

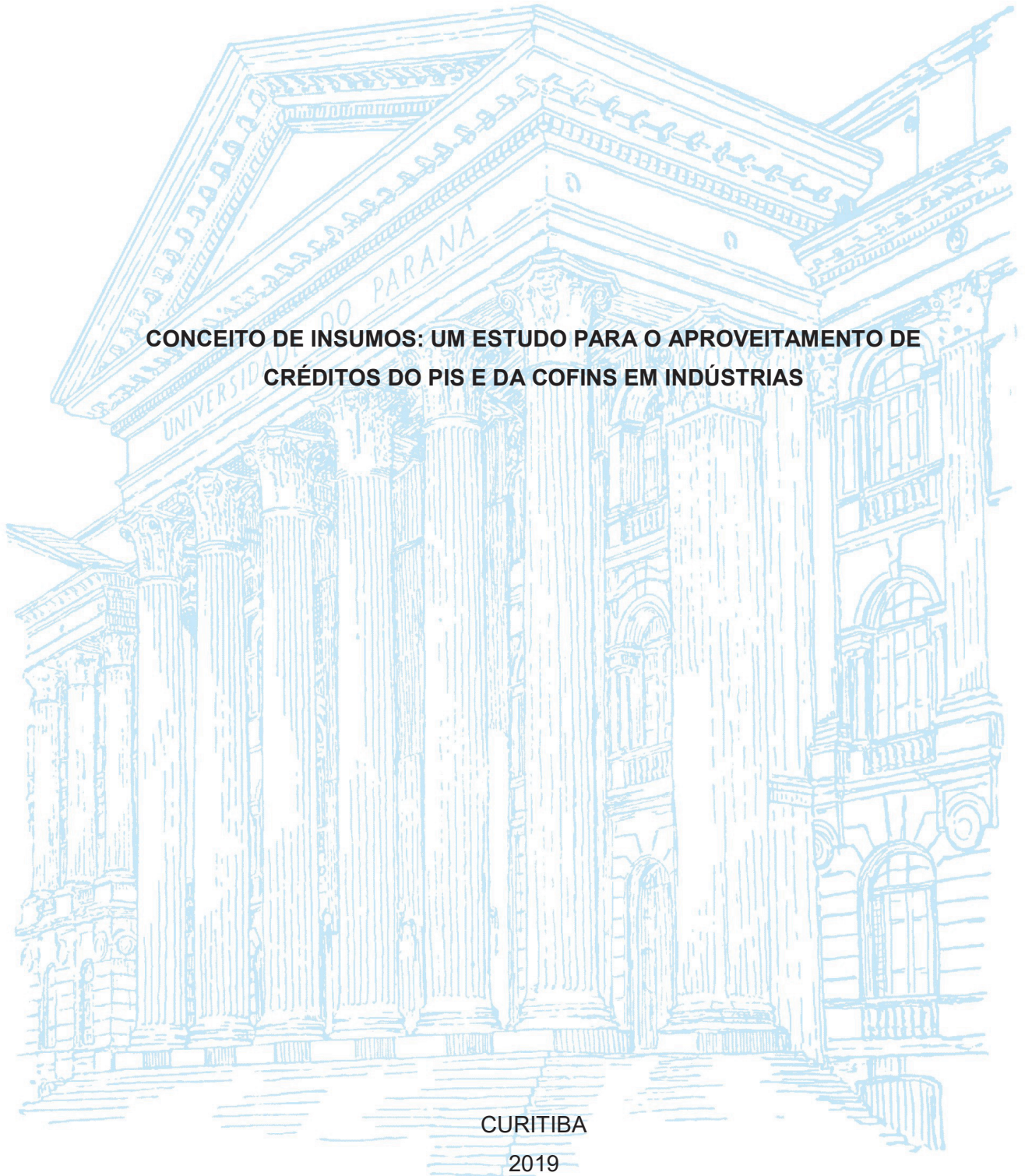
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MICHELLE JACQUELINE FALKOWSKI MALANCZYN

**CONCEITO DE INSUMOS: UM ESTUDO PARA O APROVEITAMENTO DE
CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS EM INDÚSTRIAS**

CURITIBA

2019



MICHELLE JACQUELINE FALKOWSKI MALANCZYN

**CONCEITO DE INSUMOS: UM ESTUDO PARA O APROVEITAMENTO DE
CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS EM INDÚSTRIAS**

Monografia apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. Luiz Carlos de Souza

CURITIBA

2019

TERMO DE APROVAÇÃO

MICHELLE JACQUELINE FALKOWSKI MALANCZYN

CONCEITO DE INSUMOS: UM ESTUDO PARA O APROVEITAMENTO DE
CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS EM INDÚSTRIAS

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná. Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora

Prof. Luiz Carlos de Souza

Orientador – Departamento de Ciências Contábeis/UFPR

Prof.

Departamento

Prof.

Departamento

Curitiba, 19 de dezembro de 2019.

