela sociedade com o intuito de desenvolvimento de suas atividades, devendo o conceito de insumo estar intimamente vinculado a tal característica (COSTA; MOREIRA, p. 240).

Os conceitos de insumo do IPI e do ICMS não podem ser trazidos para o âmbito das contribuições, já que cuja materialidade do tributo é a obtenção de receita, que segundo Xavier (2011) vai além da mera realização de operações com produtos industrializados e mercadorias ou prestação de serviços, mas abrange todas as operações da empresa que resultem na obtenção de receita.

Se para os impostos IPI e ICMS, insumo é empregado em acepção mais restrita, umbilicalmente ligada a materialidade de incidência desses impostos, a mesma metodologia não pode ser empregada para as contribuições sociais, cuja materialidade de incidência é bem mais ampla do que aquela pertencente aos impostos referidos (XAVIER, 2011, p. 155). Portanto, o contexto normativo sinaliza que a não cumulatividade das contribuições sociais deve prever o método eficaz para impedir os efeitos econômicos da cumulatividade em função da receita. Enquanto a não cumulatividade do IPI e do ICMS está voltada para afastar a superposição da incidência tributária sobre o preço do produto ou mercadoria e, neste último, o serviço, a não cumulatividade do PIS e da COFINS possui uma dimensão muito maior, na medida em que não se relaciona com um bem, produto, ou serviço, mas com a receita bruta da empresa. Por esse motivo, todos os fatos culminam na obtenção de receita são relevantes para a não cumulatividade das contribuições sociais (XAVIER, 2011, p. 117).

Para Rocha (2011, p. 578):

A pretensão da Receita Federal de aplicar às aludidas contribuições um conceito de insumo forjado para realidade industrial mostra-se contrária a qualquer interpretação sistemática/teológica que se possa fazer das Leis 10.637/02 e 10.833/03, ignorando a materialidade completamente distinta das hipóteses de incidência desses tributos.

É possível verificar a existência de duas interpretações no que diz respeito a abrangência dos créditos cabíveis ao PIS e COFINS, sendo que a primeira considera como insumo todo o custo de produção, e a segunda utilizada por analogia o conceito de insumo apresentado no Regulamento do Imposto de Renda.

3.7 Insumos e custo de produção

Não existe unanimidade sobre o conceito de insumo, uma primeira corrente de doutrinados apresenta um conceito de insumo mais amplo do que aquele utilizado pela Receita Federal do Brasil. Para Andrade Filho (2011, p. 102):

Tudo o quanto permite o funcionamento da empresa pode ser considerada insumo. Assim insumos são os fatores de produção ou os elementos fundamentais para o funcionamento e a existência da empresa: sem ele, não há exploração de atividade econômica e não há receita e nem mesmo a potência obtenção de lucros, que é o “oxigênio” das empresas. [...] parece claro que a ideia de insumo, numa empresa em marcha, não se identifica unicamente com os bens de produção, ou seja, com aqueles imprescindíveis à fabricação de bens ou prestação de serviços: afinal, em sentido econômico (e também na seara jurídica) insumos são todos os elementos que permitem o regular funcionamento da empresa (comprar ou extrair bens; industrializar; divulgar; vender e entregar), e também permitem que ela possa inovar e crescer.

Martins dispõe sobre o conceito de insumo:

[...] pode-se desde logo afirmar que, com certeza, o conceito de insumo, contemplado na sistemática não cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação de produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço (2005, p. 207).

O conceito de insumo como custo de produção na sua visão mais ampla nos traz que não só os gastos diretos de produção conferem créditos das contribuições, mas também os indiretos.

Essa visão também vem sendo defendida por alguns Conselheiros do CARF, onde é necessário verificar a atividade do contribuinte, realizando uma análise dos gastos apontados como insumos em confronto com a atividade desenvolvida, só após a análise poderá ser verificado se é insumo ou não.

Esse entendimento é expresso pela Conselheira do CARF Fabíola Cassiano Keramidas (2009 citado por ANDRADE FILHO, 2011, p. 109):

É que não importa, no caso das contribuições, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado, bem como não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado. A questão é que, para produção daquela mercadoria final, o componente utilizado era indispensável.

Constata ainda a posição da Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas no trecho do voto proferido no Acórdão n. 2101-00.095 (2009 citado por ROCHA, 2011, p. 580):

[...] as contribuições ao PIS/COFINS, desde o início de sua existência pretenderam a tributação do faturamento das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica forma por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI e o ICMS, preveem a tributação do valor de determinado produto. Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza [...] Não há meios, portanto, de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI/ICMS que pretende a compensação de “impostos sobre impostos”, importando-se com o valor despendido a título de tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o *quantum* consumido pelo contribuinte a título de insumo em todo processo de produção. [...] A meu ver, o fato de a desoneração ser da receita significa que o crédito não é limitado aos insumos que tenham contato com os insumos relacionados à produção de produtos. Se for fabricante, os custos com fabricação. Ainda, se for prestadora de serviço, será necessário verificar os componentes imprescindíveis para que o serviço seja prestado.

