

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CRISTIANE MARIA DE SOUZA BONDAN

**APLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS FISCAIS DE CREDITO
DE PIS COFINS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO PARA EMPRESAS DE
ELETRODOMESTICOS**

CURITIBA

2017

CRISTIANE MARIA DE SOUZA BONDAN

**APLICAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS FISCAIS DE CREDITO
DE PIS COFINS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO PARA EMPRESAS DE
ELETRODOMESTICOS**

Monografia apresentada para obtenção do título de Especialista em Contabilidade e Finanças no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. MSc Luiz Carlos de Souza

CURITIBA

2017

A Jeová,
o único Deus verdadeiro, por ter me
dado poder além do normal para suportar
todas as coisas com paciência e
determinação.

A meus pais, Jair e Maria,
pela minha existência, amor, carinho
e exemplo de vida.

A meu irmão Carlos,
por toda a afabilidade, meiguice e
afeto.

A Fernando Boff,
que de muitas formas, contribuiu para
a realização deste estudo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Jeova Deus, pela saúde e disposição que me permitiu a realização deste trabalho.

A minha família, pela paciência e compreensão em ter suportado minha ausência.

Ao meu orientador Prof. MSc Luiz Carlos de Souza, pelo desenvolvimento e paciência no decorrer deste trabalho.

A Universidade Federal do Paraná, pela oportunidade de aprendizado e alto nível de conhecimento.

Confie em Jeová de todo o seu coração; Não Confie no seu próprio entendimento. Lembre-se dele em todos os seus caminhos, E ele endireitará as suas veredas. Não se torne sábio aos seus próprios olhos. Feliz o homem que acha sabedoria. E o homem que obtém discernimento; Assim você andarás em segurança no seu caminho. E o seu pé nunca tropeçará.

Provérbios 3: 5,6,7,13, 23

RESUMO

Tendo em vista a complexidade da legislação e elevada carga tributária imposta às empresas se torna crucial a necessidade de obtenção de créditos legais para minimizar estes impactos. Neste contexto, nota-se que cada vez mais, as empresas têm exigido dos seus profissionais constante atualização da legislação e profundo conhecimento do seu processo produtivo a fim de dar suporte na elaboração de novos estudos tributários com a finalidade de captar créditos atrelados ao processo produtivo. O presente estudo tem o objetivo de identificar, apontar e especificar as oportunidades para recuperação de crédito de PIS e COFINS ao aplicar o conceito de insumos para fins fiscais utilizados no processo produtivo em uma empresa de Eletrodomésticos. A lei do PIS e COFINS permite a apropriação de crédito por bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de produtos destinados a venda, mas, não elenca ou detalha o que seria especificamente estes insumos deixando o campo em aberto para aplicação deste quesito. Tendo em vista que a legislação e jurisprudência vêm se atualizando e permitindo tais créditos de insumos é necessário estar antenado com essas atualizações para obtenção de novas oportunidades. Desta forma, ao aplicar este conceito de insumos e recuperar créditos de PIS e COFINS colaborará para a redução da carga tributária ao desembolsar o pagamento de tais tributos a Receita Federal.

Palavras-chave: Aplicação. Insumos. Créditos. PIS COFINS. Redução da Carga Tributária.

ABSTRACT

In order to the complexity of legislation and high tax burden on companies. It's necessary to obtain legal credits to minimize these impacts. In this context, it has been observed that increasingly, companies have demanded of their professionals constant update about the new legislation and deep knowledge about the production process in order to support the elaboration of new tax studies with the purpose of capturing credits linked to the productive process.

The present study aims to identify, point out and specify as opportunities for recovery of PIS and COFINS credits to apply the concept of the input to tax purposes in the production process of an Appliances company. The PIS and COFINS law allows the appropriation of credit for goods and services as inputs in the service rendering and in the production of products for sale, but does not lists or detail what would specifically be these inputs leaving open the area of the application of this question .

Considering that the legislation has been updated and allowing such claims of inputs we need to be smart with these updates for new opportunities. This way, when applying this concept of inputs and recover credits of PIS and COFINS Will work to reduce the tax burden to disburse the payment of such taxes to Receita Federal.

Key-words: Application. Inputs. Credits. PIS COFINS. Reduce the tax burden.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 – FLUXO PROCESSO PRODUTIVO	44
QUADRO 1 – DESCRIÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO DE ELETRODOMESTICOS	45
FIGURA 2 – SIMULAÇÃO APURAÇÃO CREDITOS CONF. ART. 3º LEIS 10.637/2002 e 10.833/2003; IN 247/2002 e IN 404/2004.....	51
FIGURA 3 – SIMULAÇÃO APURAÇÃO CREDITOS DE CUSTO DE IMPORTAÇÃO	54
FIGURA 4 – SIMULAÇÃO APURAÇÃO COM OUTRAS OPORTUNIDADES DE RECUPERAÇÃO DE CREDITO.....	57

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – CREDITOS CONF. ART. 3º LEIS 10.637/2002 e 10.833/2003; IN 247/2002 e IN 404/2004.....	50
TABELA 2 – CREDITOS DE CUSTO DE IMPORTAÇÃO.....	53
TABELA 3 – OUTRAS OPORTUNIDADES IDENTIFICADAS PARA RECUPERAÇÃO DE CREDITO.....	56

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CARF	- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
COFINS	- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	- Coordenação-Geral de Tributação
DACON	- Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais
DISIT	- Divisão de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil
EFD	- Escrituração Fiscal Digital
EFD-Contribuições	- Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita
EFD-ICMS IPI	- Escrituração Fiscal Digital para os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
PIS	- Programa Integração Social
RFB	- Receita Federal do Brasil
SRRF	- Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
STF	- Supremo Tribunal Federal
STJ	- Superior Tribunal de Justiça
TRF	- Tribunal Regional Federal
ed.	- edição

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	12
1.2	OBJETIVOS	12
1.2.1	Objetivo Geral.....	13
1.2.2	Objetivos Específicos	13
1.3	JUSTIFICATIVA.....	13
1.4	ORGANIZAÇÃO DO CONTEUDO	14
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
2.1	REGIME NÃO-CUMULATIVO DE PIS E DA COFINS.....	16
2.1.1	Aspectos conceituais	16
2.2	DOS CREDITOS A DESCONTAR.....	17
2.2.1	Definição de insumos	20
2.2.2	Bens e serviços utilizados como insumos	21
2.2.3	Custos de importação passíveis de crédito	23
2.2.4	Oportunidade de créditos: Receita Federal e Jurisprudência	26
3	METODOLOGIA.....	40
3.1	CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	40
3.1.1	Métodos de Abordagem	40
3.1.2	Objetivos da Pesquisa	40
3.1.3	Objetivos da Pesquisa	40
3.2	DEFINIÇÃO DO CAMPO DE OBSERVAÇÃO.....	41
3.3	COLETA DE DADOS.....	41
4	DESCRIÇÃO / ANÁLISES DOS DADOS / RESULTADOS.....	43
4.1	DESCRIÇÃO PROCESSO PRODUTIVO DE ELETRODOMESTICOS.....	43
4.2	ANALISES DOS DADOS.....	48
4.3	RESULTADO.....	49
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	60

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

A complexidade da legislação e elevada carga tributária exigem do profissional constante atualização de conhecimento a fim de dar suporte na empresa na elaboração de novos estudos tributários com a finalidade de captar créditos.

O direito ao crédito de PIS e COFINS sobre “insumos” das empresas prestadoras de serviços e das fabricantes de produtos destinados a venda está previsto no artigo 3º, Inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 3.º. Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
I - (...)
II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. (BRASIL, 2002).

Tal direito vem ao encontro do anseio de identificar, apontar e especificar oportunidades na recuperação de créditos PIS e COFINS ao aplicar o conceito de insumos utilizados no processo produtivo em uma empresa de Eletrodomésticos.

Visto que a lei não elenca ou detalha o que seria especificamente estes insumos, deixando o campo em aberto para aplicação deste quesito, a jurisprudência vem se atualizando e permitindo tais créditos de insumos.

Sendo assim, é necessário realizar constante atualização de conhecimento a fim de dar suporte à empresa na elaboração de novos estudos tributários com a finalidade de captar oportunidades de recuperação de crédito de PIS e COFINS.

Desta forma, ao identificar as oportunidades para recuperação de crédito de PIS e COFINS ao aplicar o conceito de insumos utilizados no processo produtivo em uma empresa de Eletrodomésticos colaborará para a redução da carga tributária pagando menos tributos à Receita Federal.

1.2 OBJETIVOS

Esta seção apresenta primeiramente o objetivo geral do trabalho e em seguida os objetivos específicos, aos quais, elenca as etapas para que se atinja o objetivo geral.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do estudo consiste em identificar as oportunidades para recuperação de crédito de PIS e COFINS ao aplicar o conceito de insumos para fins fiscais utilizados no processo produtivo em uma empresa de Eletrodomésticos reduzindo a carga tributária.

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos do trabalho são:

- a) Caracterizar processo produtivo de uma empresa de eletrodomésticos.
- b) Especificar bens e serviços utilizados como insumos no processo produtivo
- c) Identificar os custos de importação que são passíveis de crédito
- d) Identificar as oportunidades para recuperação de crédito na Lei, jurisprudência administrativa (Conselho de Recursos Fiscais) e Jurisprudência dos tribunais

1.3 JUSTIFICATIVA

A lei do PIS e COFINS permite a apropriação de crédito por bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de produtos destinados a venda, mas, não elenca ou detalha o que seria especificamente estes insumos deixando o campo em aberto para aplicação deste quesito.

O legislador não trouxe uma definição para o que seriam insumos, como também não relacionou taxativamente quais seriam esses bens e serviços que possibilitaram a apuração de créditos, apenas condicionou que eles deveriam ser utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda. (BERGAMINI et al., 2013, p.165).

Tendo em vista que a legislação e jurisprudência vêm se atualizando e permitindo tais créditos de insumos é necessário realizar constantes análises para obtenção de novas oportunidades. Estas oportunidades, por sua vez, também

incluem a possibilidade de realizar cruzamento das apurações do passado a fim de averiguar se foi creditado ou não tais créditos fora de época.

Sendo assim:

De qualquer forma, para aqueles que não querem ter surpresas, se faz importante conhecer a posição da administração tributária. Um caminho para tanto é consultar as decisões proferidas em processo de consulta. Apesar de vincular apenas as partes envolvidas, as soluções sinalizam qual é o entendimento do Fisco acerca de cada caso concreto que lhe é apresentado. E mais importante que as decisões em processo de consulta, são as Soluções de Divergência, que são expedidas para uniformizar o entendimento quando há divergência em relação às respostas emitidas em processo de consulta. Ao contrário destas, as Soluções de Divergência possuem força normativa, aplicando-se a todos os contribuintes. (BERGAMINI et al., 2013, p.167).

E se mesmo assim não forem sanadas essas dúvidas ou ocorrer discussões será:

Sempre que uma controvérsia envolver a União, a discussão desta matéria será feita no âmbito da Justiça Federal. O Juízo federal é o órgão de primeira instância responsável por receber, em regra, essas discussões. Os recursos, no caso de discordância da decisão, são levados aos Tribunais Regionais Federais (TRF). Além destes órgãos, ainda há a justiça especial, composta pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pelo STF, sendo que este último decide matérias que contrariam dispositivos da Constituição Federal. E o contribuinte tem se socorrido à justiça para afastar a definição de insumos estabelecida pela RFB. (BERGAMINI et al., 2013, p.178).

Desta forma, ao aplicar este conceito de insumos e recuperar créditos de PIS e COFINS colaborará para a redução da carga tributária ao desembolsar o pagamento de tais tributos a Receita Federal.

A pesquisa contribuirá para a expansão do entendimento ao aplicar o conceito de insumos utilizado no processo produtivo em um setor de eletrodomésticos e poderá ser aproveitada em outras pesquisas do mesmo ramo.

1.4 ORGANIZAÇÃO DO CONTEUDO

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos mais as referências bibliográficas.

No primeiro capítulo o problema a ser investigado é caracterizado, os objetivos são definidos, a justificativa para o desenvolvimento do estudo é apresentada.

No segundo capítulo será abordado o referencial teórico sobre o tema desenvolvido. Primeiramente serão abordados os aspectos teóricos e conceituais bem como os Créditos a Descontar na apuração e definição de insumos. Posteriormente serão detalhados os Bens e Serviços como insumos e os Custos de Importação passíveis de crédito. Por fim, a partir da pesquisa da legislação, jurisprudência administrativa e jurisprudências dos tribunais serão identificadas as oportunidades de crédito de PIS COFINS utilizados como insumos no processo produtivo.

No terceiro capítulo consta a abordagem metodológica adotada, as técnicas utilizadas na investigação do estudo, as fontes de informações utilizadas, bem como as limitações encontradas com relação à pesquisa.

Por fim, no quarto capítulo serão feitas análises sobre os dados e informações que foram levantadas e os resultados encontrados através de simulação da apuração.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo será explanada a fundamentação teórica a que se propõe buscar. Com o auxílio da legislação bem como da pesquisa da jurisprudência administrativa e dos Tribunais buscar-se-á explicitar melhor o referencial teórico.

2.1 REGIME NÃO-CUMULATIVO DE PIS E DA COFINS

2.1.1 Aspectos conceituais

A sistemática nomeada regime não cumulatividade do PIS e da COFINS foram introduzidas pelas leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Mas o que é tributo não-cumulativo?

Tributo não cumulativo é aquele que incide somente sobre o valor agregado em cada operação. Assim, não obstante as formulações doutrinárias apontando as distinções entre tributos não cumulativos e tributos sobre o valor agregado, os objetivos de ambas as modalidades, em termos econômicos, são os mesmos: garantir que o tributo incida somente sobre o valor acrescido a cada operação. Cabe observar que a não cumulatividade é uma qualidade característica dos tributos plurifásicos, que são aqueles que incidem ao longo da cadeia de comercialização de um determinado produto. Esta modalidade de apuração dos tributos busca evitar o efeito “em cascata”, ou seja, que o tributo incida sobre bases que já foram tributadas anteriormente. Em síntese, os tributos não cumulativos são aqueles que evitam a incidência sobre bases já agravadas pela tributação. (BERGAMINI et al., 2013, p.130).

Como se observa acima, com relação aos tributos não cumulativos, em regra, não integram os estoques, quer sejam os destinados para a revenda ou para a industrialização. No momento da aquisição das mercadorias, matérias-primas, os tributos ficam destacados na contabilidade na “Conta de Tributos a Compensar” ou “Tributos a Recuperar”.

Ainda, em relação a não cumulatividade, deve-se observar sua abrangência. É o próprio Bergamini et al (2013, p. 136) que nos ensina: “o novo regime aplica-se somente às pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro real, seja trimestral ou anual.”

Diante disso, a base de cálculo da contribuição é o faturamento conforme cita Bergamini et al (2013, p. 136) “o PIS e a COFINS não cumulativos têm como

fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, o que abrange suas receitas operacionais e todas as demais.”

Vale ressaltar que no momento da realização do faturamento os tributos incidentes sobre a saída ficam contabilizados na “Conta do Passivo a Recolher” ou “Passivo a Pagar”.

Atinente as alíquotas do PIS e da COFINS é 1,65% e 7,6%. Estas considerações são reforçadas por Garcia (2016, p. 332) quando afirma que “para determinação do valor das contribuições, aplica-se sobre a base de cálculo a alíquota de 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS”.

2.2 DOS CREDITOS A DESCONTAR

Por ocasião do faturamento praticado pela empresa, a mesma incorre em débitos tributários, em relação ao PIS e COFINS. Contudo, a legislação permite deduzir dos débitos a pagar sobre o faturamento os créditos do referido mês. Sendo assim é uma técnica de compensação de débitos com os créditos.

Segundo Bergamini (2013, p. 149) confirma:

A grande novidade do regime não-cumulativo em relação ao regime cumulativo reside na possibilidade de desconto de créditos do valor apurado das contribuições. Basicamente, após o cálculo das contribuições o contribuinte deduz os créditos a que tem direito. (BERGAMINI, 2013, p. 84).

A técnica empregada para concretizar a recuperação do crédito não cumulativo do PIS e da COFINS se dá por meio da apuração de uma série de créditos para dedução do valor a ser recolhido conforme os art. 3º da Lei 10.637, de 2002 e art. 3º da Lei 10.833, de 2003:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes (...)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

(...)

§ 2o Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física;

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3o O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4o O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes. (BRASIL, 2002,2003).