RESUMO

A presente pesquisa abrange um estudo relacionado ao conceito de insumos, o qual é objeto de controvérsia no âmbito tributário fiscal. O estudo teve por objetivo identificar os requisitos necessários para caracterizar bens e serviços como insumos, à luz do Recurso Especial do STJ, para fins de aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS, em indústrias sujeitas ao regime não cumulativo das contribuições. A pesquisa foi classificada quanto aos objetivos em descritiva e explicativa. Quanto aos procedimentos foi realizado um estudo com base em pesquisa bibliográfica, documental jurisprudências e particularidades da legislação vigente. À abordagem do problema foi qualitativa. Levantou-se o histórico da legislação tributária, as jurisprudências aplicáveis e os aspectos relacionados as principais hipóteses para incidência, com ênfase no conceito de insumos no que tange à apropriação de créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS. Elencou-se os fatos geradores do aproveitamento de créditos na atividade industrial e demonstrou-se as possibilidades ou condições que podem gerar este creditamento, considerando os critérios estabelecidos.

Palavras-chave: Legislação Tributária. Conceito de Insumos. Créditos. PIS e COFINS. Indústria.

ABSTRACT

The current research cover a study related to concept of inputs, which are a subject of controversy tax purview. The study aimed to identify necessary requirements to determine goods and services such as inputs, according to a Special Appeal Brazil's Superior Court of Justice (STJ) decision, regarding PIS and COFINS (federal social contributions on gross income), in industries that are subject the noncumulative credits. The research was classified about the purposes as descriptive and explanatory. About the procedures was prepared a study based on bibliographic research, supporting document, case law and current tax law. The approach to the research problem was qualitative. The historical of tax law, applicable cases law and aspects related to the scope of the application was found, with emphasis for a concept input that reflects the noncumulative principle that underlies the PIS and COFINS system. Were listed the taxable events related to industrial activity and evidenced the possibilities or conditions that provides tax credits, considering the criteria stablished by the study.

Keywords: Tax Legislation. Concept of inputs. Credits. PIS and COFINS. Industry.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – REQUISITOS PRINCIPAIS PARA CARACTERIZAÇÃO DE INSUMOS	44
---	----

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – TRIBUTOS.....	18
QUADRO 2 – ESPÉCIES DE TRIBUTOS.....	19
QUADRO 3 – LINHA DO TEMPO DAS NORMAS LEGAIS – PIS E COFINS.....	23

LISTA DE SIGLAS

PIS	- Programa de Integração Social
COFINS	- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
STJ	- Superior Tribunal de Justiça
REsp	- Recurso Especial
RFB	- Receita Federal do Brasil
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
CTN	- Código Tributário Nacional
CF	- Constituição Federal
IPI	- Imposto sobre Produto Industrializado
EFD	- Escrituração Fiscal Digital
ECF	- Escrituração Contábil Fiscal
PR	- Paraná
DF	- Distrito Federal
RIR	- Regulamento do Imposto de Renda
CARF	- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
EPI	- Equipamento de Proteção Individual
SEI	- Sistema Eletrônico de Informações
MF	- Ministério da Fazenda
CRJ	- Coordenação-Geral de Representação Judicial
PGACET	- Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e Administrativa Tributária
PGFN	- Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
SRF	- Secretaria da Receita Federal
COSIT	- Coordenação-Geral de Tributação

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. – artigo

ed. – edição

f. – folha

n. – número

p. – página

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA	16
1.2 OBJETIVOS	16
1.2.1 Objetivo geral	16
1.2.2 Objetivos específicos.....	16
1.3 JUSTIFICATIVAS	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	18
2.1 TRIBUTOS	18
2.1.1 Definição de Tributo	18
2.1.2 Espécies de Tributos	19
2.1.2.1 Impostos	19
2.1.2.2 Taxas	20
2.1.2.3 Contribuições de Melhoria	20
2.1.2.4 Empréstimos Compulsórios.....	20
2.1.2.5 Contribuições Especiais	21
2.2 ORIGEM E HISTÓRICO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS	22
2.2.1 Instituição do PIS e da COFINS	22
2.2.2 Regimes de Incidência do PIS e da COFINS	23
2.2.2.1 Base Legal do Regime Não Cumulativo	24
2.2.3 Tipos de Créditos	26
2.3 CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS.....	30
2.4 ESTUDOS ANTERIORES E JURISPUDÊNCIAS	30
2.4.1 Posicionamento da Receita Federal do Brasil.....	36
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	40
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS	40
3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	40
3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	41
3.4 COLETA DOS DADOS E INFORMAÇÕES.....	42
4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	43
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
REFERÊNCIAS.....	46

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

A respeito do regime não cumulativo de apuração das contribuições: PIS e COFINS, o conceito de insumo é o item que apresenta grande controvérsia e vem sendo alvo de muitos questionamentos no âmbito administrativo. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo das contribuições citadas tem pleiteado a ampliação do conceito, cuja a premissa considerada pelo fisco para glosa dos créditos é na maior parte das vezes interpretada de uma forma restrita. As jurisprudências de casos específicos têm sido muito usadas para embasamento dessas ampliações do conceito de insumo, sendo a mais recente o Recurso Especial 1.221.170-PR emitido pelo STJ, cuja a decisão beneficia o contribuinte e a maioria dos votos afirma o “conceito intermediário”. Sendo assim a grande questão é: Quais são os requisitos necessários para caracterizar itens como insumo, à luz do Recurso Especial do STJ, com fins de aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS em indústrias?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Este trabalho tem a intenção de identificar os requisitos necessários para caracterizar o aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS em indústrias.