Observa-se tal posição ainda em outros Acordões firmados pelo CARF:

Acórdão nº 3803-003.301 - 3ª Turma Especial. Sessão de 19 de julho de 2012. INSUMO. TER. ALCANCE. São “insumos”, para efeitos do art. 3º, II da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam, processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser diretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade da prestação de serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante. [...] Desta forma, pactuo do entendimento que o termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa.

Também Dr. Rodrigo Bernardes de Carvalho, conselheiro do CARF, no Acórdão n. 204-03.441, complementa:

O termo insumo dentro da legislação do PIS e da COFINS compreende todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos. Cumpre assinalar, ainda, que as próprias leis disciplinadoras do PIS e da COFINS não cumulativos assinalam a existência de uma diferença entre insumos, matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Segundo essas leis, a palavra insumos compreende estes, porém estes não significam, necessariamente insumos.

A diretriz sustentada pelo conselheiro do CARF, Moreira Junior (2013, p.452) sobre o tema é:

Nota-se, deste modo, que a materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IR do que daquela prevista para o IPI. De fato em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita, lucro, industrialização), o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI [...].

O insumo como custo da produção, não deve ser tão restrito conforme o posicionamento da Receita Federal, e nem tão abrangente como no caso do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, criando assim uma terceira visão sobre a não cumulatividade envolvendo o PIS e a COFINS baseada em critérios próprios de acordo com a atividade da empresa.

Moreira Junior e Peixoto citado por Miranda (2013, p.471) trazem as três visões de maneira clara:

- a) Bens ou serviços qualificáveis como insumo são os previstos na legislação do IPI (bens) ou expressamente nas leis de regência PIS e COFINS (serviços).

Acórdão 203-12.469 da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Relator Cons. Odassi Guerzoni Filho): Atividade da empresa: Fabricação de calçados. O aproveitamento dos créditos do PIS no regime de não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei n.10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF n.247, de 2002, com as alterações da IN SRF n.358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval, etc.), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), material de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias; cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, e manutenção predial. No caso do insumo “água”, cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção.

- b) Bens ou serviços qualificáveis como insumo são os previstos na legislação do IRPJ – com as exceções previstas expressamente nas leis de regência PIS e COFINS.

Acórdão 203-12.741 da 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Relator Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis/ Dalton Cordeiro Miranda): Atividade da empresa: Transportes de cargas em geral, especialmente de veículos, bem como suas partes e peças; por via rodoviária ou em conjunto com outras modalidades; serviços de reparos, manutenção e colocação e instalação de equipamentos e acessórios em veículos, serviços de armazéns gerais. Na apuração do PIS não-cumulativo podem ser descontados créditos calculados sobre as despesas decorrentes da contratação de seguros, essenciais para a atividade fim desenvolvida pela recorrente, pois estes caracterizam sim com “insumos” previstos na legislação do IRPJ.

Acórdão n. 3202-00.226 da 2ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF (Relator Cons. Gilberto de Castro Moreira Junior): Atividade da empresa: provavelmente fabricação de móveis. O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido com todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

- c) Bens ou serviços qualificáveis como insumo para apuração de crédito do PIS e da COFINS devem seguir critérios próprios.

Acórdão n. 9303-01.036 da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Relator Cons. Henrique Pinheiro Torres): Atividade da empresa: indústria de couro, tapetes, painéis e estofados. A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento de COFINS às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizado, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Acórdão n. 3301-000.954 da Terceira Seção de Julgamento do CARF (Relator Cons. Maurício Taveira e Silva): Atividade da empresa: criação, beneficiamento e comercialização de camarão. O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

4 CONCLUSÃO

Com o estudo realizado sobre a Legislação da PIS e da COFINS, encontramos diversas lacunas de interpretação no que se refere à legislação reitora da matéria. Foi possível encontrar posicionamentos divergentes sobre o mesmo assunto e interpretações emitidas através de soluções de consultas pelo próprio Fisco que divergem e segregam o direito de crédito a determinados ramos de atividades, consta-se claramente três correntes com posicionamentos os quais divergentes sobre os fatos imponíveis de crédito no que tange sobre o conceito de insumos.