Diante do texto legal acima mencionado, a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou Instruções Normativas que trouxeram um melhor detalhamento acerca da possibilidade de apropriação dos créditos, logo que:

Instrução Normativa nº 247/2002 em seu artigo 66º para o PIS:

PIS/Pasep Não-cumulativo Cálculo do Crédito Art. 66º A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

a) à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

c) despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:

a) a máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

b) a edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; e

IV - relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na forma do art. 60.

§ 1º Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subseqüentes. (BRASIL, 2002).

Artigo 66º da Instrução Normativa 247/2002 foi alterado pela Instrução Normativa 358/2003 onde:

"Art. 66.

I-.....

.....

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

II-.....

.....

d) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a:

a) máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda;

b) outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

c) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária. (BRASIL, 2003).

A Instrução Normativa 404/2004 define em seu artigo nº 8º os créditos para o COFINS:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

a) a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

- c) a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples);
 - d) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples; e
 - e) a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;
- III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:
- a) a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;
 - b) a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; e
- IV - relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na forma desta Instrução Normativa.
- § 1º Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra pago a pessoa física.
- § 2º O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subseqüentes. (BRASIL, 2004).

Diante disso, a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação aos bens e serviços citados acima da respectiva apuração a pagar.

2.2.1 Definição de insumos

É definida como cada um dos itens fundamentais ao desenvolvimento ou produção de bens ou serviços como matéria prima, força de trabalho, consumo de energia, equipamentos, etc. pela definição legal de insumos Bergamini (2013, p. 165) cita:

É possível constatar, dessa forma, que há uma grande sinergia entre a definição legal de insumos e a definição de custos, a qual alcança justamente os bens ou serviços utilizados na produção de outros bens e serviços. (BERGAMINI, 2013, p. 165).

Pela definição fiscal de insumos Bergamini (2013, p. 165) traz:

Pela definição contida na IN SRF nº 404/2004, somente os insumos consumidos no processo produtivo possibilitam a apuração de créditos. Assim, mesmo que determinado gasto componha o custo do bem, se ele não se enquadrar na definição de insumo consumido no processo produtivo, a apuração do crédito estará vedada. (BERGAMINI, 2013, p. 165).

2.2.2 Bens e serviços utilizados como insumos

A Lei Ordinária nº 10.637/2002 define, em seu artigo 3º, as naturezas dos créditos que poderão ser descontados das contribuições do PIS, dentre as quais os serviços utilizados como insumos na produção de bens. Também é definida sua alíquota para o creditamento. Senão vejamos:

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

I - (...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (BRASIL, 2002).

Vale ressaltar também que a Lei Ordinária nº 10.833/2003 define, em seu artigo 3º, as naturezas dos créditos que poderão ser descontados das contribuições do COFINS, dentre as quais os serviços utilizados como insumos na produção de bens. Também é definida sua alíquota para o creditamento. Senão vejamos:

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

I - (...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (BRASIL, 2003).

Conforme explanado nos artigos da referida lei ordinária do PIS e da COFINS permite a apropriação de créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção e fabricação de bens.

Bergamini (2013, p. 166) também salienta quanto aos insumos atrelados à atividade industrial e aos insumos ligados à prestação de serviço, segundo reza abaixo:

Conforme prevê a IN SRF nº 404/2004, além dos combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo, também são insumos:

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

b) os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Como se observa, é necessário que bem sofra alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação para que seja considerado um insumo. No caso de serviços, é necessário que ele seja aplicado ou consumido.

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

Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

É necessário, com se observa, que o bem ou serviço seja aplicado ou consumido na prestação do serviço para que seja possível a apropriação de créditos. Dessa forma, não será possível o crédito quando os serviços se destinem a atividade-meio da pessoa jurídica contratante. (BERGAMINI, 2013, p. 166).

Como exemplo, segue a decisão do Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100¹ que cita a concepção de insumos:

As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.

Neste sentido, segue parte do voto do conselheiro do CARF Gilberto de Moreira Castro Junior através do Acórdão 3202-000.226² onde reza também sobre insumos:

¹ BRASIL. Justiça Federal. Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF. Apelação Cível nº 029040-40.2008.404.7100. Disponível em:

<http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=4306036&hash=60ef9db08eb8cf4f13b8f99a307183fb>. Acesso em: 29 abr. 2017.

² BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Acórdão nº 3202-000.226 2ª Câmara 2ª Turma Ordinária. Disponível em: <

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária a 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.

2.2.3 Custos de importação passíveis de crédito

Ao considerar sobre este assunto deve-se levar em consideração duas linhas de posicionamento que seriam da Receita Federal e do CARF.

O posicionamento da Receita Federal é com base nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 citadas anteriormente acima no tópico 2.2.2. Estas Instruções Normativas reconhecem como insumos concessivos de crédito somente aqueles bens ou serviços que são utilizados na fabricação ou produção dos bens tais como matéria prima, produtos intermediários, ou embalagens e “quaisquer outros bens que sofreram alterações, tais como desgastes, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não ensejam incluídas no ativo imobilizado”.

Sendo assim, a Solução de Consulta nº 2/2012³ manifesta-se de forma contrária ao crédito do PIS e da COFINS sobre gastos com serviços de Armazenagem e fretes pagos do porto até o estabelecimento:

EMENTA: REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM ARMAZENAGEM E FRETE. Os gastos com o frete incorrido a partir do local onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro e com a armazenagem, decorrentes de importação de matéria-prima, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, não geram crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apurada no regime não-cumulativo.

Outra Solução de Consulta nº 313/2011⁴ manifesta-se contrário aos gastos pagos com serviços de Honorários de Despachantes conforme abaixo:

³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal – RFB. Solução de Consulta nº 2/2012. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=6&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=Contribuicao+para+o+PIS/Pasep&s5=gastos+com+armazenagem&s8=&s7](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=6&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=Contribuicao+para+o+PIS/Pasep&s5=gastos+com+armazenagem&s8=&s7)>. Acesso em 21 mar. 2017.

⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal – RFB. Solução de Consulta nº 313/2011. Disponível em: <Fonte:[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-)

EMENTA: CRÉDITO. DESPESAS COM ASSESSORIA NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO, FRETE E ARMAZENAGEM NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS IMPORTADOS. O direito ao crédito a que se refere o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. O desconto de créditos, no caso de importações de bens sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS-Importação, sujeita-se ao disposto no art 15, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004, que determina que a base de cálculo para a apuração desses créditos corresponde ao valor aduaneiro acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. Assim, os gastos com assessoria no desembaraço aduaneiro, frete e armazenagem, relativos a insumos importados não geram direito a crédito da Contribuição ao PIS/Pasep, por não fazer parte da sua base de cálculo, nos termos da legislação em vigor.

Conforme se observa acima, para a Receita Federal, não cabe o direito ao crédito do PIS e da COFINS sobre gastos no momento da importação de Serviço de Armazenagem, Honorários pagos a Despachantes Aduaneiros e Fretes Pagos do Porto até o estabelecimento.

Por outro lado, o CARF tem se manifestado de forma positiva quanto à tomada de créditos de PIS e COFINS sobre estes gastos pagos referente à importação. Para ela a Legislação nº 10.637/2002 e 10.833/2003, apresentada acima no tópico 2.2, no artigo 3º Inciso II trata do aproveitamento de crédito na aquisição de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda, mas, em nenhum momento definiram ou especificaram o alcance do seu conceito na legislação.

Segue abaixo decisão recente do CARF, sobre o crédito de PIS e da COFINS sobre insumos na importação de Armazenagem conforme Acórdão nº 3402-002.443⁵:

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. ABRANGÊNCIA E LIMITES.

Concedem o crédito das contribuições ao PIS e à COFINS os serviços de armazenagem, sendo a esta inerentes os serviços portuários que compreendem dispêndios com serviços de carregamento, armazenagem na

[DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=10&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=Contribuicao+para+o+PIS/Pasep&s5=gastos+com+armazenagem&s8=&s7](https://www.carf.gov.br/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm?r=10&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=Contribuicao+para+o+PIS/Pasep&s5=gastos+com+armazenagem&s8=&s7)>. Acesso em: 21 mar. 2017.

⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 3402-002.443 4ª Câmara 2ª Turma Ordinária. Sessão de 19 de Agosto de 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 24 abr. 2017.

venda, emissão notas fiscais de armazenamento/importação e serviços de medição de equipamentos portuários.

O Acórdão nº 3301-002.061⁶ cita também a respeito destes Custos de Produção:

CUSTOS DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS.
Os custos incorridos com serviços de desestiva/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado), geram créditos dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou passíveis de ressarcimento.

Com relação aos Serviços de Honorários de Despachantes segue abaixo decisão do CARF conforme Acórdão nº 3402-002.361⁷ sobre um caso que ajuda esclarecer acerca do assunto:

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. Concedem o crédito das contribuições ao PIS e à COFINS os serviços de armazenagem, sendo a esta inerentes os serviços portuários que compreendem a pesagem, o monitoramento, a ovação ou a desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e a taxa de selagem de containers. Por outro lado não estão abrangidos no conceito de armazenagem e nem de frente das operações de venda, os serviços de capatazia, taxa de liberação de BL, despachantes aduaneiros nas exportações, os quais revestem-se da natureza de despesas administrativas ou de vendas.

Conforme se observa acima diante do entendimento do CARF os Serviços de despachante e os Serviços pagos de Armazenagem merecem conceder o direito ao crédito quando contratados pela Recorrente na condição de importadora de insumos, pois, nesta hipótese, tais dispêndios compõem os custos do bem importado, onerando o custo do bem ou serviço em fabricação, o qual, subseqüentemente, será vendido e submetido à tributação das contribuições ao PIS e à COFINS. Considerando que há incidência das contribuições ao PIS e a COFINS no momento do desembaraço aduaneiro, o que, embora se tratando

⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 3301-002.061 3ª Câmara 1ª Turma Ordinária. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf>>. Acesso em: 25 abr. 2017.

⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 3402-002.361 4ª Câmara 2ª Turma Ordinária. Sessão de 25 de Março de 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 25 abr. 2017.

de tributo diversos, acabam impondo financeiramente o mesmo custo e concedem legalmente o direito ao crédito nas mesmas alíquotas de 7,6% (para a COFINS) e de 1,65% (para o PIS) devem compor a base de cálculo dos créditos os dispêndios estes serviços contratado quanto às importações dos insumos, que assim forem reconhecidos, ao final deste processo.

2.2.4 Oportunidade de créditos: Receita Federal e Jurisprudência

Com base nas referidas Leis 10.833/2003 e 10.627/2002 em seu art. 3 a definição de “insumos” que a legislação cita não elenca ou detalha o que seria estes insumos. Tão logo se observa o campo em aberto para possibilidades de créditos no processo produtivo conforme comenta Bergamini:

O legislador não trouxe uma definição para o que seriam insumos, como também não relacionou taxativamente quais seriam esses bens e serviços que possibilitaram a apuração de créditos, apenas condicionou que eles deveriam ser utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda. (BERGAMINI et al., 2013, p.165).

Recentemente o CARF tem se manifestado de forma positiva quanto à tomada de créditos de PIS e COFINS sobre diversos insumos prevalecendo o critério da essencialidade do bem adquirido objetivando a obtenção do seu faturamento conforme expresso através do Acórdão nº 3202-001.485⁸:

CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS

O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI - restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ. Ambas as posições (“restritiva/IPI” e “extensiva/IRPJ”) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas - despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado.

⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 3202-001.485 2ª Câmara 2ª Turma Ordinária. Sessão de 24 de Fevereiro de 2015. Disponível em: < <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf> >. Acesso em: 20 mai. 2017.

No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos critérios próprios para a apuração da base de cálculo das contribuições. As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) comenta sobre este assunto também através do Recurso Especial Nº 1.221.170/PR (2010/0209115-0)⁹ conforme abaixo:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ART. 195, § 12 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEIS 10.637/02 E 10.833/03. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

1. O regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS não se assemelha ao regime não cumulativo do ICMS e do IPI. Este possui disciplina constitucional, sendo de observância obrigatória, enquanto aquele foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática.

2. Diferentemente do que ocorre no caso do ICMS e do IPI, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da sua base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação.

3. As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, não ofendem o disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal.

4. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade da empresa.

A partir dessa reflexão a legislação e jurisprudência vêm se atualizando e abrindo oportunidade para recuperação de crédito sobre alguns insumos e como vem sendo enfrentando pela Receita Federal do Brasil, pelos tribunais administrativos e judiciais. Para tanto, busca-se este entendimento através de pesquisa da legislação em Soluções de Consulta, Soluções de Divergência,

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Recurso Especial nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0). Última fase de julgamento 22 de Março de /2017. Disponível em: <
https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=34887768&num_registro=201002091150&data=20140422&formato=PDF. Acesso em 20 mai. 2017.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Decisões dos Tribunais como Supremo Tribunal Federal STF e Supremo Tribunal de Justiça. Isto ajuda a aplicar o conceito da lei ou ainda sua limitação quanto ao uso do crédito, cuja situação, só se reverte diante dos tribunais.

Em se tratando dos insumos de serviços atrelados ao processo produtivo estudado nesta pesquisa, identificam-se algumas oportunidades de créditos de insumos que não foram observados no creditamento de certas operações, principalmente por desconhecimento da legislação acerca do assunto:

Mão de Obra Rh - Processo Produtivo

Entendimento da Receita Federal do Brasil
Solução de Consulta Favorável e Desfavorável:

Em consulta a Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se a Solução de Consulta Interna SRRF06/DISIT nº 136/2009¹⁰ asseverando a possibilidade de creditamento do PIS e da COFINS sobre a contratação de locação de mão-de-obra, desde que aplicadas no processo produtivo ou na prestação de serviços, conforme exemplo abaixo:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA APLICADA DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS. DIREITO A CRÉDITO. Desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência, geram direito a créditos da Cofins os valores pagos a outra pessoa jurídica em decorrência da locação de mão-de-obra diretamente aplicada na produção ou na fabricação de bens destinados à venda.

Já em outro momento a Solução de Consulta DISIT/SRRF08 Nº 195/2013¹¹ vem adotando posicionamento contrário:

NÃO-CUMULATIVIDADE. CONTRATAÇÃO DE EMPRESA DE MÃO-DE-OBRA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE Geram direito à apuração de créditos de Cofins, conforme os expressos mandamentos do

¹⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal – RFB. Solução de Consulta SRRF06/DISIT nº 136/2009. Disponível em: <
<https://novodecisoes.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf>>. Acesso em: 11 mai. 2017.

¹¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal – RFB. Solução de Consulta SRRF08/SRRF08 nº 195 de 30 de Agosto de 2013. Disponível em: <
<https://novodecisoes.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf>>. Acesso em: 13 mai. 2017

art.3º, II, da Lei nº10.833, de 2003, os dispêndios com a aquisição de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens. Salvo no caso de trabalho temporário, a contratação de trabalhadores por meio de empresa interposta, para execução da atividade-fim da pessoa jurídica, não é admitida pela legislação nacional. Não se caracterizam como dispêndios com insumos e, portanto, não geram créditos, dispêndios da pessoa jurídica com atividade-meio. Quanto ao caso de contratação de empresa de mão-de-obra temporária que disponibilize trabalhadores a serem utilizados na execução da atividade-fim, tal contrato envolve o agenciamento, o recrutamento e a disponibilização da mão-de-obra. Serviços de agenciamento e recrutamento de mão-de-obra não são aplicáveis, senão de forma indireta, na produção ou fabricação de bens, ou seja, não se caracterizam como insumos dessa atividade, ao passo que a disponibilização da mão-de-obra, uma obrigação de dar, além de sequer se tratar de bem ou serviço, o que já a retira do alcance do art.3º, II, da Lei nº10.833, de 2003, igualmente não tem como ser objeto de aplicação, senão indireta, na produção ou fabricação de bens, uma vez que não se confunde com o próprio trabalho temporário, o qual é prestado por pessoa física, conforme estabelece de forma expressa o art.2º da Lei nº 6.019, de 1974. Portanto, também os pagamentos decorrentes de contratação de empresa de mão-de-obra temporária não têm como gerar direito à apuração de créditos de Cofins. No que toca ao próprio trabalho temporário, embora ele seja aplicável à produção ou fabricação de bens, não enseja apuração de crédito de Cofins o valor de mão-de-obra paga a pessoa física, por disposição expressa do art.3º, §2º, I, da Lei nº10.833, de 2003.

Desta forma, percebe-se que a apropriação do crédito de PIS e COFINS sobre tais dispêndios pode gerar questionamentos por parte da RFB.