1.2.2 Objetivos específicos

- (i) levantar as principais hipóteses para incidências de acordo com a legislação aplicável;
- (ii) mapear os fatos geradores do aproveitamento de créditos na atividade industrial;
- (iii) Demonstrar as possibilidades ou condições que podem gerar o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS.

1.3 JUSTIFICATIVAS

As principais hipóteses para incidência do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, parte da premissa de aplicação do conceito de insumo sobre bens e serviços, e sua ligação com os processos produtivos dentro de uma indústria. É necessário manter um controle interno, que começa na parte produtiva da empresa e permitirá a identificação dos materiais utilizados e os serviços contratados.

Para confirmar sua ligação com a produção é necessário manter também o controle documental, sendo ele então contábil e fiscal, com o intuito de comprovar os critérios estabelecidos em legislação para que o aproveitamento dos mesmos seja autorizada pelo fisco, ou comprovada no caso de questionamento.

A partir do momento em que se possui as premissas, aplica-se o conceito de acordo com a legislação vigente e embasamento documental, o crédito poderá ser apropriado, porém a dificuldade se dá em aplicar a legislação e as jurisprudências à realidade de cada indústria.

Para mapear os fatos geradores de créditos de PIS e COFINS, é necessário ter o rastreio e um mapeamento de processos definido dos produtos, das linhas e processos produtivos.

O conhecimento da atividade e do processo produtivo das indústrias são essências para a determinação dos insumos, pois pode haver itens que estão classificados de forma incorreta, sendo assim as indústrias acabam por não aproveitar a totalidade dos créditos que poderiam.

Após o mapeamento, inicia o procedimento de comprovação para fins de resguardo quanto a algum questionamento por parte do fisco, com relação aos créditos apropriados.

A partir dos critérios atendidos, do mapeamento e da comprovação partimos para a aplicação das alíquotas na tomada do crédito.

As aquisições em mercado interno como regra geral utilizam a alíquota básica do regime não cumulativo do PIS e da COFINS, sendo respectivamente 1,65% e 7,6%. Já as aquisições do mercado externo deveram observar as alíquotas conforme a aplicação, sobre as mesmas contribuições, na ocorrência da importação, e essas informações deverão ser obtidas através da Declaração de Importação do insumo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

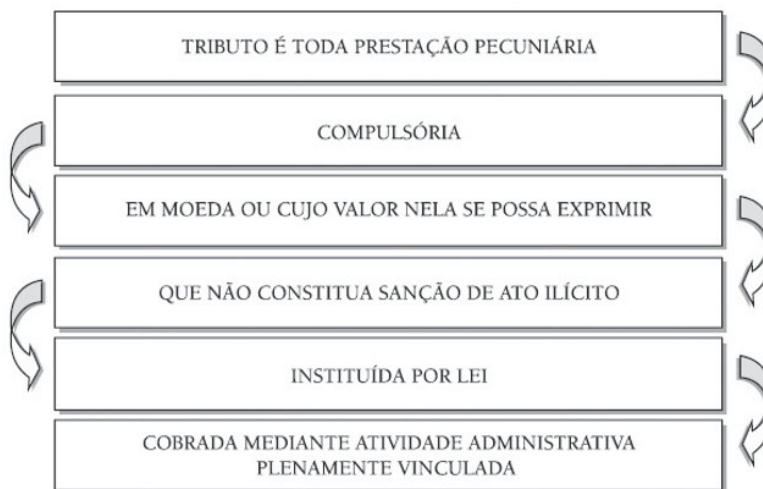
2.1 TRIBUTOS

2.1.1 Definição de Tributo

Conforme dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, a definição de Tributo se dá por meio da lei 5.192, de 25 de outubro de 1966:

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

QUADRO 1 - TRIBUTOS



Fonte: Borba, Claudio – Direito Tributário – São Paulo, 2015

Os tributos encontram-se previstos na Constituição Federal, conforme disposto a seguir:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