No primeiro posicionamento, o mais conservador e aceito sem restrições pelo fisco, bens ou serviços qualificáveis como insumos são os previstos na legislação do IPI (bens) ou expressamente nas leis de regência PIS e COFINS (serviços). O Segundo posicionamento são qualificáveis como insumo são os bens e serviços previstos na legislação do IRPJ – com as exceções previstas expressamente nas leis de regência PIS e COFINS. O terceiro posicionamento é que bens ou serviços qualificáveis como insumos para apuração de crédito do PIS e da COFINS devem seguir “critérios próprios” de acordo com atividade e ramo de atuação da empresa. Neste último caso, bens e serviços que seriam qualificáveis para determinada empresa, podem não ser para as demais em razão do produto ou serviço produzido e da relevância do insumo em sua atividade.

Cabe aqui destacar que o primeiro posicionamento é aceito pelo Fisco uma vez que traduz literalmente o previsto na legislação, porém restringe ao extremo a possibilidade de creditamento dos insumos. O segundo posicionamento é rechaçado pelo fisco, apesar de existirem demandas jurídicas, mas que ainda não possuem decisão definitiva. Já o Terceiro posicionamento ainda não reconhecido em sua totalidade pelo fisco é o que merece prosperar por ser mais justo e traz um equilíbrio entre os posicionamentos anteriores. As soluções de consulta e decisões do CARF transcritas no decorrer do estudo já demonstram tendência do fisco a buscar este entendimento, apesar de ainda não ser um posicionamento oficial. Até a conclusão deste estudo o tema permanece “repercussão geral” no Supremo Tribunal Federal.

O direito a crédito da PIS e da COFINS, não deve ser tão restrito conforme o posicionamento da Receita Federal, e nem tão abrangente como no caso do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, e sim baseada em critérios próprios de acordo com a atividade da empresa. A matéria tributária causa grande divergência de conceitos e interpretação, fato que ocasiona a insegurança jurídica citada no estudo. Este impacto pode ser atenuado com a incessante

busca em atualizar a aplicabilidade do tema e compreender os impactos econômicos sobre o negócio.

O presente estudo não é conclusivo, e salvo melhor juízo, considera-se que método utilizado pela União (SRFB) não é o mais adequado para se operacionalizar a não cumulatividade, pois não se observa a capacidade contributiva do contribuinte, chegando a recolher ao PIS e COFINS valores aproximados ao lucro auferido. Também se observa ofensa ao princípio da isonomia, pois existe um tratamento igual, para pessoas desiguais. No caso em questão tratando-se de uma indústria x prestadora de serviço. A prestadora de serviço por sua vez fica prejudicada, já que seu maior insumo seria a mão de obra de pessoa física, e este crédito é vedado nas leis que trata da não cumulatividade do PIS/COFINS.

Com a análise da aplicação prática da pesquisa à realidade empresarial, surgiram valores que as empresas terão maior ou menor de lucro, o que denota atualidade do tema objeto do presente trabalho e necessidade de continuar a pesquisa do tema.

Além do que, fica clara a interdisciplinaridade do tema que alberga aspectos contábeis, jurídicos e de gestão tributária. No que tange aos administradores, o tema é relevante para a tomada de decisões sobre a matéria, já que necessitam da consultoria jurídica para decidir, da mesma forma os contadores, sendo imprescindível um relatório de perspectiva jurídica, pois as demonstrações contábeis serão afetadas (conforme demonstrado no estudo de caso).

Desta forma, verifica-se a importância do estudo do tema e a necessidade de produção científica sobre a matéria, para futuros embasamentos a decisões nos tribunais superiores.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Sibeles do. **Economia catarinense: setor metal-mecânico**. 20 jun. 2012.

Disponível em:

http://www.notisul.com.br/n/geral/economia_catarinense_setor_metal_mecanico-36062.

Acesso em 13 nov. 2013.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **PIS e COFINS: Do conceito de insumo para fins de escrituração dos Créditos**. In. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP Ed.; 2011.

APL Metalmecânico do Espírito Santo. Sistema Findes/Sindifer. Brasília, 10 de novembro de 2011. Disponível em:

<http://www.desenvolvimento.gov.br/cbapl/public/data/arquivos/documentos/2de679efeb9039f272d2d1d3b189953c.pdf>. Acesso em 13 nov. 2013.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. 1934. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao34.htm>. Acesso em 27 nov. 2013.

CONSTITUIÇÃO da Federativa do Brasil. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 27 nov. 2013.

CONSELHO Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3301-00.423. Primeira Turma. Relator Maurício Taveira e Silva. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 27 nov. 2013.

CTN: Código Tributário Nacional. Lei 5.172 de 25/10/1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. Brasília/DF, 1966.