Entendimento do CARF e Tribunais
Decisão Favorável:

Em análise à jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sob o Acórdão nº 330-2002.855¹² explana sobre a possibilidade de crédito sobre tais despesas:

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA APLICADA NA PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS. Os valores pagos a outra pessoa jurídica em decorrência de locação de mão-de-obra aplicada na produção ou na fabricação de bens destinados à venda geram direitos a crédito da COFINS, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

Referida decisão leva em consideração que a locação de mão de obra é reconhecida como serviço pela própria Receita e também por este motivo, há

¹² BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 3302-002.855 3ª Câmara 2ª Turma Ordinária. Julgamento em 25 de fevereiro de 2015. Disponível em: < <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf> >. Acesso em: 13 mai. 2017.

obrigatoriedade de retenção de PIS e COFINS quando do pagamento dos referidos serviços, nos termos do art. 30 da Lei nº 10.833/2003:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP. (BRASIL, 2003).

Ademais, a jurisprudência destaca que as empresa que exploram a atividade de locação de mão de obra de tributar integralmente tais valores pelo PIS e pela COFINS conforme Acórdão nº 340-2003.003¹³ cita:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. TRIBUTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. STJ. RECURSO REPETITIVO. No caso de empresa que presta serviços de locação de mão-de-obra, são considerados na sua receita bruta os valores por ela recebidos da empresa tomadora dos serviços, neles incluídos reembolsos de pagamento de salários e encargos sociais, previdenciários e trabalhistas dos empregados, os quais integram a base de cálculo do PIS e da Cofins. O CARF, nos termos do Regimento Interno, deve adotar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferido na sistemática de Recursos Repetitivos. Recurso Voluntário negado.

A jurisprudência também comenta acerca da Base de Calculo destes custos de Mão de Obra conforme Acórdãos nº 3202-001.485¹⁴ e nº 3402-002.625¹⁵:

¹³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 340-2003.003 4ª Câmara 2ª Turma Ordinária 3ª Sessão de Julgamento em 26 de Abril de 2016. Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 mai. 2017.

¹⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 3202-001.485 2ª Câmara 2ª Turma Ordinária 3ª Sessão. Julgamento em 24 de fevereiro de 2015. Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13/05/2017.

¹⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 3402-002.625 4ª Câmara 2ª Turma Ordinária 3ª Sessão. Julgamento em 23 de fevereiro de 2015. Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 13 mai. 2017.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO INDEVIDA DE CUSTOS DE MÃO-DE-OBRA. Somente podem ser excluídas da base de cálculo as verbas e rubricas citadas expressamente no art. 1º, §3º, da Lei nº 10.833/2003, entre as quais não há nenhuma menção a custos de mão-de-obra.

LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. BASE DE CÁLCULO.

Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003 A base de cálculo da Contribuição devida pelas sociedades que se dedicam à atividade de locação de mão-de-obra inclui os valores recebidos e depois pagos a título de salários ao pessoal locado. Recurso Voluntário Negado Crédito Tributário Mantido.

E este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) conforme Recurso Especial nº 1.141.065¹⁶ - SC (2009/0095932-9):

PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. "FATURAMENTO" E "RECEITA BRUTA". LEIS COMPLEMENTARES 7/70 E 70/91 E LEIS ORDINÁRIAS 9.718/98, 10.637/02 E 10.833/03. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO QUE OBSERVA REGIMES NORMATIVOS DIVERSOS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA (LEI 6.019/74).

1. A base de cálculo do PIS e da COFINS, independentemente do regime normativo aplicável (Leis Complementares 7/70 e 70/91 ou Leis ordinárias 10.637/2002 e 10.833/2003), abrange os valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços de locação de mão-de-obra temporária (regidas pela Lei 6.019/74 e pelo Decreto 73.841/74), a título de pagamento de salários e encargos sociais dos trabalhadores temporários.

Desta forma, tais contratações estão sujeitas ao pagamento das contribuições PIS e COFINS pela prestadora dos serviços sendo possível a tomada de crédito sobre este serviço no processo produtivo.

Frete entre estabelecimentos da mesma empresa

Entendimento do CARF

Decisão Favorável conforme Acórdão nº 3402-003.148¹⁷:

CREDITAMENTO.	FRETE	ESPECIALIZADO.	ENTRE
ESTABELECIMENTOS.	PRODUTO	ACABADO.	EXIGÊNCIAS

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ. Recurso Especial nº 1.141.065 - SC (2009/0095932-9 Primeira Seção. Julgamento em 09 de dezembro de 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=934850&num_registro=200900959329&data=20100201&formato=PDF>. Acesso em: 15 abr. 2017.

¹⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Acórdão nº 3402-003.148 4ª Câmara 2ª Turma Ordinária. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 06 mai. /2017.

SANITÁRIAS. DESPESA OPERACIONAL.
 Tratando-se de frete especializado de produtos acabados entre os estabelecimentos, para atender às exigências sanitárias essenciais para que o produto final chegue ao comprador sem perder suas qualidades intrínsecas, cabe o creditamento das contribuições sociais não cumulativas sobre tais dispêndios como insumos, por se tratar de despesas operacionais.

Aquisição de partes e peças de reposição empregadas na manutenção das máquinas

Entendimento da Receita Federal do Brasil
 Solução de Consulta Favorável COSIT nº 168/2017¹⁸:

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. INSUMOS. ADMISSIBILIDADE. MOMENTO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO.

As partes e peças de reposição empregadas na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda são consideradas insumos para fins de desconto de créditos da COFINS, desde que os dispêndios decorrentes de sua aquisição não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção. O direito à apuração do crédito da COFINS relativo à aquisição de insumos ocorre no mês da aquisição do bem. Não havendo a efetiva utilização como insumo das partes e peças de reposição adquiridas, caso o crédito apropriado não tenha sido utilizado para dedução do valor da contribuição devido em determinado período de apuração, para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro, a pessoa jurídica deverá proceder ao estorno do referido crédito. Vinculada parcialmente à Solução de Divergência Cosit nº 07, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de outubro de 2016.

Clicleria para Tampografia

Entendimento da Receita Federal do Brasil
 Solução de Consulta Favorável COSIT nº 99036/2017¹⁹:

EMENTA: CRÉDITO. INSUMOS. PEÇAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. SERVIÇOS DE CLICHERIA.

As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep,

¹⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal – RFB. Solução de Consulta COSIT nº 168 de 09 de março de 2017. (Publicado(a) no DOU de 14/03/2017, seção 1, pág. 43. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81194>>. Acesso em: 15 abr. 2017.

¹⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal – RFB. Solução de Consulta COSIT nº 99036 de 24 de fevereiro de 2017. (Publicado(a) no DOU de 06/03/2017, seção 1, pág. 61). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=80954>>. Acesso em: 15 abr. 2017.

desde que tais partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Lixas Abrasivas, brocas para furadeiras, disco de corte e gás para máquinas de solda

Entendimento da Receita Federal do Brasil
Solução de Consulta Favorável COSIT nº 99047²⁰/2017:

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. LIXAS ABRASIVAS. BROCAS PARA FURADEIRAS. DISCO DE CORTE. GÁS PARA MÁQUINAS DE SOLDA.

Consideram-se insumos, para fins do creditamento previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, entre outros, bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, sendo desnecessário que venham a compor o produto final. Os bens mencionados não podem estar incluídos no ativo imobilizado e devem, ainda, atender a todas os demais requisitos da legislação de regência.

(...)

Manutenção de Moldes: Materiais, Peças e Serviços

Entendimento da Receita Federal do Brasil
Solução de Consulta Favorável COSIT nº 15/2013²¹:

NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS OU PEÇAS APLICADOS OU CONSUMIDOS NA MANUTENÇÃO DE MOLDES. CRÉDITOS. No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, as despesas com aquisição de materiais ou peças aplicados ou consumidos na manutenção de moldes utilizados na produção ou na fabricação de bens ou de produtos destinados à venda geram créditos, desde que tais materiais ou peças não acrescentem vida útil superior a um ano aos referidos moldes, atendidos os demais requisitos da legislação de regência. NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS NA MANUTENÇÃO DE MOLDES. CRÉDITOS. No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, as despesas com aquisição de serviços aplicados ou consumidos na manutenção de moldes utilizados na produção ou na fabricação de bens ou de produtos destinados à venda geram créditos, desde que tais serviços não acrescentem vida útil superior a um ano aos referidos moldes, atendidos os demais requisitos da legislação de regência (...).

²⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal – RFB. Solução de Consulta COSIT nº 99047 de 20 de março de 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81416>>. Acesso em: 15 abr. 2017

²¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal – RFB. Solução de Consulta COSIT nº 15 de 07 de agosto de 2013. Publicado(a) no DOU de 16/08/2013, seção , pág. 14). Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=44869>>. Acesso em 15 abr. 2017.

Desta forma, a empresa objeto deste estudo, contrata fornecedores para prestar manutenção de Ajustes e retifica dos seus Moldes tendo em vista que não há equipe especializada para este serviço apenas fabricando novos.

Manutenção de Maquinas e Equipamentos

Entendimento da Receita Federal do Brasil
Solução de Consulta Favorável DISIT/SRRF nº 13/2013²²:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. INSUMO. CRÉDITOS.

(...)

Os serviços contratados de pessoas jurídicas domiciliadas no País para a manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação de produtos destinados à venda, desde que não estejam sujeitos à escrituração no ativo imobilizado, podem ser considerados insumos para efeito de cálculo de créditos na tributação não-cumulativa da Cofins, atendidos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

Sendo assim, a empresa contrata serviços de manutenção de empilhadeira para movimentar os produtos após fabricação para armazenagem em suas prateleiras ou Drive-in.

Materiais de Embalagens e Etiquetas

Entendimento da Receita Federal do Brasil
Solução de Consulta Favorável DISIT/SRRF nº 182/2013²³:

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE INDUSTRIAL. CRÉDITOS. INSUMOS. ARMAZENAGEM. FRETE. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. CUSTOS DIVERSOS.

Para os fins previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, somente configuram insumos na produção e fabricação de bens destinados à venda, a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem e outros bens que sofram alterações como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida

²² BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal – RFB. Solução de Consulta DISIT/SRRF nº 13 de 28 de fevereiro de 2013. (Publicado(a) no DOU de 27/03/2013, seção , pág.31). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=40557>>. Acesso em: 15 abr. 2017.

²³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal – RFB. Solução de Consulta DISIT/SRRF nº 182 de 13 de setembro de 2013. (Publicado(a) no DOU de 02/10/2013, seção , pág.27). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=46546>>. Acesso em: 14 abr. 2017.

sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem como, os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Entendimento do CARF

Decisão Favorável conforme Acórdão nº 3201-000.845²⁴:

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. ETIQUETAS
Material utilizado nas embalagens com fins de garantir a proteção ao produto para minimizar a contaminação, prevenir danos e acomodar o rótulo/etiquetas para perfeita identificação do produto é considerado insumo utilizado no processo de produção da mercadoria destinada à venda.

Segue alguns exemplos de Materiais de embalagens que a empresa, objeto desta pesquisa, utiliza: Papel Kraft, Papelão Ondulado, Plástico Bolha, Saco Plástico, Big Pack, Filme Stretch, Papel, Papel Remendo, Remendo Caixa, Papel HD., Aplicador Embalagem, Aplicador Filme Strech, Fita, Fita Adesiva, Fita DLT, Fita Hot Stamp, etiquetas.

Materiais Auxiliares/Produtos Intermediários:

Entendimento da Receita Federal do Brasil

Solução de Consulta Favorável DISIT/SRRF05 nº 22/2012²⁵:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Os produtos intermediários que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida na fabricação do produto destinado à venda, são considerados insumos e podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados na apuração da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa.

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
Os produtos intermediários que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida na fabricação do produto destinado à venda,

²⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 3201-000.845 2ª Câmara 1ª Turma Ordinária. Sessão de 24 de Janeiro de 2012. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 14 abr. 2017.

²⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal – RFB. Solução de Consulta DISIT/SRRF05 nº 22 de 12 de março de 2012. (Publicado(a) no DOU de 03/04/2012, seção 1, pág. 126). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67715>>. Acesso em: 15 abr. 2017.

são considerados insumos e podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados na apuração da contribuição para a Cofins, não-cumulativa.

Sendo assim, alguns dos materiais auxiliares utilizados no processo de eletrodomésticos são: Selo, Caixa Master, Rolo, Filme, Trena Digital, Cliche Facas para Caixa, Ferramenta, Abraçadeira. Adesivo, Folhetos/Manuais de Instruções, Lona, Mangueira Industrial, Conexão, Cotovelo, Barra Solda, Fototipo, Cabos, Caixa Papelão, Cola, Conexão, Estrator do Motor, Plug, Ribbon, Selo Inspeção, Selo Ruído.

Locação de máquinas e Equipamentos

Entendimento da Receita Federal do Brasil
Solução de Consulta Favorável COSIT nº 95/2015²⁶:

EMENTA: ALUGUÉIS. MÁQUINAS. EQUIPAMENTOS. As despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados, direta ou indiretamente, nas atividades empresariais geram crédito no regime de apuração não cumulativa da Cofins.
DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IV.
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
EMENTA: ALUGUÉIS. PRÉDIOS. MÁQUINAS. EQUIPAMENTOS. As despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados, direta ou indiretamente, nas atividades empresariais geram crédito no regime de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep.
DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, IV.

Armazenamento/Frete na Operação de Venda:

Entendimento da Receita Federal do Brasil
Solução de Consulta Favorável DISIT/SRRF09 nº 183/2013²⁷:

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE INDUSTRIAL. CRÉDITOS. INSUMOS. ARMAZENAGEM. FRETE. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. CUSTOS DIVERSOS (...)

²⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal – RFB. Solução de Consulta COSIT nº 95 de 07 de abril de 2015. (Publicado(a) no DOU de 23/04/2015, seção 1, pág. 20). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63385>>. Acesso em: 15 abr. 2017.

²⁷ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal – RFB. Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 183 de 13 de setembro de 2013. (Publicado(a) no DOU de 02/10/2013, seção, pág. 27). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=46547>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

Por outro lado, permitem o creditamento, entre outras hipóteses: (...) 4) a armazenagem e frete na operação de venda de produtos fabricados, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Entendimento do CARF

Decisão Favorável conforme Acórdão nº 3403-002.509²⁸:

PIS E COFINS. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. ARMAZENAMENTO.

É autorizado o creditamento sobre os dispêndios do sujeito passivo com o armazenamento de produtos acabados porque, neste particular, a norma que dá fundamento ao direito não distingue entre a armazenagem de matérias-primas, de produtos em fabricação ou de artigos já prontos para comercialização. Artigo 3o, inciso IX, Lei no 10.833/03.

Entendimento do Tribunal Regional Federal da 5ª Região

Decisão Judicial Favorável conforme Processo Originário nº 200881000147911²⁹:

PIS – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – CONTRIBUIÇÕES - TRIBUTÁRIO. LEI Nº 10.833/03.

(...)

Não há como negar o direito subjetivo ao crédito relativo à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, uma vez que está previsto expressamente no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003.

Nesta etapa ocorrem pagamentos com Diárias com Transportadoras e Diárias com Armazenagem.

Gás Empregado em Empilhadeiras:

Entendimento da Receita Federal do Brasil

Solução de Consulta Favorável DISIT/SRRF09 nº 36/2011³⁰:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Na sistemática não cumulativa, podem ser descontados, entre outros, créditos em relação a:

²⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 3403-002.509 4ª Câmara 3ª Turma Ordinária. Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>
<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>.

Acesso em: 20 abr. 2017.

²⁹ BRASIL. Justiça Federal. Tribunal Regional Federal da 5ª Região – TRF. Processo Originário nº 200881000147911 1ª Vara Federal do Ceará). Disponível em:

<http://www.trf5.jus.br/data/2013/08/200881000147911_20130819_3858607.pdf>. Acesso em: 21 abr2017.

³⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal – RFB. Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 36 de 10 de janeiro de 2011. (Publicado(a) no DOU de 07/02/2011, seção 1, pág. 23). Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67949>>.

Acesso em: 21 abr. 2017.

(...)

d) combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda.

Entendimento do CARF

Decisão Favorável segundo Acórdão nº 3302-002.722³¹:

GÁS EMPREGADO EM EMPILHADEIRAS. É legítima a apropriação do crédito das contribuições em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte e sobre o gás empregado em empilhadeiras, por integrarem o custo de produção dos produtos.

Manutenções de Instalações:

Entendimento do CARF

Decisão Favorável conforme Acórdão nº 3302-001.781³²:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo passível de crédito no sistema não cumulativo não é equiparável a nenhum outro conceito, trata-se de definição própria. Para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.