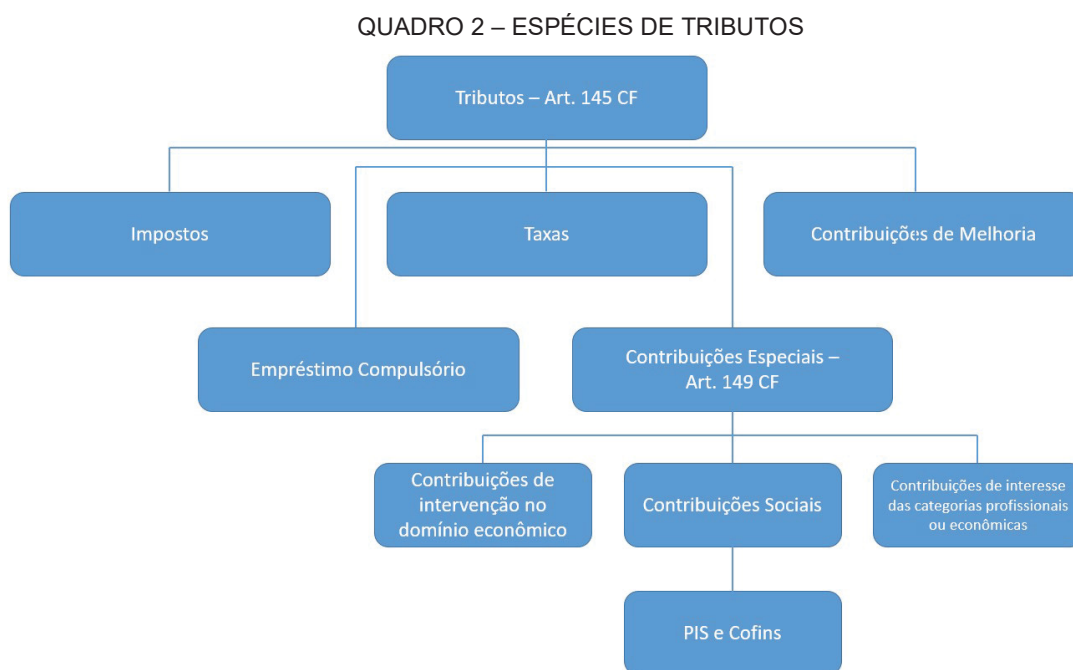
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses

objetivos, identificados, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
 § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

2.1.2 Espécies de Tributos

De acordo com o Código Tributário Nacional e também a Constituição Federal os tributos são divididos em espécies sendo elas Impostos, taxas, contribuição de melhoria (BRASIL, 1966). Porém, ainda são admitidas mais duas espécies: empréstimo compulsório e contribuições. O PIS e a COFINS se enquadram na espécie de contribuições.



Fonte: Autora (2019)

2.1.2.1 Impostos

Em seu artigo 16º, o CTN conceitua imposto: é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (BRASIL, 1966).

2.1.2.2 Taxas

As taxas são consideradas tributos vinculados, referente a uma contraprestação do Estado, encontram-se mencionadas no artigo 77º, do CTN:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (Vide Ato Complementar nº 34, de 1967)

2.1.2.3 Contribuições de Melhoria

As contribuições de melhoria são aquelas que decorrem de valorização mobiliária através de serviço público prestado conforme afirma Alexandre (2017, p. 257)

O ente que prestar o serviço público específico e divisível ou exercer o poder de polícia cobra a respectiva taxa; aquele responsável pela realização de obra pública da qual decorra valorização de imóvel pertencente a particular tem competência para instituir a contribuição de melhoria decorrente.

Para ser cobrada, tal contribuição deve obedecer dois limites, o total do gasto que houve na prestação do serviço e o total da valorização obtida por cada imóvel.

2.1.2.4 Empréstimos Compulsórios

É um tributo de competência exclusiva da União, trata-se de arrecadação compulsória de certo montante, em dinheiro, do contribuinte como empréstimo, e que será resgatado pelo mesmo posteriormente de acordo com as disposições legais regulamentadores de tal situação, a previsão legal para o mesmo encontra-se no art. 15 do CTN

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

E no art. 148 da CF

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

2.1.2.5 Contribuições Especiais

Quanto as contribuições especiais, elas têm por objetivo destinar recursos da arrecadação para a seguridade social, abrangendo assistência social, previdência social e saúde, pertinentes a intervenção do domínio econômico, ou ao atendimento de interesses de classes profissionais ou de categorias de pessoas, beneficiando-os econômica ou assistencialmente. Encontram-se previstas no art. 149 da Constituição Federal.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Amaro (2007, p.84) expõe:

A característica peculiar do regime jurídico deste terceiro grupo de exação está na destinação à determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público. Neste grupo incluem as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais 50 ou econômicas (CF, art.149), bem como as contribuições para o custeio de previdência de servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. cit. § 1.o) e a contribuição destinada ao custeio do serviço de iluminação pública (CF art. 149-A, acrescido pela EC n.39/2002).

Cabe mencionar que há uma discussão doutrinária quanto as contribuições, porém não será abordada essa questão no presente trabalho.