CONSELHO Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3302-00.517. Segunda Turma. Relator Walber José da Silva. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 28 nov. 2013.

CONSELHO Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3803-003.301. Terceira Turma. Relator João Alfredo Eduardo Ferreira. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 28 nov. 2013.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**, v2. São Paulo: Saraiva, 1998.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FIESC. Exportações. Disponível em: <http://www.fiescnet.com.br/>. Acesso em 25 out. 2013.

FISCHER, Octavio Campos. **PIS-COFINS: a não cumulatividade e o problema dos “insumos”**. In. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP; 2011.

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

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002.

HEIDEMANN, Maristela Gheller; ALIEVI, Valmor. **Direito tributário**. Ijuí: Ed. Unijuí, 2007.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas, interpretação e prática**. 38. ed. 2013. São Paulo.

LONGO, André Koller Di Francesco. **Manual de gestão e planejamento tributário**. Porto Alegre: Paixão, 2012.

MARTINS, Natanael. **O conceito de insumos na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS**. In. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos. **PIS-COFINS: Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil; 2005.

MINISTÉRIO da Fazenda. Secretaria da receita federal. Solução de Consulta 76 de 20 de Março de 2009. Disponível em:

<[http://deciso.es.fazenda.gov.br/netacgi/nphbrs?s10=@DTPE+%3E++20090301+<=+20090331&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/deciso.es/decw/pesquisasOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=76&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://deciso.es.fazenda.gov.br/netacgi/nphbrs?s10=@DTPE+%3E++20090301+<=+20090331&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/deciso.es/decw/pesquisasOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=76&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em 27 nov. 2013.

MINISTÉRIO da Fazenda. Secretaria da receita federal. Solução de consulta nº 93 de 03 de Abril de 2009b. Disponível em:

<[http://deciso.es.fazenda.gov.br/netacgi/nphbrs?s10=@DTPE+%3E++20090401+<=+20090430&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/deciso.es/decw/pesquisasOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=93&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://deciso.es.fazenda.gov.br/netacgi/nphbrs?s10=@DTPE+%3E++20090401+<=+20090430&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/deciso.es/decw/pesquisasOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=93&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em 27 nov. 2013.

MINISTÉRIO da Fazenda. Secretaria da receita federal. Solução de Consulta nº 396 de 20 de Outubro de 2009a. Disponível em:

<[http://deciso.es.fazenda.gov.br/netacgi/nphbrs?s10=@DTPE+%3E++20091001+<=+20091031&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/deciso.es/decw/pesquisasOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=396&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://deciso.es.fazenda.gov.br/netacgi/nphbrs?s10=@DTPE+%3E++20091001+<=+20091031&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/deciso.es/decw/pesquisasOL.htm&r=1&f=G&l=20&s1=&s3=396&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em 27 nov. 2013.

MINISTÉRIO da Fazenda. Secretaria da receita federal. Solução de Divergência nº 10 de 28 de Abril de 2011a. Disponível em:

<[http://deciso.es.fazenda.gov.br/netacgi/nphbrs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/deciso.es/decw/pesquisasOL.htm&r=3&f=G&l=20&s1=&s6=SD+OU+PA&s3=10&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://deciso.es.fazenda.gov.br/netacgi/nphbrs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/deciso.es/decw/pesquisasOL.htm&r=3&f=G&l=20&s1=&s6=SD+OU+PA&s3=10&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em 27 nov. 2013.

MOREIRA Junior, Gilberto de Castro; COSTA, Mariana Nunes. **O conceito de insumos para fins de PIS e COFINS não cumulativos**. In. PEIXOTO, Marcelo Magalhães;

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP; 2011.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

PORTAL Tributário. Tributos. Disponível em:
<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em 05 dez. 2013.

RIBEIRO, Ivo. Tributação é maior no aço brasileiro. Disponível em:
<http://portosenavios.com.br/site/noticiario/geral/5100-tributacao-e-maior-no-aco-brasileiro-diz-estudo-global>. 2010. São Paulo. Acesso em 28 nov. 2013.

ROCHA, Sérgio André. et al. **Créditos de insumo para PI e COFINS nas decisões em processos de consulta e na jurisprudência do CARF e dos tribunais**. In. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. São Paulo: MP; 2011.

XAVIER, Raquel Mercedes M. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: Uma visão pragmática**. São Paulo: Quartien Latin, 2011.

YAMASHITA, Douglas. **Da não cumulatividade do PIS e da COFINS e o conceito de insumos**. In: GAUDÊNCIO, Samuel de Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime jurídico da não cumulatividade. São Paulo: MP, 2007.