CRÉDITOS. DESPESAS COM PEÇAS DIVERSAS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS, VEÍCULOS E INSTALAÇÕES. Admite-se o crédito de despesas com peças e custos de manutenção de máquinas, veículos, equipamentos e instalações caso sejam utilizados na produção dos bens e serviços vendidos.

Frete na Aquisição:

Entendimento da Receita Federal do Brasil

Solução de Consulta Favorável DISIT/SRRF08 nº 197/2011³³:

FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO DE PRODUÇÃO. O valor do frete pago a pessoa jurídica domiciliada no País na aquisição de

³¹BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 3302-002.722 3ª Câmara 2ª Turma Ordinária. Sessão de 18 de setembro de 2014. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

³²BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão nº 3302-001.781 3ª Câmara 2ª Turma Ordinária. Sessão de agosto de 2012. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 20 mai. 2017.

³³BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal – RFB. Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 197 de 16 de agosto de 2011. (Publicado(a) no DOU de 30/09/2011, seção 1, pág. 63). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72202>>. Acesso em: 04 jun. 2017.

matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários compõe o custo destes insumos para fins de cálculo do crédito a ser descontado da Cofins. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e IX. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.

Sendo assim, nota-se que o conceito de insumo que o CARF vem utilizando em suas decisões não é o mesmo utilizado para fins de IPI. Para o CARF não se pode aplicar ao PIS e a COFINS o conceito de insumo utilizado para o IPI, uma vez que, as citadas Instruções Normativas RFB (IN 247/02 e IN 404/04) estão em desacordo com o art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, pois não se pode vincular a não cumulatividade inerente às contribuições do PIS e da COFINS, que tributam sobre sua receita bruta das empresas, ao pressuposto de que os dispêndios que geram o direito ao crédito fossem apenas aqueles ligados fisicamente ao processo produto, no sentido de entender como insumos apenas os itens que neles se desgastam.

Portanto, a abrangência do conceito de insumos pela não cumulatividade de PIS e da COFINS é mais amplo do que o do IPI utilizado pela Receita Federal em resposta as soluções de consulta uma vez que estes serviços de Armazenagem, Honorários pagos a Despachantes Aduaneiros e Fretes Pagos do Porto até o estabelecimento são insumos no processo produtivo. Em caso de questionamento por parte da Receita Federal é possível obter decisão favorável na esfera administrativa relativa aos dispêndios vinculados ao processo de importação para processo produtivo sempre que provado a relação e relevância do dispêndio com serviços aduaneiros.

3 METODOLOGIA

Neste tópico serão apontados os procedimentos metodológicos e categorias delineadas para este estudo. Logo em seguida, é definida a amostra de pesquisa. Por fim, descrevem-se os procedimentos de coleta de dados e análises desses dados.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

3.1.1 Métodos de Abordagem

Quanto à Metodologia, no tocante a abordagem do problema, a pesquisa pode ser qualitativa ou quantitativa. Neste trabalho o tipo da pesquisa será qualitativo. Estas considerações são reforçadas por Beuren (2013, p. 92) quando afirma que “Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que esta sendo estudado”.

Apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa. (BEUREN, 2013, p.92).

3.1.2 Objetivos da Pesquisa

A pesquisa quanto aos seus objetivos pode ser exploratória, descritiva, explicativa ou preditiva. Neste trabalho ela será descritiva.

Para Cervo e Bervian (1996, pg. 49) “pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

3.1.3 Objetivos da Pesquisa

Os procedimentos adotados neste trabalho serão pesquisa bibliográfica e simulação de dados coletados de um caso real. Por isto a coleta de dados será baseada numa empresa de eletrodomésticos, mas, que será mantido o sigilo de dados.

Com relação a este caso real que será estudado Beuren (2013, p. 84) cita “A pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrando”.

Neste tipo de pesquisa envolve levantamento bibliográfico, pois, a legislação tributária federal e a jurisprudência servirão de base para identificação dos insumos que dão direito ao crédito de PIS e da COFINS.

Sendo assim:

A pesquisa bibliográfica é meio de formação por excelência e constitui o procedimento básico para os estudos monográficos, pelos quais se busca o domínio do estado da arte sobre determinado tema. Como trabalho científico original, constitui a pesquisa propriamente dita nas áreas das ciências humanas. Como resumo de assunto, constitui geralmente o primeiro passo de qualquer pesquisa científica. Os alunos de todos os institutos e faculdades devem, portanto, ser iniciados nos métodos e técnicas da pesquisa bibliográfica (CERVO, 2002, p.66).

Com os dados disponíveis, é possível a análise e interpretação dos mesmos, desenvolvendo uma análise crítica, buscando a relação entre a pesquisa bibliográfica e o estudo do caso, apresentando as devidas conclusões sobre o tema.

3.2 DEFINIÇÃO DO CAMPO DE OBSERVAÇÃO

Por se tratar de simulação de dados coletados, o campo de pesquisa destinado ao presente trabalho é uma empresa de eletrodomésticos onde será observado seu processo produtivo e os insumos aplicados que darão direito a crédito de PIS e da COFINS. Por motivos de sigilo, optou-se em manter o nome da empresa sob anonimato.

3.3 COLETA DE DADOS

Esta coleta será baseada em dados reais de uma empresa de eletrodomésticos, pela qual, será mantido sigilo de dados.

Os dados reais foram baseados através dos estudos tributários, notas fiscais e planilhas demonstrando os créditos de PIS e da COFINS de serviços, insumos e serviços pagos no momento da importação, atrelados a produção, que não estavam sendo creditados na apuração.

Também será utilizada para amparar a base legal das legislações o sítio da Receita Federal em www.receita.fazenda.gov.br com suas Soluções de Consultas e Soluções de Divergências, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em idg.carf.fazenda.gov.br com seus acórdãos, o Supremo Tribunal Federal em

www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp e Superior Tribunal de Justiça em www.stj.jus.br.

- PARTICIPAÇÃO NO PROJETO DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DE PIS E COFINS

Visando dar uma contribuição a este trabalho, a autora desta monografia, participou de um projeto de recuperação de crédito extemporâneo de PIS COFINS sobre custos de Importação (Armazenagem, Frete Porto/Fabrica e Honorários pagos a Despachantes) referente a um período de 5 anos anteriores, sendo que a empresa nunca havia tomado este crédito.

Este projeto limitou-se as aquisições de produtos/mercadorias e contratação de serviço. Para o levantamento de créditos de PIS/COFINS foram utilizados como base: relatórios de produtos/mercadorias extraído do EFD- ICMS/IPI (Bloco C-170) e relatórios de despesas retiradas diretamente do sistema da empresa. Após esta foram expurgados os créditos já aproveitados mediante confrontos com as informações na EFD-Contribuições, DACON e nas próprias apurações.

O trabalho foi intenso e árduo, pois, além do levantamento de dados, notas e verificação com usuários donos do processo também foi feito o trabalho de retificação das declarações Acessórias de DACON e EFD-PISCOFINS, de forma retroativa, para carregar o saldo credor até o presente momento.

É importante destacar que os créditos levantados desafogaram o caixa da empresa, pois, foi compensada nas apurações seguinte. Com isso, a empresa pagou menos tributos de PIS COFINS reduzindo a carga tributária.

4 DESCRIÇÃO / ANÁLISES DOS DADOS / RESULTADOS

Neste capítulo tem por finalidade a apresentação dos dados pertinentes ao problema de pesquisa. Primeiramente, apresentam-se a descrição do processo produtivo de eletrodomésticos. Após, analisa-se os dados levantados e identificados para realização de simulações. Nestas simulações demonstra-se através da apuração de algumas operações os créditos que foram levantados. E por fim, explanam-se os resultados obtidos deste trabalho.

4.1 DESCRIÇÃO PROCESSO PRODUTIVO DE ELETRODOMESTICOS

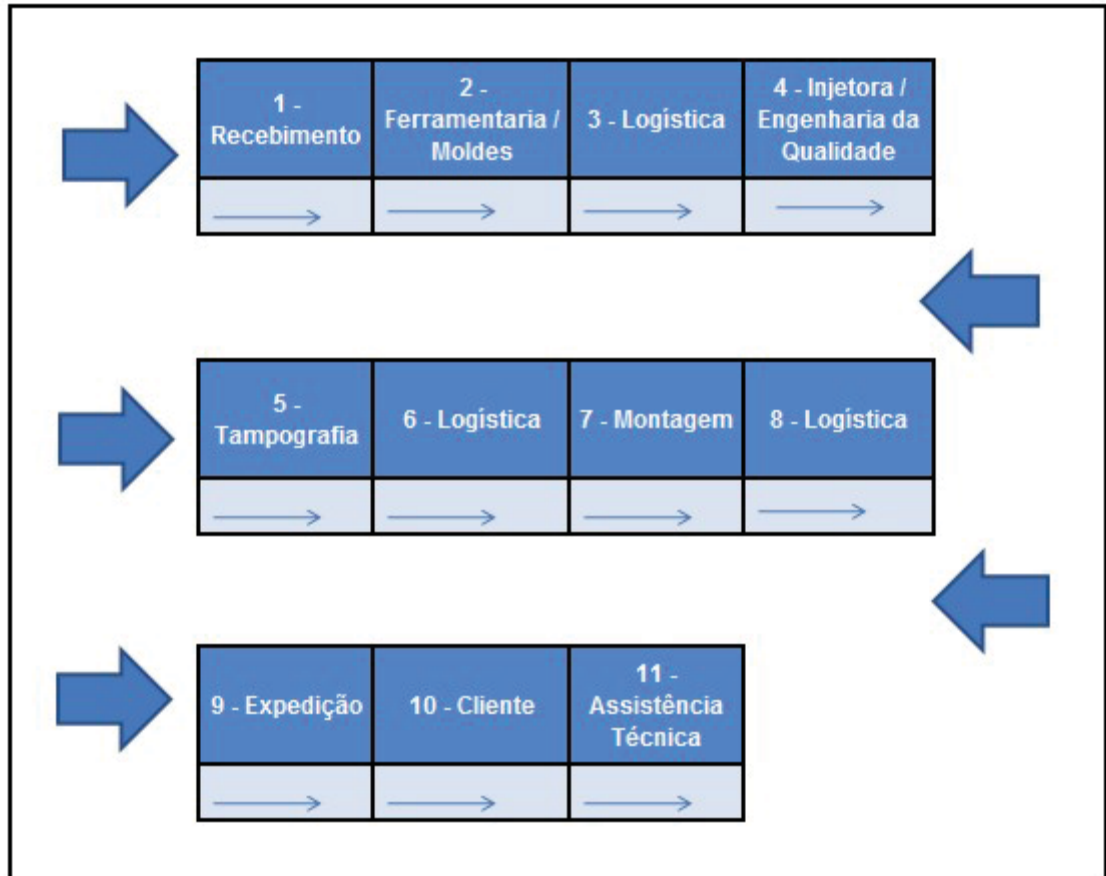
Para delimitar o trabalho dentro da proposta descrita no objetivo específico, optou-se por realizar a descrição do processo produtivo de uma fábrica de eletrodomésticos bem como demonstrar seu fluxo. Desta maneira, consegue-se visualizar com mais exatidão cada etapa deste procedimento e as oportunidades para recuperação de crédito de PIS e COFINS ao aplicar o conceito de insumos utilizados neste processo produtivo.

Antes de demonstrar o fluxo e suas descrições far-se-á necessário citar os produtos fabricados neste processo produtivo:

- a) Eletrodomésticos: micro-ondas.
- b) EletroPortáteis: Aspirador, Balança, Bebedouro, Cafeteira, Centrífuga, Chaleira Elétrica, Churrasqueira, Torradeira, Vaporizador, Cook Top, Crepeira, Espremedor de Frutas, Ferro de Passar a Seco, Forno Elétrico, Fritadeira, Grill e Sanduicheira, Lavadora de Alta Pressão, Liquidificador, Máquina de Cupcake, Máquina de Sorvete, Moedor, Multifatiador, Multiprocessador, Omeleteiras, Panela de Arroz Elétrica, Panela de Pressão, Panela Elétrica, Pipoqueira.
- c) Climatização: Aquecedor, Circulador, Umidificador, Ventilador.
- d) Beleza e Saúde: Aparador de Pelos, Balança de Banheiro, Cortador de Cabelo, Escova, Hidromassageador, Prancha, Secador de Cabelo.

O Fluxo deste processo de produção pode ser observado abaixo conforme apresenta a FIGURA 1.

FIGURA 1 – FLUXO PROCESSO PRODUTIVO



FONTE: Elaborada pela Autora

A descrição do processo produtivo, conforme fluxo demonstrado acima, esta contemplada logo abaixo conforme o QUADRO 1.

QUADRO 1 – DESCRIÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO DE ELETRODOMESTICOS

FLUXO	DESCRIÇÃO PROCESSO PRODUTIVO
1 - Recebimento	Recebimento de Materiais Importados e Nacionais
	<i>Materiais plásticos importados:</i>
	Os motores, componentes, cabos e outros serão utilizados diretamente nos produtos na linha de montagem.
	Polipropileno (PP): Este material é um tipo de plástico moldado usando apenas aquecimento, ou seja, é um termoplástico. Possui propriedades muito semelhantes às do polietileno (PE), mas, com ponto de amolecimento mais elevado. Sendo assim, este material é derretido numa máquina e usado nos moldes para constituição do corpo dos eletrodomésticos como: Ferro de passar, liquidificador, batedeira e outros produtos relacionados a este ramo de produção.
	Nylon / Pigmento.
	Copolímeros de Estireno-co-Acrilonitrila (SAN): Este material é um tipo de plástico transparente e brilhante. Possui maiores resistências química e térmica que o Poliestirenos (PS). Desta forma, é utilizado nos produtos eletrodomésticos como: tigelas para batedeiras, processadores e copos de liquidificador e a outros relacionado a este ramo de produção.
	Copolímero de Acrilonitrila-Butadieno-Estireno (ABS): Este material possui boa resistência ao impacto devido ao butadieno, sua dureza depende das quantidades de butadieno e acrilonitrila, possui boa resistência à tração e pode ser usado sob temperaturas de até 80°C. Possui baixa resistência às intempéries e maior resistência química que o Poliestirenos (PS) devido à acrilonitrila.
	Placas e componentes – kit importado.
	<i>Materiais Nacionais:</i>
	Caixa máster, caixa unitária, calço e saco plástico são utilizados diretamente nos produtos na linha de montagem.
	Poliestireno (PS): Este material é utilizado nas tigelas para batedeiras, processadores e copos de liquidificador.
	Placas, subconjunto, peças plásticas, gás, alumínio são utilizados diretamente nos produtos na linha de montagem.
	Materiais Auxiliares: Adesivo; Etiquetas; Fita; Folhetos/Manuais de Instruções; Lona; Ribbon; Selo; Abraçadeira; Mangueira Industrial; Conexão; Cotovelo; Barra Solda; Fototipo. Materiais de Embalagem: Papel Kraft; Papelão Ondulado; Plástico bolha; Big pack; Filme Stretch; Papel Remendo; Remendo Caixa; papel HD. Aplicador de Embalagem: Fita; Filme Stretch.
	2 - Ferramentaria / Moldes
3 - Logística	Nesta a logística administra, planeja e controla a produção por separar material e abastecer as linhas de produção conforme ordens.