2.2 ORIGEM E HISTÓRICO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS

2.2.1 Instituição do PIS e da COFINS

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi instituída antes mesmo da promulgação da Constituição Federal, que se deu então através da Lei Complementar nº 7 de 1970, que tem sua destinação informada no artigo 1º, bem como, sua incidência consta no artigo 3º da referida Lei:

Art. 1º É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. § 1º Para os fins desta Lei, entende-se por empresa a pessoa jurídica, nos termos da legislação do Imposto de Renda, e por empregado todo aquele assim definido pela legislação trabalhista. § 2º A participação dos trabalhadores avulsos, assim definidos os que prestam serviços a diversas empresas, sem relação empregatícia, no Programa de Integração Social, far-se-á nos termos do Regulamento a ser baixado, de acordo com o art. 11 desta Lei.

(...)

Art. 3º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

- a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;
- b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:

(...)

Já com relação a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída pela Lei Complementar nº 70 de 1991, após a promulgação da Constituição Federal e muito tempo após a instituição do PIS, e em seu artigo 1º especifica que não interferirá na cobrança da do PIS a instituição da COFINS:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas

exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

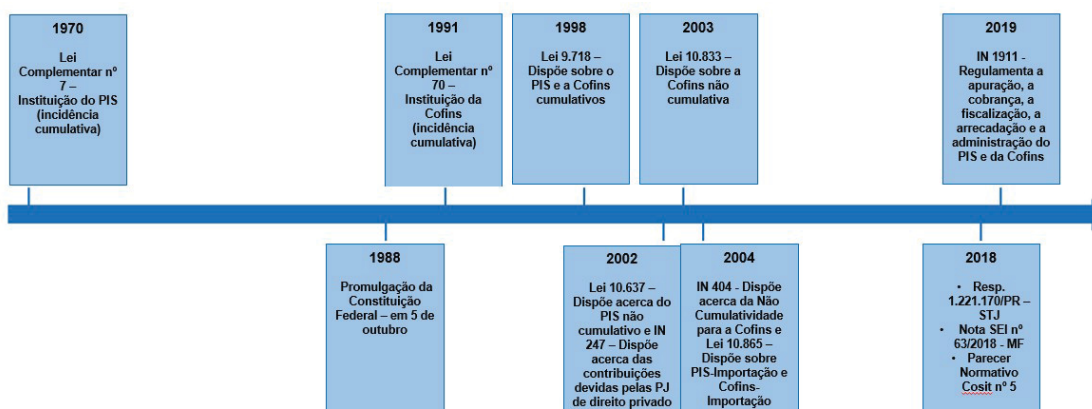
Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

De acordo com os artigos citados acima, pode-se observar que a incidência de tais contribuições se dá da mesma forma, ou seja, a base de cálculo de ambas é o faturamento mensal, sendo este considerado a receita bruta de vendas.

QUADRO 3 – LINHA DO TEMPO DAS NORMAS LEGAIS – PIS E COFINS



Fonte: Autora (2019)

2.2.2 Regimes de Incidência do PIS e da COFINS

As Contribuições para o PIS/Pasep e a COFINS, possuem dois regimes gerais de incidência a cumulativa e a não cumulativa, além disso possuem ainda diversos regimes especiais de apuração, neste presente estudo iremos abordar com ênfase apenas a incidência não cumulativa.

Alexandre (2017, p. 665) conceitua a não cumulatividade da seguinte forma:

A não cumulatividade é técnica que tem por objetivo limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o imposto somente incida sobre o valor

adicionado nessa etapa. Assim, ao final da cadeia, o tributo cobrado jamais será maior que o valor da maior alíquota, multiplicado pelo valor final da mercadoria.

Por consequência, pode-se definir a cumulatividade como o princípio em que o tributo incidirá em todas as etapas da cadeia, inclusive sobre ele mesmo, e isso impactará a composição do custo, bem como, o preço de venda ao consumidor final.

A incidência cumulativa das referidas contribuições encontra-se normatizada na Lei 9.718, de 27 de novembro de 1.988, conforme disposto em seu artigo 1º.

Art. 1º Esta Lei aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que tratam o art. 239 da Constituição e a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF.

Desta forma podemos afirmar que os contribuintes das contribuições são as pessoas jurídicas, com exceção daquelas de pequeno porte submetidas ao regime do simplificado (Simples Nacional), que o fato gerador é o auferimento de receitas, e, a base de cálculo é a totalidade de tais receitas (faturamento)..

2.2.2.1 Base Legal do Regime Não Cumulativo

No ordenamento jurídico brasileiro é preciso primeiramente analisar a Constituição Federal que traz a previsão de incidência não cumulativa (que permite a tomada de crédito), porém não detalha como deve ser calculado o crédito, esta questão ficou a cargo das leis gerais do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – (COFINS). A Constituição Federal traz então o seguinte artigo a respeito deste assunto:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

b) a receita ou o faturamento; ‘

(...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Em linhas gerais o regime não cumulativo, tributariamente falando, refere-se à operação contábil-fiscal, onde o valor a ser pago a título de tributo, pode ser confrontado com os valores das aquisições de produtos relacionados aos processos produtivos. Exemplificando, caso a pessoa jurídica tenha por atividade a revenda de livros, a compra dos livros em um determinado mês venha com o valor de PIS e COFINS de R\$ 50.000,00 e a venda dos mesmos tenha gerado um valor de R\$ 75.000,00 a pagar, a pessoa jurídica poderá deduzir o valor de R\$ 50.000,00 dos 75.000,00, restando apenas R\$ 25.000,00 a pagar efetivamente neste mês.