4 - Injetora / Engenharia da Qualidade

Neste processo são utilizados os materiais plásticos (matéria-prima e material adicional) para gerar as peças que irão compor os produtos.
Matéria prima virgem: materiais plásticos SAN (Copolímero de estireno-co-acrilonitrila) e PP (Polipropileno) na preparação das peças que irão compor os produtos. Material ainda não processado e sem adição do máster.
Máster: Material utilizado para dar a coloração específica a matéria prima.
Matéria prima pigmentada: Matéria prima virgem com adição do master.
Matéria prima misturada: Material já processado, moído e regranulado em forma de pallets.
Dosador de Máster: Equipamento que faz a dosagem e a mistura do máster com a matéria prima.
Válvula Proporcional: Equipamento que dosa a quantidade de material moído utilizado no processo.
<u>Descrição da Preparação da Matéria-Prima junto com o Material Adicionado para abastecer Injetoras</u>
<i>Preparação do dosador de Máster para o processo de injeção:</i>
A mistura da matéria-prima (base e máster) usado no processo de injeção é feita com o auxílio do dosador antes de abastecer o funil do dosador com o máster desejado. Esta preparação é utilizada para produtos que utilizam material base e máster.
<i>Preparação manual de matéria-prima para o processo de injeção:</i>
O preparo manual é feito para produtos que utilizem materiais adicionais além da matéria-prima base e do máster. Ex: cargas aditivos e outros materiais. Realizado a mistura manualmente entre a matéria-prima base e o material adicional utilizando uma caixa ou tambor. Nesta etapa é levado em consideração à proporcionalidade contida na estrutura de produto. Logo após é misturada manualmente até a homogeneização dos dois ou mais materiais. Colocado a caixa ao lado de traz da máquina para abastecimento do funil através do alimentador.
<i>Preparo de material regranulado/moído:</i>
Verificado se tem umidade e contaminação antes da utilização. Caso esteja umido é providenciado estufa para secagem da matéria prima. Caso esteja contaminado com outras cores ou outra espécie de matéria prima é feito a descontaminação juntamente com o pessoal da montagem. Colocado o material moído nos recipientes adequado e deixado ao lado de traz da máquina e indexado na sonda do alimentador de matéria-prima. Registrado no Controle de Material Regranulado e moído a quantidade de materiais utilizados na mistura.
<i>Mudança na Alimentação de Material Moído ou Regranulado para Virgem:</i>
Realizado a mudança na conexão dos tubos e a descontaminação dos alimentadores.
<i>Mudança na Alimentação de Material base PP para SAN ou inverso:</i>
Realizado a descontaminação dos tubos e a troca na linha de PP (Polipropileno) para para SAN (Copolímero de estireno-co-acrilonitrila) ou inverso.
<i>Alimentação das Máquinas via rede:</i>
Abastecido os materiais base PP (Polipropileno) e SAN (Copolímero de estireno-co-acrilonitrila) diretamente em silos na central de alimentação. Estes são levados automaticamente até as máquinas por sistema de vácuo.
<i>Peças Injetadas:</i>
<i>São Emitidas Ordens de Setup para Injeção e feito programação para Tampografia</i>
Injeção Equipe Técnica: Abastecido as Injetoras. Ajustado molde e ciclo injeção. Acionado qualidade para liberação da máquina e produção.
<i>Injeção Operador:</i>
<i>Injeção Operador:</i> E injetado peças conforme ordem de produção. Se a injetora não estiver no conforme registrar parada e acionar a equipe da Engenharia da Qualidade para realizar tratativa.
Se a injetora estiver funcionando corretamente e as peças saírem conforme esperado/planejado ajustar máquina para tampografar as peças e acionado a Engenharia da Qualidade para inspecionar o produto. Se a qualidade for assegurada é encaminhado ao setor de logística para conferir e gerar etiqueta de endereçamento e movimentar peças para o estoque.

5 - Tampografia	<p>Neste processo são recebidas as peças com suas programações e ajustado as máquinas para tampografar as peças. Acionado a Engenharia da Qualidade para inspecionar as peças. Se aprovadas é carimbada com qualidade assegurada e reportado a Logística para gerar etiqueta de endereçamento para movimentar peças para o estoque.</p> <p>Observação: Sendo assim, a tampografia é um processo de impressão indireta e encavográfica (baixo-relevo) que consiste na transferência de tinta do clichê (matriz) para a peça a ser decorada através do tampão.</p>
6 - Logística:	<p style="text-align: center;"><i>Administração, Planejamento e controle da produção:</i></p> <p>Recebe Ordens de Produção, Separa Material e abastece as linhas de montagem. Movimenta peças sistematicamente e abastece linhas de montagens.</p>
7 - Montagem:	<p>Neste processo é injetado peças, montado o motor, aplicação de placas manual ou automática, subconjuntos, cabos, trocador de calor e incluir demais componentes para gerar os produtos acabados.</p> <p>São identificadas as peças não-conforme e encaminhado ao setor de qualidade para coleta e registrado o defeito na Ficha de Apontamento de Retrabalho e encaminhado novamente ao montador.</p> <p>Se não forem identificadas as peças não-conforme nesta etapa é realizado teste intermediário como Testes Laboratoriais do produto, Ensaio de Segurança do Produto, Avaliação da Conformidade de Emissão da Declaração de Potência Sonora dos produtos. Estando o teste aprovado são incluídos os demais componentes. O setor de qualidade coleta amostra para teste. Ex.: Teste de Conformidade do produto. Se a inspeção estiver aprovada libera produto para esteira. Se não estiver aprovada a inspeção é solicitado retorno do ultimo lote para bloqueio. Inspecciona 100% o lote bloqueado e retrabalha apenas os produtos que forem necessários e depois retoma para o montador. Depois é encaminhado para avaliação da qualidade e liberado produtos para Expedição.</p>
8 - Logística:	<p style="text-align: center;"><i>Gestão de estoques e armazenagem:</i></p> <p>Depois de carimbado "Qualidade Aprovada" pela Qualidade é conferido contenedor e paletização. Gerado Etiqueta de endereçamento e movimentado peças para o estoque. Movimentar Armazenamento das mercadorias através de Paletizadoras nos Drive-in</p> <p style="text-align: center;"><i>Distribuição, Transportes e Administração de tráfego:</i></p> <p>Movimentar partes e peças de reposição empregadas na manutenção das máquinas de empilhadeiras. Gastos com Combustível em empilhadeiras.</p> <p>Administrar Tráfego como: Diárias com Transportadoras; Diárias com Armazenagem de Importação, Armazenamento/Fretes nas operações de venda, Pagamentos Honorários de Despachantes; Serviço de Paletização; Serviço Carga e Descarga de Armazenagem; Serviço Transporte de Frete do Porto ate o estabelecimento; Seguro na Armazenagem; Movimentação de Contaneirs, Tratamento e Coletas de Resíduos, Palletes e Serviços de Paletização, Custas Hospedagem Drive Note, Desmontagem e Montagem Divisórias, Pintura Garagem, Show Roon se for pequenos.</p> <p>Tratamento e Coletas de Resíduos, Palletes e Serviços de Paletização, Custas Hospedagem Drive Note, Desmontagem e Montagem Divisórias, Pintura Garagem, Show Roon se for pequenos, Sindicatos dos Arrumadores.</p>
9 - Expedição:	<p>Expede os produtos acabados para o centro de distribuição (Armazém) ou diretamente para o cliente através de Notas de Faturamento.</p> <p>Sindicatos dos Arrumadores. Retrabalhos com Arrumadores.</p>
10 - Cliente:	<p>Cliente recebe mercadoria através de Notas Fiscais. Se mercadoria estragar dentro da garantia é encaminhado a Assistência Técnica.</p>
11 - Assistência Técnica:	<p>Neste processo consumidor leva produto ate os postos de assistência técnica onde é realizado conserto e manutenção com aplicação de peças do produto estragado.</p> <p>Realizado Vista Explodida do Produto em 3D que consiste numa fotografia para conseguir a peça certa e com exatidão.</p>

FONTE: Elaborada pela Autora

4.2 ANALISES DOS DADOS

Em cumprimento a proposta descrita nos objetivos específicos, optou-se em especificar os bens, serviços, custo de importação e identificar oportunidades de crédito perante a lei e jurisprudência que são utilizados como insumos neste processo produtivo.

Sendo assim, decidiu-se pela estratégia de explanar na revisão teórica os créditos de insumos que a lei já permite na apropriação do PIS e COFINS utilizados na produção de produtos destinados a venda bem como identificar os serviços de insumos essenciais ao processo produtivo que não foram analisados ou aproveitados em momentos anteriores e que são belas oportunidades para o presente.

Conforme os art. 3º da Lei 10.637, de 2002 e art. 3º da Lei 10.833, de 2003; IN 247/2002 e IN 404/2004 os seguintes dados foram especificados sendo considerados neste levantamento:

a) Aquisição de Bens e Serviços:

Bens adquiridos para revenda;

Bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e na prestação de serviço. Além dos Combustíveis e Lubrificantes, poderá utilizar as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alteração desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

Bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior;

Serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

b) Despesa e Custo do mês:

Energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

c) Encargos de Depreciação e Amortização:

Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

d) Outros

Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda;

Bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Segundo o levantamento, foi explanado que a lei não elenca ou detalha o que seriam especificamente estes insumos de serviço, deixando o campo em aberto para aplicação deste quesito. Sendo assim, segue as oportunidades identificadas para recuperação de crédito perante a lei e jurisprudência:

a) Custos de Importação:

Honorários de Despachante, Armazenagem de Contaneir e Fretes pagos do Porto até a Fábrica.

b) Outros créditos de oportunidades:

Manutenção Empilhadeira; Vista Explodida do Produto; Diárias com Transportadores; Diárias de Armazenagem; Assistência Técnica; Testes Laboratoriais; Ensaio de Segurança em Produtos; Serviços de Calibração; Avaliação da Conformidade de Emissão da Declaração de Potência Sonora; Aplicador de Embalagem; Serviço Ajuste nos Moldes; locação Mão Obra RH; transportes feitos na própria empresa (matriz e filiais); Clicheria/Tampografia.

4.3 RESULTADO

Com base nos dados citados serão realizadas simulações, demonstrando de forma prática os serviços utilizados no processo produtivo, os custos de importação passíveis de créditos e as oportunidades para recuperação de crédito na jurisprudência administrativa (Conselho de Recursos Fiscais) e Jurisprudência dos

tribunais que foram objeto de recuperação de crédito ao ser observado que tais insumos não estavam sendo utilizados na apropriação de crédito de PIS e COFINS.

Sendo assim, decidiu-se mostrar e apurar estes créditos em três momentos para ficar melhor exemplificado: primeiro serão mostrados e simulados os créditos que a lei do PIS COFINS já elenca. No segundo momento serão demonstrados e simulados os créditos de custos de importações. E por fim, no terceiro momento, serão demonstrados os créditos e simulados referente as oportunidades para recuperação de crédito na jurisprudência.

Seguindo este raciocínio, segue os créditos que a lei do PIS COFINS já elenca conforme TABELA 1.

TABELA 1 – CREDITOS CONF. ART. 3º LEIS 10.637/2002 e 10.833/2003; IN 247/2002 e IN 404/2004

Créditos de Insumos na Apropriação do PIS e COFINS
a) Aquisição de Bens e Serviços:
Bens Adquiridos para Revenda
Bens utilizados como insumo
Combustíveis e Lubrificantes
Matérias-primas
Produtos Intermediários
Material de Embalagem
Quaisquer outros bens que sofram alteração desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado
Bens Recebidos em Devolução
Serviços Utilizados como Insumo
b) Despesa e Custo do mês:
Energia Elétrica
Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos
c) Encargos de Depreciação e Amortização:
Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado
Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.
d) Outros
Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda;
Bens incorporados ao ativo intangível

FONTE: Elaborada pela Autora

Conforme demonstrado acima, a lei elenca de forma bem clara quais créditos poderá ser usado na apuração de PIS COFINS. Com relação aos serviços Utilizados como Insumo destacam-se os serviços de industrialização. Dependendo do tipo de serviço desejado, onde não há equipe especializada internamente para tal

operação, é encaminhado para um terceiro, através de nota fiscal de remessa, para execução de montagem, acabamento, tintura dentre outros serviços sendo pagos por esta cobrança e creditado na apuração através do CFOP 1124/2124.

Há também as materias-primas recebidas utilizados como insumos: Polipropileno, Polietileno, Poliestirenos, Nylon, Pigmento, Copolímeros de Estireno-co-Acrilonitrila, Copolímero de Acrilonitrila-Butadieno-Estireno.

E outros materiais utilizados como insumos: motores, componentes, cabos, placas, componentes, caixa máster, caixa unitária, calço, saco plástico, subconjunto, peças plásticas, gás, alumínio. Materiais Auxiliares: adesivo; etiquetas; fita; folhetos/manuais de instruções; lona; ribbon; selo; abraçadeira; mangueira industrial; conexão; cotovelo; barra solda; fototipo. Materiais de Embalagem: papel kraft; papelão ondulado; plástico bolha; big pack; filme stretch; papel remendo; remendo caixa; papel HD. Aplicador de Embalagem: fita; filme stretch.

Segue abaixo simulação através da apuração do PIS COFINS com tais créditos descritos acima conforme a FIGURA 2.

FIGURA 2 – SIMULAÇÃO APURAÇÃO CREDITOS CONF. ART. 3º LEIS 10.637/2002 e 10.833/2003; IN 247/2002 e IN 404/2004

Empresa Eletrodomésticos										
APURAÇÃO PIS/COFINS										
Entradas						Mês/Ano: aa/xxxx				
Entradas Aliquota Basica (Pis 1,65% / Cofins 7,60%)										
Valor Contábil	IPI	ICMS ST	Vlr Cont líquido	BC PIS	Vlr PIS	Aliq PIS	BC Cofins	Vlr Cofins	Aliq Cofins	
Compra para Industrialização										
CFOP	2.326.148,41	195.990,72	-	2.130.157,69	2.130.157,69	35.147,60	1,65%	2.130.157,69	161.891,98	7,60%
1101	354.767,54	37.142,01	-	317.625,53	317.625,53	5.240,82	1,65%	317.625,53	24.139,54	7,60%
2101	1.971.380,87	158.848,71	-	1.812.532,16	1.812.532,16	29.906,78	1,65%	1.812.532,16	137.752,44	7,60%
Compra para Comercialização										
CFOP	60.192.516,22	6.647.636,29	-	53.544.879,93	53.544.879,93	883.490,52	1,65%	53.544.879,93	4.069.410,87	7,60%
1102	59.694.647,20	6.624.211,22	-	53.070.435,98	53.070.435,98	875.662,19	1,65%	53.070.435,98	4.033.353,13	7,60%
2102	497.869,02	23.425,07	-	474.443,95	474.443,95	7.828,33	1,65%	474.443,95	36.057,74	7,60%
Devoluções Vendas										
CFOP	8.802.464,00	848.569,05	1.219.932,21	6.733.962,74	6.733.962,74	111.110,39	1,65%	6.733.962,74	511.781,17	7,60%
1201	272,23	24,75	-	247,48	247,48	4,08	1,65%	247,48	18,81	7,60%
1202	41.551,13	5.545,44	-	36.005,69	36.005,69	594,09	1,65%	36.005,69	2.736,43	7,60%
1410	66.254,50	7.774,52	5.793,95	52.686,03	52.686,03	869,32	1,65%	52.686,03	4.004,14	7,60%
1411	243.893,64	28.550,35	19.143,93	196.199,36	196.199,36	3.237,29	1,65%	196.199,36	14.911,15	7,60%
2201	772.435,12	74.617,28	-	697.817,84	697.817,84	11.513,99	1,65%	697.817,84	53.034,16	7,60%
2202	1.521.991,57	189.963,77	404,67	1.331.623,13	1.331.623,13	21.971,78	1,65%	1.331.623,13	101.203,36	7,60%
2410	541.682,68	48.334,34	72.967,38	420.380,96	420.380,96	6.936,29	1,65%	420.380,96	31.948,95	7,60%
2411	5.614.383,13	493.758,60	1.121.622,28	3.999.002,25	3.999.002,25	65.983,54	1,65%	3.999.002,25	303.924,17	7,60%
Aquisição Serviço de Transporte										
CFOP	2.850.897,59	-	-	2.850.897,59	2.850.897,59	47.039,81	1,65%	2.850.897,59	216.668,22	7,60%
1352	10.037,48	-	-	10.037,48	10,037,48	165,62	1,65%	10,037,48	762,85	7,60%
1353	81.869,40	-	-	81.869,40	81,869,40	1.350,85	1,65%	81,869,40	6.222,07	7,60%
2352	4.870,45	-	-	4.870,45	4,870,45	80,36	1,65%	4,870,45	370,15	7,60%
2353	2.754.120,26	-	-	2.754.120,26	2,754,120,26	45.442,98	1,65%	2.754,120,26	209.313,14	7,60%
Aquisição Serviço de Industrialização										
CFOP	58.351,28	-	-	58.351,28	58.351,28	962,80	1,65%	58.351,28	4.434,70	7,60%
1124	58.351,28	-	-	58.351,28	58,351,28	962,80	1,65%	58,351,28	4.434,70	7,60%
Energia El	351.411,21	-	-	351.411,21	351.411,21	5.798,28	1,65%	351.411,21	26.707,25	7,60%
1252	260.961,05	-	-	260.961,05	260,961,05	4.305,86	1,65%	260.961,05	19.833,04	7,60%
1253	27.863,80	-	-	27.863,80	27,863,80	460,08	1,65%	27.863,80	2.119,17	7,60%
2252	62.566,36	-	-	62.566,36	62,566,36	1.032,34	1,65%	62.566,36	4.755,04	7,60%
Sub. Total	74.581.788,71	7.692.196,06	1.219.932,21	65.669.660,44	65.669.660,44	1.083.549,40	1,65%	65.669.660,44	4.990.894,19	7,60%