A finalidade da não cumulatividade no conceito tributário é evitar o efeito “cascata” da tributação, pressupondo que há fatos geradores que compõe a cadeia econômica formada por várias operações.

Especificamente tratando do PIS e da COFINS as leis que regem os mesmos são, respectivamente a Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002:

Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

E a Lei ° 10.833 de 29 de dezembro de 2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Em seus artigos 3º as duas leis especificam quais os tipos de créditos podem ser apropriados.

Não se pode deixar de mencionar a Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, que dispõe sobre Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras

providências. Na sequência serão abordados os tipos de créditos aos quais estão previstos em legislação.

2.2.3 Tipos de Créditos

As Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem em seus artigos 3º, o detalhamento, de forma relativamente extensa, das operações em que são permitidas as apropriações dos créditos de PIS e COFINS, bem como os limites e condições para tal situações, conforme disposto a seguir:

Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

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

a) no inciso III do § 3o do art. 1o desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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 - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 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 subsequentes.

§ 5º (VETADO)

§ 6º (VETADO)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 12. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 4º do art. 2º desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006)

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do

caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2o deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 15. O disposto no § 12 deste artigo também se aplica na hipótese de aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nos 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei no 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei no 8.857, de 8 de março de 1994. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).

§ 16. Ressalvado o disposto no § 2o deste artigo e nos §§ 1o a 3o do art. 2o desta Lei, na hipótese de aquisição de mercadoria revendida por pessoa jurídica comercial estabelecida nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 15, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento). (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

§ 17. No cálculo do crédito de que tratam os incisos do caput, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 18. O disposto nos incisos VI e VII do caput não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 19. Para fins do disposto nos incisos VI e VII do caput, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea "b" do § 1o do art. 17 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 20. No cálculo dos créditos a que se referem os incisos VI e VII do caput, não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 21. Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível, representativo de direito de exploração, ou em ativo financeiro, somente poderão ser aproveitados, no caso do ativo intangível, à medida que este for amortizado e, no caso do ativo financeiro, na proporção de seu recebimento, excetuado, para ambos os casos, o crédito previsto no inciso VI do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 22. O disposto no inciso XI do caput não se aplica ao ativo intangível referido no § 21. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência).

Os tipos de créditos de PIS-Importação e COFINS-Importação, encontra-se disposto no artigo 15 da Lei 10.865 de 2004.

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 1º-A. O valor da COFINS-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que trata o § 21 do art. 8º não gera direito ao desconto do crédito de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

§ 4º Na hipótese do inciso V do caput deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês.

§ 5º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 9º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 6º O disposto no inciso II do caput deste artigo alcança os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica desde que esses direitos tenham se sujeitado ao pagamento das contribuições de que trata esta Lei.

§ 7º Opcionalmente, o contribuinte poderá descontar o crédito de que trata o § 4º deste artigo, relativo à importação de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

§ 8º As pessoas jurídicas importadoras, nas hipóteses de importação de que tratam os incisos a seguir, devem observar as disposições do art. 17 desta Lei:

I – produtos dos §§ 1º a 3º e 5º a 7º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda;

II – produtos do § 8º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda, ainda que ocorra fase intermediária de mistura;

III – produtos do § 9º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda ou à utilização como insumo na produção de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002;

IV – produto do § 10 do art. 8º desta Lei.

V – produtos referidos no § 19 do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

§ 13. No cálculo do crédito de que trata o inciso V do caput : (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, poderão

ser considerados como parte integrante do custo ou valor de aquisição; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 14. O disposto no inciso V do caput não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

2.3 CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS

Com relação ao artigo anteriormente mencionado merece uma atenção o texto da inciso II, especialmente do termo insumo, pois o mesmo tem sido discutido a anos com relação a três principais interpretações tanto no âmbito fiscal, que diz respeito à Receita Federal do Brasil (RFB), sendo este então um conceito restritivo, o conceito do STJ e o abrangente que é evidenciado no âmbito administrativo tributário.

O conceito anteriormente aceito pela RFB, considerado restrito, está ligado à analogia com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), porém após a decisão referente ao recurso especial Nº 1.221.170 - PR do STJ, a mesma vem se manifestando através de normas regulamentadoras para se adaptar à nova decisão.

O conceito do STJ foi definido com base na essencialidade e relevância dos bens e serviços utilizados nas atividades das empresas, será evidenciado com maior ênfase no tópico seguinte.

E por fim, o conceito abrangente que se equipara ao conceito da legislação do Imposto de Renda, sendo assim admitidos os créditos sobre todas as despesas necessárias a elaboração e entrega do produto.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES E JURISPUDÊNCIAS

O conceito anteriormente restrito conforme já mencionado faz à analogia com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no qual é definido como sendo:

- (a) as matérias-primas;
- (b) os produtos intermediários;
- (c) os materiais de embalagem; e

(d) quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de contato direto com o produto em industrialização.

Recentemente o STJ harmonizou o conceito de insumo através do acórdão recurso especial Nº 1.221.170 - PR (processo 2010/0209115-0), onde trata que o bem ou serviço deverá ser considerado como insumo quanto a sua relevância, essencialidade e pertinência com relação ao processo produtivo. O mesmo ainda considerou as Instruções normativas Instruções Normativas 247/02 e 404/04, como ilegais por violarem o conceito de insumo da leis 10.637/02 e 10.833/03 com os seguintes argumentos:

É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nas instruções normativas, os insumos eram tidos como os bens e serviços utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, as matérias-primas, materiais de embalagens e produtos intermediários e outros bens que sofressem alterações no processo (desgaste ou perda de componentes físicos ou químicos no processo), mas não estejam incluídos no ativo imobilizado. Para a prestação de serviço, insumos são somente os bens aplicados ou consumidos nesta atividade. Esse conceito estava adequado ao IPI, porém fato gerador do mesmo é a industrialização, já com relação ao PIS e COFINS o fato gerador é o auferimento de receita, por essa distinção se deram os argumentos da consideração das INs como ilegais. As mesmas INs foram revogadas posteriormente pela própria RFB, conforme evidencia-se no ponto que aborda o posicionamento da mesma com relação ao REsp.

A IN 404, que dispunha 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. trazia o seguinte texto a respeito do assunto, sendo a principal parte o §4:

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 subsequentes.

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:

I - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e

II - o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços.

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

§ 5º A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido ou optante pelo Simples, passar a ser tributada com base no lucro real, na hipótese de sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, tem direito ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista no art. 26, calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do imposto de renda.

§ 6º Os bens recebidos em devolução, tributados antes do início da aplicação desta Instrução Normativa, ou da mudança do regime de tributação de que trata o § 5º, devem ser considerados como integrantes do estoque de abertura referido no art. 26, devendo o crédito ser utilizado na forma do seu § 2º, a partir da data da devolução.

§ 7º O aproveitamento de crédito na forma dos §§ 2º e 5º deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

§ 8º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e

II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Art. 9º O direito ao crédito de que trata o art. 8º 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 à pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos encargos de depreciação e amortização de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; e

IV - aos bens e serviços adquiridos, aos custos, despesas e encargos incorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve contabilizar os bens adquiridos e os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, separadamente daqueles efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

No mesmo sentido seguia a IN 247, que dispunha sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. trazia o seguinte texto a respeito do assunto, sendo a principal parte o §5:

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO CÁLCULO DO CRÉDITO

Art. 66. 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;

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

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

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

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

b.2) na prestação de serviços;

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

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;

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

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

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

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

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

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

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

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

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

b) outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

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

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

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 subsequentes.

§ 3º O IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o custo dos bens, para efeitos do disposto no inciso I.

§ 4º Aplicam-se as disposições:

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

I - da alínea " b.2" do inciso I do caput somente para aquisições efetuadas a partir de 1º de fevereiro de 2003;

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

II - das alíneas " a" e " d" do inciso II do caput somente para despesas incorridas a partir de 1º de fevereiro de 2003.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

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

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação

diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

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

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

II - utilizados na prestação de serviços:

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

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

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

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

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

Art. 67. O direito ao crédito de que trata o art. 66 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 à pessoa jurídica domiciliada no País; e

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas e encargos incorridos a partir de 1º de dezembro de 2002.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve contabilizar os bens adquiridos e os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, separadamente daqueles efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

A ementa do Recurso Especial, trazendo um novo conceito para insumos, está apresentada da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reais

a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O conceito abrangente é baseado no decreto 3.000 de 26 de março de 1999 (também chamado de Regulamento do Imposto de Renda (RIR 99). Neste sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem admitindo serem insumos todos os dispêndios necessários à atividade da pessoa jurídica, conforme estabelecidos para consideração de custos e despesas operacionais no cálculo do lucro real, de acordo com arts. 290 e 299 do RIR/99. Através do acórdão nº 3202-00.226, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção do CARF assim se manifestou da seguinte forma:

“REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.”

Pode-se considerar que o conceito de insumo deve ser ampliado, principalmente no tendendo para o conceito abrangente, visto que sua incidência p com relação aos débitos (receita bruta) é abrangente.