Entradas Aliquota Basica (Pis 2,1% / Cofins 9,65%)										
Valor Contábil	IPI	ICMS ST	Vlr Cont líquido	BC PIS	Vlr PIS	Aliq PIS	BC Cofins	Vlr Cofins	Aliq Cofins	
Compra de Importação para Industrialização										
CFOP	17.454.720,31	1.377.915,51	-	16.076.804,80	12.354.927,76	259.453,54	2,10%	12.354.927,76	1.192.250,59	9,65%
3101	17.454.720,31	1.377.915,51	-	16.076.804,80	12.354.927,76	259.453,54	2,10%	12.354.927,76	1.192.250,59	9,65%
Compra de Importação para Comercialização										
CFOP	4.719,72	694,22	-	4.025,50	2.892,60	60,74	2,10%	2.892,60	279,14	9,65%
3102	4.719,72	694,22	-	4.025,50	2.892,60	60,74	2,10%	2.892,60	279,14	9,65%
Sub. Total	17.459.440,03	1.378.609,73	-	16.080.830,30	12.357.820,36	259.514,28	2,10%	12.357.820,36	1.192.529,73	9,65%
Total Geral Entradas										
Valor Contábil	IPI	ICMS ST	Vlr Cont líquido	BC PIS	Vlr PIS	BC Cofins	Vlr Cofins			
19.780.868,72	1.573.906,23	-	18.206.962,49	14.485.085,45	294.801,14	14.485.085,45	1.354.142,57			
60.197.235,94	6.648.330,51	-	53.548.905,43	53.547.772,53	883.551,26	53.547.772,53	4.069.690,01			
8.802.464,00	848.569,05	-	1.219.932,21	6.733.962,74	6.733.962,74	111.110,39	6.733.962,74	511.781,17		
2.850.897,59	-	-	2.850.897,59	2.850.897,59	47.039,81	2.850.897,59	216.668,22			
58.351,28	-	-	58.351,28	58.351,28	962,80	58.351,28	4.434,70			
351.411,21	-	-	351.411,21	351.411,21	5.798,28	351.411,21	26.707,25			
92.041.228,74	9.070.805,79	-	1.219.932,21	81.750.490,74	78.027.480,80	1.343.063,68	6.183.423,92			
Apuração dos Creditos										
Créditos Entradas - OF	Valor da Base	Aliq Pis	Vlr Pis	Diferença	Aliq Cofins	Vlr Cofins	Diferença			
Creditos Entradas - OF (Pis 1,65% / Cofins 7,6%)	65.669.660,44	1,65%	1.083.549,40	-	7,60%	4.990.894,19	-			
Creditos Entradas - OF (Pis 2,1% / Cofins 9,65%)	12.357.820,36	2,10%	259.514,23	-	9,65%	1.192.529,66	-			
Outros Créditos										
Ativo Imobilizado Aquisição	710.500,19	1,65%	11.723,25	-	7,60%	53.998,01	-			
Aluguel Predial	14.063,72	1,65%	232,05	-	7,60%	1.068,84	-			
Aluguel maq. e equip.	5.300,00	1,65%	87,45	-	7,60%	402,80	-			
Manutenção maquinas e Equipamentos	244.358,57	1,65%	4.031,92	-	7,60%	18.571,25	-			
Frete municipal (Aquis. de insumo e Ope. venda)	1.160,00	1,65%	19,14	-	7,60%	88,16	-			
Armazenagem (Ope. venda)	150.000,00	1,65%	2.475,00	-	7,60%	11.400,00	-			
Combustíveis e Lubrificantes	70.000,00	1,65%	1.155,00	-	7,60%	5.320,00	-			
Total da Base de Calculo dos Creditos	79.222.863,28		1.362.787,44			6.274.272,93				
Empresa Eletrodomesticos										
APURAÇÃO PIS/COFINS										
Saídas					Mês/Ano: aa/xxxx					
Saídas Aliquota Basica										
Valor Contábil	IPI	ICMS ST	Vlr Cont líquido	BC PIS	Vlr PIS	Aliq PIS	BC Cofins	Vlr Cofins	Aliq Cofins	
Vendas no Mercado Interno										
CFOP	145.573.037,41	13.847.735,26	12.675.837,72	119.049.464,43	119.049.464,43	1.964.316,16	1,65%	119.049.464,43	9.047.759,30	7,60%
5101	65.450,10	6.077,77	-	59.372,33	59.372,33	979,64	1,65%	59.372,33	4.512,30	7,60%
5102	818.961,18	81.132,15	-	737.829,03	737.829,03	12.174,18	1,65%	737.829,03	56.075,01	7,60%
5401	4.004.645,06	359.058,24	325.861,72	3.319.725,10	3.319.725,10	54.775,46	1,65%	3.319.725,10	252.299,11	7,60%
5403	7.449.793,06	836.504,65	607.355,87	6.005.932,54	6.005.932,54	99.097,89	1,65%	6.005.932,54	456.450,87	7,60%
6101	22.272.423,88	1.937.839,60	-	20.334.584,28	20.334.584,28	335.520,64	1,65%	20.334.584,28	1.545.428,41	7,60%
6102	48.086.989,30	5.082.910,71	-	43.008.078,59	43.008.078,59	709.600,30	1,65%	43.008.078,59	3.288.461,97	7,60%
6102	56.774,22	-	-	56.774,22	56.774,22	936,77	1,65%	56.774,22	4.314,84	7,60%
6107	12.541,00	1.295,61	-	11.245,39	11.245,39	185,55	1,65%	11.245,39	854,65	7,60%
6108	114.151,52	15.302,94	-	98.848,58	98.848,58	1.631,00	1,65%	98.848,58	7.512,49	7,60%
6109	33.770,77	-	-	33.770,77	33.770,77	557,22	1,65%	33.770,77	2.566,58	7,60%
6110	6.647,22	-	-	6.647,22	6.647,22	109,68	1,65%	6.647,22	505,19	7,60%
6401	19.405.206,45	1.538.954,21	2.925.493,80	14.940.758,44	14.940.758,44	246.522,51	1,65%	14.940.758,44	1.135.497,64	7,60%
6403	43.243.683,65	3.988.659,38	8.817.126,33	30.437.897,94	30.437.897,94	502.225,32	1,65%	30.437.897,94	2.313.280,24	7,60%
Vendas Não Tributadas para Zona Franca de Manaus										
CFOP	314.040,88	-	-	314.040,88	-	-	0,00%	-	-	0,00%
6109	159.974,45	-	-	159.974,45	-	-	0,00%	-	-	0,00%
6110	154.066,43	-	-	154.066,43	-	-	0,00%	-	-	0,00%
Vendas Não Tributadas - Imobilizado										
CFOP	2.000,00	-	-	2.000,00	-	-	0,00%	-	-	0,00%
5551	1.500,00	-	-	1.500,00	-	-	0,00%	-	-	0,00%
5551	500,00	-	-	500,00	-	-	0,00%	-	-	0,00%
Exportação										
CFOP	-	-	-	-	-	-	0,00%	-	-	0,00%
Devoluções de Compras										
CFOP	3.442.304,56	424.919,38	-	3.017.385,18	3.017.385,18	49.786,78	1,65%	3.017.385,18	229.321,26	7,60%
5201	1.689,66	160,47	-	1.529,19	1.529,19	25,23	1,65%	1.529,19	116,23	7,60%
5202	3.439.782,56	424.685,40	-	3.015.077,16	3.015.077,16	49.748,70	1,65%	3.015.077,16	229.145,83	7,60%
6201	808,58	73,51	-	735,07	735,07	12,13	1,65%	735,07	55,87	7,60%
6202	43,76	-	-	43,76	43,76	0,72	1,65%	43,76	3,33	7,60%
Total	149.331.382,85	14.272.654,64	12.675.837,72	122.382.890,49	122.066.849,61	2.014.102,94	1,65%	122.066.849,61	9.277.080,56	7,60%
Total Geral Saídas										
Análise Mês anterior	% Receita	Valor Contábil	IPI	ICMS ST	Vlr Cont líquido	BC PIS	Vlr PIS	BC Cofins	Vlr Cofins	
Mercado Interno.	99,78%	145.573.037,41	13.847.735,26	12.675.837,72	119.049.464,43	119.049.464,43	1.964.316,16	119.049.464,43	9.047.759,30	
Não Tributadas.	0,22%	314.040,88	-	-	314.040,88	-	-	-	-	
Exportação	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Total	100%	145.887.078,29	13.847.735,26	12.675.837,72	119.363.505,31	119.049.464,43	1.964.316,16	119.049.464,43	9.047.759,30	
Vendas Não Tributadas										
Devolução De Compra	-	3.442.304,56	424.919,38	-	3.017.385,18	3.017.385,18	49.786,78	3.017.385,18	229.321,26	
Apuração dos Débitos										
Debitos Saídas - OF	Valor da Base	Aliq Pis	Vlr Pis	Diferença	Aliq Cofins	Vlr Cofins	Diferença			
Debitos Saídas	122.066.849,61	1,65%	2.014.103,02	-	7,60%	9.277.080,57	-			
Receitas Financeiras (0,65% e 4%)										
Receita financeira - nacional	236.061,44	0,65%	1.534,40	-	4,00%	9.442,46	-			
Receita financeira - exterior	-	0,65%	-	-	4,00%	-	-			
Receitas Financeiras (1,65% e 7,6%)										
3.2.00.010 - Juros s/ Capital Proprio	-	1,65%	-	-	7,60%	-	-			
Outros Débitos										
Receita s/ aluguel	-	1,65%	-	-	7,60%	-	-			
Total da Base e Valores dos Débitos	122.302.911,05		2.015.637,42			9.286.523,03				

Apuração do Valor a Recolher/Credor		
Descrição	Vlr PIs	Vlr Cofins
(+) Vlr Total do Debito	2.015.637,42	9.286.523,03
(-) Saldo credor período anterior		
(-) Vlr Total do Crédito	1.362.787,44	6.274.272,93
(=) Valor A Recolher	652.849,98	3.012.250,10

FONTE: Elaborada pela Autora

Desta forma, foram demonstrados e simulados os créditos que a lei do PIS COFINS já elenca.

No segundo momento serão demonstrados e simulados os créditos de custos de importações juntamente com os créditos anteriores

Atualmente esta empresa de eletrodomésticos efetua importações de matéria prima para a fabricação de seus produtos. Ocorre que no processo de importação, esta empresa paga alguns serviços contratados de terceiros que não fazem parte do valor aduaneiro, como por exemplo: Armazenagem, Honorários de Despachante e Fretes do Porto ate o Estabelecimento. Estes produtos importados são vendidos e todos os dispêndios com a contratação dos serviços vinculados a importação são contabilizados como custo no resultado da empresa. Sendo assim, através dos estudos tributários, conforme explanado no referencial teórico, a empresa não estava tomando estes créditos na apuração do PIS COFINS sendo belas oportunidades para recupeação de credito e regularização em apurações subseqüentes.

Segue a demonstração destes créditos conforme TABELA 2.

TABELA 2 – CREDITOS DE CUSTO DE IMPORTAÇÃO

Créditos de Insumos na Apropriação do PIS e COFINS
Honorários de Despachante
Armazenagem de Contaneir
Fretes pagos do Porto até a Fábrica.

FONTE: Elaborada pela Autora

Segue abaixo simulação através da apuração do PIS COFINS com tais créditos de Honorarios de Despachantes, Armazenagem de Container e Fretes Pagos do Porto ate a Fabrica conforme a FIGURA 3.

FIGURA 3 – SIMULAÇÃO APURAÇÃO CREDITOS DE CUSTO DE IMPORTAÇÃO

Empresa Eletrodomésticos										
APURAÇÃO PIS/COFINS										
Entradas							Mês/Ano: aa/xxxx			
Entradas Aliquota Basica (Pis 1,65% / Cofins 7,60%)										
Valor Contábil	IPI	ICMS ST	Vlr Cont líquido	BC PIS	Vlr PIS	Aliq PIS	BC Cofins	Vlr Cofins	Aliq Cofins	
Compra para Industrialização										
CFOP	2.326.148,41	195.990,72	-	2.130.157,69	2.130.157,69	35.147,60	1,65%	2.130.157,69	161.891,98	7,60%
1101	354.767,54	37.142,01	-	317.625,53	317.625,53	5.240,82	1,65%	317.625,53	24.139,54	7,60%
2101	1.971.380,87	158.848,71	-	1.812.532,16	1.812.532,16	29.906,78	1,65%	1.812.532,16	137.752,44	7,60%
Compra para Comercialização										
CFOP	60.192.516,22	6.647.636,29	-	53.544.879,93	53.544.879,93	883.490,52	1,65%	53.544.879,93	4.069.410,87	7,60%
1102	59.694.647,20	6.624.211,22	-	53.070.435,98	53.070.435,98	875.662,19	1,65%	53.070.435,98	4.033.353,13	7,60%
2102	497.869,02	23.425,07	-	474.443,95	474.443,95	7.828,33	1,65%	474.443,95	36.057,74	7,60%
Devoluções Vendas										
CFOP	8.802.464,00	848.569,05	1.219.932,21	6.733.962,74	6.733.962,74	111.110,39	1,65%	6.733.962,74	511.781,17	7,60%
1201	272,23	24,75	-	247,48	247,48	4,08	1,65%	247,48	18,81	7,60%
1202	41.551,13	5.545,44	-	36.005,69	36.005,69	594,09	1,65%	36.005,69	2.736,43	7,60%
1410	66.254,50	7.774,52	5.793,95	52.686,03	52.686,03	869,32	1,65%	52.686,03	4.004,14	7,60%
1411	243.893,64	28.550,35	19.143,93	196.199,36	196.199,36	3.237,29	1,65%	196.199,36	14.911,15	7,60%
2201	772.435,12	74.617,28	-	697.817,84	697.817,84	11.513,99	1,65%	697.817,84	53.034,16	7,60%
2202	1.521.991,57	189.963,77	404,67	1.331.623,13	1.331.623,13	21.971,78	1,65%	1.331.623,13	101.203,36	7,60%
2410	541.682,68	48.334,34	72.967,38	420.380,96	420.380,96	6.936,29	1,65%	420.380,96	31.948,95	7,60%
2411	5.614.383,13	493.758,60	1.121.622,28	3.999.002,25	3.999.002,25	65.983,54	1,65%	3.999.002,25	303.924,17	7,60%
Aquisição Serviço de Transporte										
CFOP	2.850.897,59	-	-	2.850.897,59	2.850.897,59	47.039,81	1,65%	2.850.897,59	216.668,22	7,60%
1352	10.037,48	-	-	10.037,48	10.037,48	165,62	1,65%	10.037,48	762,85	7,60%
1353	81.869,40	-	-	81.869,40	81.869,40	1.350,85	1,65%	81.869,40	6.222,07	7,60%
2352	4.870,45	-	-	4.870,45	4.870,45	80,36	1,65%	4.870,45	370,15	7,60%
2353	2.754.120,26	-	-	2.754.120,26	2.754.120,26	45.442,98	1,65%	2.754.120,26	209.313,14	7,60%
Aquisição Serviço de Industrialização										
CFOP	58.351,28	-	-	58.351,28	58.351,28	962,80	1,65%	58.351,28	4.434,70	7,60%
1124	58.351,28	-	-	58.351,28	58.351,28	962,80	1,65%	58.351,28	4.434,70	7,60%
Energia El.										
CFOP	351.411,21	-	-	351.411,21	351.411,21	5.798,28	1,65%	351.411,21	26.707,25	7,60%
1252	260.961,05	-	-	260.961,05	260.961,05	4.305,86	1,65%	260.961,05	19.833,04	7,60%
1253	27.883,80	-	-	27.883,80	27.883,80	460,08	1,65%	27.883,80	2.119,17	7,60%
2252	62.566,36	-	-	62.566,36	62.566,36	1.032,34	1,65%	62.566,36	4.755,04	7,60%
Sub. Total	74.581.788,71	7.692.196,06	1.219.932,21	65.669.660,44	65.669.660,44	1.083.549,40	1,65%	65.669.660,44	4.990.894,19	7,60%
Entradas Aliquota Basica (Pis 2,1% / Cofins 9,65%)										
Valor Contábil	IPI	ICMS ST	Vlr Cont líquido	BC PIS	Vlr PIS	Aliq PIS	BC Cofins	Vlr Cofins	Aliq Cofins	
Compra de Importação para Industrialização										
CFOP	17.454.720,31	1.377.915,51	-	16.076.804,80	12.354.927,76	259.453,54	2,10%	12.354.927,76	1.192.250,59	9,65%
3101	17.454.720,31	1.377.915,51	-	16.076.804,80	12.354.927,76	259.453,54	2,10%	12.354.927,76	1.192.250,59	9,65%
Compra de Importação para Comercialização										
CFOP	4.719,72	694,22	-	4.025,50	2.892,60	60,74	2,10%	2.892,60	279,14	9,65%
3102	4.719,72	694,22	-	4.025,50	2.892,60	60,74	2,10%	2.892,60	279,14	9,65%
Sub. Total	17.459.440,03	1.378.609,73	-	16.080.830,30	12.357.820,36	259.514,28	2,10%	12.357.820,36	1.192.529,73	9,65%
Total Geral Entradas										
Valor Contábil	IPI	ICMS ST	Vlr Cont líquido	BC PIS	Vlr PIS	BC Cofins	Vlr Cofins	Aliq Cofins		
Compra para Industrialização										
19.780.868,72	1.573.906,23	-	18.206.962,49	14.485.085,45	294.601,14	14.485.085,45	1.354.142,57			
Compra p/ Comercialização										
60.197.235,94	6.648.330,51	-	53.548.905,43	53.547.772,53	883.551,26	53.547.772,53	4.069.690,01			
Devoluções de Venda										
8.802.464,00	848.569,05	1.219.932,21	6.733.962,74	6.733.962,74	111.110,39	6.733.962,74	511.781,17			
Aquisição Serviço de Transporte										
2.850.897,59	-	-	2.850.897,59	2.850.897,59	47.039,81	2.850.897,59	216.668,22			
Aquisição Serviço de Industrialização										
58.351,28	-	-	58.351,28	58.351,28	962,80	58.351,28	4.434,70			
Energia Elétrica										
351.411,21	-	-	351.411,21	351.411,21	5.798,28	351.411,21	26.707,25			
Total Geral	92.041.228,74	9.070.805,79	1.219.932,21	81.750.490,74	78.027.480,80	1.343.083,68	78.027.480,80	6.183.423,92		
Apuração dos Creditos										
			Valor da Base	Aliq Pis	Vlr Pis	Diferença	Aliq Cofins	Vlr Cofins	Diferença	
Creditos Entradas - OF			65.669.660,44	1,65%	1.083.549,40		7,60%	4.990.894,19		
Creditos Entradas - OF (Pis 1,65% / Cofins 7,6%)										
Creditos Entradas - OF (Pis 2,1% / Cofins 9,65%)			12.357.820,36	2,10%	259.514,23		9,65%	1.192.529,66		
Outros Creditos										
Ativo Imobilizado Aquisição			710.500,19	1,65%	11.723,25		7,60%	53.998,01		
Aluguel Predial			14.063,72	1,65%	232,05		7,60%	1.068,84		
Aluguel maq. e equip.			5.300,00	1,65%	87,45		7,60%	402,80		
Manutenção maquinas e Equipamentos			244.358,57	1,65%	4.031,92		7,60%	18.571,25		
Frete municipal (Aquis. de insumo e Ope. venda)			1.160,00	1,65%	19,14		7,60%	88,16		
Armazenagem (Operação venda)			150.000,00	1,65%	2.475,00		7,60%	11.400,00		
Combustíveis e Lubrificantes			70.000,00	1,65%	1.155,00		7,60%	5.320,00		
Honorario de Despachante			50.000,00	1,65%	825,00		7,60%	3.800,00		
Armazenagem de Container			120.000,00	1,65%	1.980,00		7,60%	9.120,00		
Fretes pagos do Porto ate a Fabrica			6.800,00	1,65%	112,20		7,60%	516,80		
Total da Base de Calculo dos Creditos			79.399.663,28		1.365.704,64			6.287.709,73		

Empresa Eletrodomésticos										
APURAÇÃO PIS/COFINS										
Saídas						Mês/Ano:		aa/xxxx		
Saídas Aliquota Basica										
Valor Contábil	IPI	ICMS ST	Vlr Cont líquido	BC PIS	Vlr PIS	Aliq PIS	BC Cofins	Vlr Cofins	Aliq Cofins	
Vendas no Mercado Interno										
CFOP	145.573.037,41	13.847.735,26	12.675.837,72	119.049.464,43	119.049.464,43	1.964.316,16	1,65%	119.049.464,43	9.047.759,30	7,60%
5101	65.450,10	6.077,77	-	59.372,33	59.372,33	979,64	1,65%	59.372,33	4.512,30	7,60%
5102	818.961,18	81.132,15	-	737.829,03	737.829,03	12.174,18	1,65%	737.829,03	56.075,01	7,60%
5401	4.004.645,06	359.058,24	325.861,72	3.319.725,10	3.319.725,10	54.775,46	1,65%	3.319.725,10	252.299,11	7,60%
5403	7.449.793,06	836.504,65	607.355,87	6.005.932,54	6.005.932,54	99.097,89	1,65%	6.005.932,54	456.450,87	7,60%
6101	22.272.423,88	1.937.839,60	-	20.334.584,28	20.334.584,28	335.520,64	1,65%	20.334.584,28	1.545.428,41	7,60%
6102	48.088.989,30	5.082.910,71	-	43.006.078,59	43.006.078,59	709.600,30	1,65%	43.006.078,59	3.288.461,97	7,60%
6102	56.774,22	-	-	56.774,22	56.774,22	936,77	1,65%	56.774,22	4.314,84	7,60%
6107	12.541,00	1.295,61	-	11.245,39	11.245,39	185,55	1,65%	11.245,39	854,65	7,60%
6108	114.151,52	15.302,94	-	98.848,58	98.848,58	1.631,00	1,65%	98.848,58	7.512,49	7,60%
6109	33.770,77	-	-	33.770,77	33.770,77	557,22	1,65%	33.770,77	2.566,58	7,60%
6110	6.647,22	-	-	6.647,22	6.647,22	109,68	1,65%	6.647,22	505,19	7,60%
6401	19.405.206,45	1.538.954,21	2.925.493,80	14.940.758,44	14.940.758,44	246.522,51	1,65%	14.940.758,44	1.135.497,64	7,60%
6403	43.243.683,65	3.988.659,38	8.817.126,33	30.437.897,94	30.437.897,94	502.225,32	1,65%	30.437.897,94	2.313.280,24	7,60%
Vendas Não Tributadas para Zona Franca de Manaus										
CFOP	314.040,88	-	-	314.040,88	-	-	0,00%	-	-	0,00%
6109	159.974,45	-	-	159.974,45	-	-	0,00%	-	-	0,00%
6110	154.066,43	-	-	154.066,43	-	-	0,00%	-	-	0,00%
Vendas Não Tributadas - Imobilizado										
CFOP	2.000,00	-	-	2.000,00	-	-	0,00%	-	-	0,00%
5551	1.500,00	-	-	1.500,00	-	-	0,00%	-	-	0,00%
5551	500,00	-	-	500,00	-	-	0,00%	-	-	0,00%
Exportação										
CFOP	-	-	-	-	-	-	0,00%	-	-	0,00%
Devoluções de Compras										
CFOP	3.442.304,56	424.919,38	-	3.017.385,18	3.017.385,18	49.786,78	1,65%	3.017.385,18	229.321,26	7,60%
5201	1.689,66	160,47	-	1.529,19	1.529,19	25,23	1,65%	1.529,19	116,23	7,60%
5202	3.439.762,56	424.685,40	-	3.015.077,16	3.015.077,16	49.748,70	1,65%	3.015.077,16	229.145,83	7,60%
6201	808,58	73,51	-	735,07	735,07	12,13	1,65%	735,07	55,87	7,60%
6202	43,76	-	-	43,76	43,76	0,72	1,65%	43,76	3,33	7,60%
Total	149.331.382,85	14.272.654,64	12.675.837,72	122.382.890,49	122.066.849,61	2.014.102,94	1,65%	122.066.849,61	9.277.080,56	7,60%
Total Geral Saídas										
Análise Mês anterior	% Receita	Valor Contábil	IPI	ICMS ST	Vlr Cont líquido	BC PIS	Vlr PIS	BC Cofins	Vlr Cofins	
Mercado Interno.	99,78%	145.573.037,41	13.847.735,26	12.675.837,72	119.049.464,43	119.049.464,43	1.964.316,16	119.049.464,43	9.047.759,30	
Não Tributadas.	0,22%	314.040,88	-	-	-	-	314.040,88	-	-	
Exportação	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Total	100%	145.887.078,29	13.847.735,26	12.675.837,72	119.363.505,31	119.049.464,43	1.964.316,16	119.049.464,43	9.047.759,30	
Vendas Não Tributadas		2.000,00	-	-	2.000,00	-	-	-	-	
Devolução De Compra		3.442.304,56	424.919,38	-	3.017.385,18	3.017.385,18	49.786,78	3.017.385,18	229.321,26	
Apuração dos Débitos										
Débitos Saídas - OF	Valor da Base	Aliq Pis	Vlr Pis	Diferença	Aliq Cofins	Vlr Cofins	Diferença			
Débitos Saídas	122.066.849,61	1,65%	2.014.103,02		7,60%	9.277.080,57				
Receitas Financeiras (0,65% e 4%)										
Receita financeira - nacional	236.061,44	0,65%	1.534,40		4,00%	9.442,46				
Receita financeira - exterior	-	0,65%	-		4,00%	-				
Receitas Financeiras (1,65% e 7,6%)										
3.2.00.010 - Juros s/ Capital Proprio	-	1,65%	-		7,60%	-				
Outros Débitos										
Receita s/ aluguel	-	1,65%	-		7,60%	-				
Total da Base e Valores dos Débitos	122.302.911,05		2.015.637,42			9.286.523,03				
Apuração do Valor a Recolher/Credor										
Descrição					Vlr Pis			Vlr Cofins		
(+) Vlr Total do Debito					2.015.637,42			9.286.523,03		
(-) Saldo credor período anterior										
(-) Vlr Total do Crédito					1.365.704,64			6.287.709,73		
(=) Valor A Recolher					649.932,78			2.998.813,30		

FONTE: Elaborada pela Autora

Conforme demonstrado na apuração no campo Outros Créditos os valores de Honorários de Despachantes, Armazenagem de Container e Fretes Pagos do Porto ate a Fabrica diminuíram os valores a pagar da apuração.

E por fim, no terceiro momento, serão demonstrados os créditos e simulados referente as oportunidades para recuperação de credito na jurisprudência.

Além de todos os insumos destacados acima, esta empresa contrata serviços que são considerados insumos para a atividade desempenhada e podem

compor a base de créditos de PIS COFINS. Através da descrição do processo produtivo, demonstrado na seção 4.1, foram observados alguns serviços que eram contratados e necessários ao desenvolvimento da atividade, mas, que não estavam sendo apropriados na apuração de créditos de PIS COFINS conforme TABELA 3.

TABELA 3 – OUTRAS OPORTUNIDADES IDENTIFICADAS PARA RECUPERAÇÃO DE CREDITO

Créditos de Insumos na Apropriação do PIS e COFINS
Serviço Ajuste nos Moldes
Ensaio de Segurança em Produtos
Avaliação da Conformidade de Emissão da Declaração de Potência Sonora
Testes Laboratoriais
Serviços de Calibração
Serviços de Clichê/Tampografia.
Locação Mão Obra RH
Manutenção Empilhadeira
Assistência Técnica
Vista Explodida do Produto
Diárias com Transportadores
Transportes feitos na própria empresa (matriz e filiais)

FONTE: Elaborada pela Autora

No processo de ferramentaria/moldes são planejados e fabricados apenas moldes novos. Se ocorrer de estragar é encaminhado para o setor de manutenção onde é contratado fornecedores para realizar os serviços de ajustes nos Moldes.

No processo de injeção os materiais plásticos são preparados para gerar as peças nas injetoras que irão compor os produtos e logo em seguida são avaliadas no setor de engenharia de qualidade. Para esta etapa alguns serviços são contratados como: Ensaio de Segurança em Produtos, Avaliação da Conformidade de Emissão da Declaração de Potência Sonora, Testes Laboratoriais, Serviços de Calibração.

No processo de Tampografia as máquinas são ajustadas para impressão indireta e encavográfica (baixo-relevo) que consiste na transferência de tinta do clichê (matriz) para a peça a ser decorada através do tampão. Para esta etapa, quando as máquinas estragam, são contratados serviços para realizações de manutenções.

Outras contratações de serviços essenciais neste processo produtivos que foram observdos como: Contratação de locação de Mão-de-Obra de empresas de RH para o processo produtivo. Aqui nesta etapa não se confunde com recrutamento e seleção, mas, apenas com a Mão de Obra terceirizada que será utilizada no processo produtivo. Há também as manutenções nas empilhadeiras que são essenciais para acomodar os produtos nos drive-in. Também são contratatos empresas que prestam serviço de assistência técnica para reparação dos produtos aos clinetes. Nesta etapa também são contratados serviços de vista explodida do produto em 3D para detectar com exatidão os problemas envolvidos. Com relação a transporte das mercadorias a empresa realiza pagamentos de diárias a transportadoras devido à recusa dos clientes por vários motivos. Ocorre também o creditamentos dos transportes feitos na propria empresas (matriz e filiais) com relação aos produtos acabados de modo que o produto fique em bom esado para não perder suas qualidades intrínsecas.

Na simulação, através da apuração do PIS COFINS, tais créditos estão demonstrados na FIGURA 4.

FIGURA 4 – SIMULAÇÃO APURAÇÃO COM OUTRAS OPORTUNIDADES DE RECUPERAÇÃO DE CREDITO

Empresa Eletrodomésticos										
APURAÇÃO PIS/COFINS										
Entradas						Mês/Ano:		aa/xxxx		
Entradas Aliquota Basica (Pis 1,65% / Cofins 7,60%)										
Valor Contábil	IPI	ICMS ST	Vir Cont líquido	BC PIS	Vir PIS	Aliq PIS	BC Cofins	Vir Cofins	Aliq Cofins	
Compra para Industrialização										
CFOP	2.326.148,41	195.990,72	-	2.130.157,69	2.130.157,69	35.147,60	1,65%	2.130.157,69	161.891,98	7,60%
1101	354.767,54	37.142,01	-	317.625,53	317.625,53	5.240,82	1,65%	317.625,53	24.139,54	7,60%
2101	1.971.380,87	158.848,71	-	1.812.532,16	1.812.532,16	29.906,78	1,65%	1.812.532,16	137.752,44	7,60%
Compra para Comercialização										
CFOP	60.192.516,22	6.647.636,29	-	53.544.879,93	53.544.879,93	883.490,52	1,65%	53.544.879,93	4.069.410,87	7,60%
1102	59.694.647,20	6.624.211,22	-	53.070.435,98	53.070.435,98	875.662,19	1,65%	53.070.435,98	4.033.353,13	7,60%
2102	497.869,02	23.425,07	-	474.443,95	474.443,95	7.828,33	1,65%	474.443,95	36.057,74	7,60%
Devoluções Vendas										
CFOP	8.802.464,00	848.569,05	1.219.932,21	6.733.962,74	6.733.962,74	111.110,39	1,65%	6.733.962,74	511.781,17	7,60%
1201	272,23	24,75	-	247,48	247,48	4,08	1,65%	247,48	18,81	7,60%
1202	41.551,13	5.545,44	-	36.005,69	36.005,69	594,09	1,65%	36.005,69	2.736,43	7,60%
1410	66.254,50	7.774,52	5.793,95	52.686,03	52.686,03	869,32	1,65%	52.686,03	4.004,14	7,60%
1411	243.893,64	28.550,35	19.143,93	196.199,36	196.199,36	3.237,29	1,65%	196.199,36	14.911,15	7,60%
2201	772.435,12	74.617,28	-	697.817,84	697.817,84	11.513,99	1,65%	697.817,84	53.034,16	7,60%
2202	1.521.991,57	189.963,77	404,67	1.331.623,13	1.331.623,13	21.971,78	1,65%	1.331.623,13	101.203,36	7,60%
2410	541.682,68	48.334,34	72.967,38	420.380,96	420.380,96	6.936,29	1,65%	420.380,96	31.948,95	7,60%
2411	5.614.383,13	493.758,60	1.121.622,28	3.999.002,25	3.999.002,25	65.983,54	1,65%	3.999.002,25	303.924,17	7,60%
Aquisição Serviço de Transporte										
CFOP	2.850.897,59	-	-	2.850.897,59	2.850.897,59	47.039,81	1,65%	2.850.897,59	216.668,22	7,60%
1352	10.037,48	-	-	10.037,48	10,037,48	165,62	1,65%	10,037,48	762,85	7,60%
1353	81.869,40	-	-	81.869,40	81,869,40	1.350,85	1,65%	81,869,40	6.222,07	7,60%
2352	4.870,45	-	-	4.870,45	4,870,45	80,36	1,65%	4,870,45	370,15	7,60%
2353	2.754.120,26	-	-	2.754.120,26	2,754,120,26	45.442,98	1,65%	2.754,120,26	209.313,14	7,60%
Aquisição Serviço de Industrialização										
CFOP	58.351,28	-	-	58.351,28	58.351,28	962,80	1,65%	58.351,28	4.434,70	7,60%
1124	58.351,28	-	-	58.351,28	58,351,28	962,80	1,65%	58,351,28	4.434,70	7,60%
Energia El										
CFOP	351.411,21	-	-	351.411,21	351.411,21	5.798,28	1,65%	351.411,21	26.707,25	7,60%
1252	260.961,05	-	-	260.961,05	260,961,05	4.305,86	1,65%	260,961,05	19.833,04	7,60%
1253	27.883,80	-	-	27.883,80	27,883,80	460,08	1,65%	27,883,80	2.119,17	7,60%
2252	62.566,36	-	-	62.566,36	62,566,36	1.032,34	1,65%	62,566,36	4.755,04	7,60%
Sub. Total	74.581.788,71	7.692.196,06	1.219.932,21	65.669.660,44	65.669.660,44	1.083.549,40	1,65%	65.669.660,44	4.990.894,19	7,60%

Entradas Aliquota Basica (Pis 2,1% / Cofins 9,65%)										
Valor Contábil	IPI	ICMS ST	Vlr Cont liquido	BC PIS	Vlr PIS	Aliq PIS	BC Cofins	Vlr Cofins	Aliq Cofins	
Compra de Importação para Industrialização										
CFOP	17.454.720,31	1.377.915,51	-	16.076.804,80	12.354.927,76	259.453,54	2,10%	12.354.927,76	1.192.250,59	9,65%
3101	17.454.720,31	1.377.915,51	-	16.076.804,80	12.354.927,76	259.453,54	2,10%	12.354.927,76	1.192.250,59	9,65%
Compra de Importação para Comercialização										
CFOP	4.719,72	694,22	-	4.025,50	2.892,60	60,74	2,10%	2.892,60	279,14	9,65%
3102	4.719,72	694,22	-	4.025,50	2.892,60	60,74	2,10%	2.892,60	279,14	9,65%
Sub. Total	17.459.440,03	1.378.609,73	-	16.080.830,30	12.357.820,36	259.514,28	2,10%	12.357.820,36	1.192.529,73	9,65%
Total Geral Entradas										
Valor Contábil	IPI	ICMS ST	Vlr Cont liquido	BC PIS	Vlr PIS	Aliq PIS	BC Cofins	Vlr Cofins	Aliq Cofins	
19.780.868,72	1.573.906,23	-	18.206.962,49	14.485.085,45	294.601,14	14.485.085,45	1.354.142,57	12.357.820,36	1.192.529,73	
Compras para Industrialização										
Compra p/ Comercialização										
Devoluções de Venda										
Aquisição Serviço de Transporte										
Aquisição Serviço de Industrialização										
Energia Elétrica										
Total Geral	92.041.228,74	9.070.805,79	-	1.219.932,21	81.750.490,74	1.343.063,68	78.027.480,80	78.027.480,80	6.183.423,92	
Apuração dos Creditos										
Créditos Entradas - OF	Valor da Base	Aliq Pis	Vlr Pis	Diferença	Aliq Cofins	Vlr Cofins	Diferença			
Creditos Entradas - OF (Pis 1,65% / Cofins 7,6%)	65.669.660,44	1,65%	1.083.549,40		7,60%	4.990.894,19				
Creditos Entradas - OF (Pis 2,1% / Cofins 9,65%)	12.357.820,36	2,10%	259.514,23		9,65%	1.192.529,66				
Outros Créditos										
Ativo Imobilizado Aquisição	710.500,19	1,65%	11.723,25		7,60%	53.998,01				
Aluguel Predial	14.063,72	1,65%	232,05		7,60%	1.068,84				
Aluguel maq. e equip.	5.300,00	1,65%	87,45		7,60%	402,80				
Manutenção maquinas e Equipamentos	244.358,57	1,65%	4.031,92		7,60%	18.571,25				
Frete municipal (Aquis. de insumo e Ope. venda)	1.160,00	1,65%	19,14		7,60%	88,16				
Armazenagem (Operação venda)	150.000,00	1,65%	2.475,00		7,60%	11.400,00				
Combustíveis e Lubrificantes	70.000,00	1,65%	1.155,00		7,60%	5.320,00				
Honorario de Despachante	50.000,00	1,65%	825,00		7,60%	3.800,00				
Armazenagem de Container	120.000,00	1,65%	1.980,00		7,60%	9.120,00				
Fretes pagos do Porto ate a Fabrica	6.800,00	1,65%	112,20		7,60%	516,80				
Serviço Ajuste nos Moldes	50.000,00	1,65%	825,00		7,60%	3.800,00				
Ensaio de Segurança em Produtos	5.000,00	1,65%	82,50		7,60%	380,00				
Avaliação da Conformidade de Emissão da Declaração de Potência Sonora	10.000,00	1,65%	165,00		7,60%	760,00				
Testes Laboratoriais	80.000,00	1,65%	1.320,00		7,60%	6.080,00				
Serviços de Calibração	135.000,00	1,65%	2.227,50		7,60%	10.260,00				
Serviços de Clicheria/Tampografia.	166.000,00	1,65%	2.739,00		7,60%	12.616,00				
Locação Mao Obra RH	345.000,00	1,65%	5.692,50		7,60%	26.220,00				
Manutenção Empilhadeira	9.300,00	1,65%	153,45		7,60%	706,80				
Serviço Assistência Técnica	1.006.164,67	1,65%	16.601,72		7,60%	76.468,51				
Vista Explodida do Produto	45.000,00	1,65%	742,50		7,60%	3.420,00				
Diárias com Transportadores	154.000,00	1,65%	2.541,00		7,60%	11.704,00				
Transportes feitos na propria empresa (matriz e filiais)	750.000,00	1,65%	12.375,00		7,60%	57.000,00				
Total da Base de Calculo dos Creditos	82.155.127,95		1.411.169,80			6.497.125,04				
Empresa Eletrodomesticos										
APURAÇÃO PIS/COFINS										
Saidas					Mês/Ano: aa/xxxx					
Saidas Aliquota Basica										
Valor Contábil	IPI	ICMS ST	Vlr Cont liquido	BC PIS	Vlr PIS	Aliq PIS	BC Cofins	Vlr Cofins	Aliq Cofins	
Vendas no Mercado Interno										
CFOP	145.573.037,41	13.847.735,26	12.675.837,72	119.049.464,43	119.049.464,43	1.964.316,16	1,65%	119.049.464,43	9.047.759,30	7,60%
5101	65.450,10	6.077,77	-	59.372,33	59.372,33	979,64	1,65%	59.372,33	4.512,30	7,60%
5102	818.961,18	81.132,15	-	737.829,03	737.829,03	12.174,18	1,65%	737.829,03	56.075,01	7,60%
5401	4.004.645,06	359.058,24	325.861,72	3.319.725,10	3.319.725,10	54.775,46	1,65%	3.319.725,10	252.299,11	7,60%
5403	7.449.793,06	836.504,65	607.355,87	6.005.932,54	6.005.932,54	99.097,89	1,65%	6.005.932,54	456.450,87	7,60%
6101	22.272.423,88	1.937.839,60	-	20.334.584,28	20.334.584,28	335.520,64	1,65%	20.334.584,28	1.545.428,41	7,60%
6102	48.088.989,30	5.082.910,71	-	43.006.078,59	43.006.078,59	709.600,30	1,65%	43.006.078,59	3.288.461,97	7,60%
6102	56.774,22	-	-	56.774,22	56.774,22	936,77	1,65%	56.774,22	4.314,84	7,60%
6107	12.541,00	1.295,61	-	11.245,39	11.245,39	185,55	1,65%	11.245,39	854,65	7,60%
6108	114.151,52	15.302,94	-	98.848,58	98.848,58	1.631,00	1,65%	98.848,58	7.512,49	7,60%
6109	33.770,77	-	-	33.770,77	33.770,77	557,22	1,65%	33.770,77	2.566,58	7,60%
6110	6.647,22	-	-	6.647,22	6.647,22	109,68	1,65%	6.647,22	505,19	7,60%
6401	19.405.206,45	1.538.954,21	2.925.493,80	14.940.758,44	14.940.758,44	246.522,51	1,65%	14.940.758,44	1.135.497,64	7,60%
6403	43.243.683,65	3.988.659,38	8.817.126,33	30.437.897,94	30.437.897,94	502.225,32	1,65%	30.437.897,94	2.313.280,24	7,60%
Vendas Não Tributadas para Zona Franca de Manaus										
CFOP	314.040,88	-	-	314.040,88	-	-	0,00%	-	-	0,00%
6109	159.974,45	-	-	159.974,45	-	-	0,00%	-	-	0,00%
6110	154.066,43	-	-	154.066,43	-	-	0,00%	-	-	0,00%
Vendas Não Tributadas - Imobilizado										
CFOP	2.000,00	-	-	2.000,00	-	-	0,00%	-	-	0,00%
5551	1.500,00	-	-	1.500,00	-	-	0,00%	-	-	0,00%
5551	500,00	-	-	500,00	-	-	0,00%	-	-	0,00%
Exportação										
CFOP	-	-	-	-	-	-	0,00%	-	-	0,00%
Devoluções de Compras										
CFOP	3.442.304,56	424.919,38	-	3.017.385,18	3.017.385,18	49.786,78	1,65%	3.017.385,18	229.321,26	7,60%
5201	1.689,66	160,47	-	1.529,19	1.529,19	25,23	1,65%	1.529,19	116,23	7,60%
5202	3.439.762,56	424.685,40	-	3.015.077,16	3.015.077,16	49.748,70	1,65%	3.015.077,16	229.145,83	7,60%
6201	808,58	73,51	-	735,07	735,07	12,13	1,65%	735,07	55,87	7,60%
6202	43,76	-	-	43,76	43,76	0,72	1,65%	43,76	3,33	7,60%
Total	149.331.382,85	14.272.654,64	12.675.837,72	122.382.890,49	122.066.849,61	2.014.102,94	1,65%	122.066.849,61	9.277.080,56	7,60%
Total Geral Saidas										
Análise Mês anterior	% Receita	Valor Contábil	IPI	ICMS ST	Vlr Cont liquido	BC PIS	Vlr PIS	BC Cofins	Vlr Cofins	
99,78%		145.573.037,41	13.847.735,26	12.675.837,72	119.049.464,43	119.049.464,43	1.964.316,16	119.049.464,43	9.047.759,30	
0,22%		314.040,88	-	-	-	-	-	-	-	
-		-	-	-	-	-	-	-	-	
100%		145.887.078,29	13.847.735,26	12.675.837,72	119.363.505,31	119.049.464,43	1.964.316,16	119.049.464,43	9.047.759,30	
Vendas Não Tributadas										
		2.000,00	-	-	2.000,00	-	-	-	-	
Devolução De Compra		3.442.304,56	424.919,38	-	3.017.385,18	3.017.385,18	49.786,78	3.017.385,18	229.321,26	

Apuração dos Débitos							
Debitos Saídas - OF	Valor da Base	Aliq Pis	Vir Pis	Diferença	Aliq Cofins	Vir Cofins	Diferença
Debitos Saídas	122.066.849,61	1,65%	2.014.103,02		7,60%	9.277.080,57	
Receitas Financeiras (0,65% e 4%)							
Receita financeira - nacional	236.061,44	0,65%	1.534,40		4,00%	9.442,46	
Receita financeira - exterior	-	0,65%	-		4,00%	-	
Receitas Financeiras (1,65% e 7,6%)							
3.2.00.010 - Juros s/ Capital Proprio	-	1,65%	-		7,60%	-	
Outros Débitos							
Receita s/ aluguel	-	1,65%	-		7,60%	-	
Total da Base e Valores dos Débitos	122.302.911,05		2.015.637,42			9.286.523,03	
Apuração do Valor a Recolher/Credor							
Descrição	Vir Pis		Vir Cofins				
(+) Vir Total do Debito	2.015.637,42		9.286.523,03				
(-) Saldo credor periodo anterior							
(-) Vir Total do Crédito	1.411.169,80		6.497.125,04				
(=) Valor A Recolher	604.467,62		2.789.397,99				

FONTE: Elaborada pela Autora

Conforme observado acima na apuração no campo Outros Creditos os valores de Serviço Ajuste nos Moldes, Ensaios de Segurança em Produtos, Avaliação da Conformidade de Emissão da Declaração de Potência, Testes Laboratoriais, Serviços de Calibração, Serviços de Clicheria/Tampografia, Locação Mao Obra RH, Manutenção Empilhadeira, Assistência Técnica, Vista Explodida do Produto, Diárias com Transportadores, Transportes feitos na própria empresa (matriz e filiais) diminuíram ainda mais os valores a pagar na apuração.

Desta forma, notou-se nas figuras 2, 3, e 4 das simulações das aprações que a medida que foram sendo demonstrados estes créditos houve redução do pagamento total do imposto a pagar.

Sendo assim, percebe-se que estes serviços são intrinsecamente essenciais a continuidade do ramo desta atividade.

Desta forma, ao aplicar o conceito de insumos e recuperar créditos de PIS e COFINS colaborará para a redução da carga tributária ao desembolsar o pagamento de tais tributos a Receita Federal.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este estudo se limitou a um estudo de caso, de uma empresa de eletrodomésticos, onde se optou pelo sigilo de dados, não podendo ser generalizado.

Com base na proposta descrita nos objetivos específicos cumpriram-se todas as etapas delineadas para o alcance deste trabalho como: Caracterizado o processo produtivo de uma empresa de eletrodomésticos através do fluxo e descrição do processo. Através do referencial teórico foram especificados os bens e serviços utilizados como insumos. Identificados os custos de importações passíveis de crédito e identificados as oportunidades de crédito perante a lei e jurisprudência que dão oportunidade para recuperação de crédito de PIS e COFINS ao aplicar o conceito de insumos para fins fiscais utilizados no processo produtivo de uma empresa de eletrodomésticos. Por meio destes, foram realizadas simulações através de apurações demonstrando que estes créditos abateram seus débitos.

Sendo assim, diante de todo este estudo desenvolvido demonstrando os créditos de insumos ligados à produção bem como as oportunidades de recuperação de créditos de PIS COFINS ao levar em consideração a elevada carga tributária, recomenda-se que o profissional da área esteja constantemente atualizado com a legislação ao realizar elaboração de novos estudos tributários driblando assim a complexidade da legislação. É de suma importância o conhecimento do fluxo do processo produtivo com relação aos insumos que dão direito ao crédito de PIS e da COFINS. Desta forma, ao captar tais créditos reduzirá de forma expressiva e lícita a carga tributária ao governo.

Portanto, a pesquisa contribuirá para a expansão do entendimento ao aplicar o conceito de insumos utilizado no processo produtivo em um setor de eletrodomésticos e poderá ser aproveitada em outras pesquisas do mesmo ramo.

REFERÊNCIAS

BERGAMINI, Adolpho *et al.* **Manual do PIS e da COFINS**. 4. ed. São Paulo: Fiscosoft Editoria, 2013.

BEUREN, Ilse Maria (Org.) **Como Elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e pratica. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BRASIL. Lei Ordinária 10.637, de 30 de dezembro 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 Dezembro 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 29 mai. 2016.

BRASIL. Lei Ordinária 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 Dezembro 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 29 jun 2016.

BRASIL. Instrução Normativa 404, de 12 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Brasília, DF, 15 Março 2004. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=15/03/2004&jornal=1&pagina=28&totalArquivos=184>>. Acesso em: 28 fev. 2017.

BRASIL. Instrução Normativa 247, de 21 de Novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Brasília, DF, 26 Novembro 2002. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=26/11/2002&jornal=1&pagina=51&totalArquivos=264>>. Acesso em: 28 fev. 2017.

BRASIL. Instrução Normativa 358, de 9 de setembro de 2003. Altera a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, que dispõe sobre o PIS/Pasep e a Cofins. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Brasília, DF, 12 Setembro 2003. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=12/09/2003&jornal=1&pagina=18>>. Acesso em: 28 fev. 2017.

CERVO, Amado Luis; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996

CERVO, Amado Luis, **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

GARCIA, Edino Ribeiro, **Contabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Iob Sage, 2016.