2.4.1 Posicionamento da Receita Federal do Brasil

Após a decisão do STJ quando ao conceito de insumos, a RFB se pronunciou através da Nota Sei 63 de 26 de setembro de 2018 contendo em seu objetivo conforme disposto a seguir:

Trata-se da análise do julgamento do Recurso Especial (RESP) nº 1.221.170/PR,[1] submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que

tratam os arts. 1.036 e seguintes do nCPC, no qual o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou as seguintes teses “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.” 2. Pretende-se, nesta Nota Explicativa, formalizar a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem acerca da matéria julgada em sentido desfavorável à União, bem como delimitar a extensão e o alcance do julgado, viabilizando a adequada observância da tese por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

Tendo ainda não clarificado os pontos abordados no REsp 1.221.170/PR, na data do dia 5 de dezembro de 2018, a RFB se manifestou novamente através do parecer 5, da Cosit, exemplificando alguns assuntos abordados, e tendo como a ementa conforme segue:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.
 Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES. Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.
 Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:
 a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
 a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
 a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
 b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:
 b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
 b.2) “por imposição legal”.
 Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Não obstante, em 11 de outubro de 2019 a Receita federal do Brasil publicou a IN – Instrução Normativa nº 1.911, é uma das mais importantes normatizações a

respeito do PIS e COFINS, sua tratativa se deu na questão de consolidar as normas regulamentadoras, abordou questões polêmicas e novas situações, possui 766 artigos, revogou 53 INs (incluindo a 247/2002 e a 404/2004), ela regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da COFINS-Importação.

Com relação ao conceito de insumos, à luz do REsp 1.221.170-PR a IN nº 1.911 aumentou a lista de itens expressamente considerados como insumos, como por exemplo os EPI – Equipamentos de Proteção Individual, está lista encontra-se no art. 172.

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

II - bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços e que sejam considerados insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:

a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou

b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

VII - serviços de manutenção necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

VIII - bens de reposição necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

IX - serviços de transporte de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica; e

X - bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI).

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

I - bens incluídos no ativo imobilizado;

II - embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;

III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos;

IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida, ressalvado o disposto no inciso VI do art. 181;

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

VIII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

§ 3º Para efeitos do disposto nesta Subseção, considera-se:

I - serviço qualquer atividade prestada por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica mediante retribuição; e

II - bem não só produtos e mercadorias, mas também os intangíveis.

Como podemos observar, a partir do §2º a Receita Federal restringe a apropriação dos créditos em algumas situações, isso vai contra o entendimento disposto pelo STJ, além de que nas situações em que foram listados como expressamente permitidos, os bens e serviços dever estar ligados aos processos de produção ou fabricação, enquanto o STJ conceitua como sendo os essenciais e relevantes para as atividades da empresa.

“Quando o fisco emite um ato administrativo, tornando transparente a sua interpretação quanto à mais correta aplicação do Direito a uma determinada situação, instala-se um farol em meio à tempestade de incertezas em que muitas vezes navegam os particulares: o contribuinte passa a ter a legítima expectativa quanto à forma como a outra parte da relação jurídico-tributária deverá atuar. Sob um ponto de vista pragmático, tais atos administrativos, dotados de presunção de legitimidade, têm o potencial de induzir grande parte da coletividade a adotar igual interpretação sem maiores questionamentos” (CARF, Acórdão n. 9101-003.839. Declaração de Voto).

Sendo assim, não se pode tomar como verdade absoluta o pronunciamento por meio da IN, tanto pela controvérsia em relação ao posicionamento do STJ quanto pelo fato de que as restrições não se encontram expressas em Lei.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

O estudo em questão apresenta-se quanto aos objetivos como uma pesquisa descritiva e explicativa. Appolinário (2004, p.150) define pesquisa como:

Processo através do qual a ciência busca dar respostas aos problemas que se lhe apresentam. Investigação sistemática de determinado assunto que visa obter novas informações e/ou reorganizar as informações já existentes sobre um problema específico e bem definido (APPOLINÁRIO 2004, p.150).

Gil (2008, p. 28) exemplifica:

Algumas pesquisas descritivas vão além da simples identificação da existência de relações entre variáveis, pretendendo determinar a natureza dessa relação. Neste caso tem-se uma pesquisa descritiva que se aproxima da explicativa. Por outro lado, há pesquisas que, embora definidas como descritivas a partir de seus objetivos, acabam servindo mais para proporcionar uma nova visão do problema, o que as aproxima das pesquisas exploratórias.

Infere-se do exposto que a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda, afirma Raupp e Beuren (2006, p. 81).

3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Referente à abordagem dos procedimentos, foi realizada pesquisa bibliográfica, documental, e aspectos legais da legislação e jurisprudência.

A pesquisa bibliográfica aplica-se ao trabalho científico ou acadêmico, tem por objetivo compilar informações e dados, que embasarão a elaboração do estudo ou investigação determinada a partir do tema proposto.

Raupp e Beuren (2006) explicitam que esse tipo de pesquisa constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta, ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar. Por ser de natureza teórica, a pesquisa bibliográfica é parte obrigatória, da mesma

forma como em outros tipos de pesquisa, haja vista que é por meio dela que tomamos conhecimento sobre a produção científica existente.

Gil (2008, p.50) destaca a vantagem da pesquisa bibliográfica:

A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente. Esta vantagem se torna particularmente importante quando o problema de pesquisa requer dados muito dispersos pelo espaço. Por exemplo, seria impossível a um pesquisador percorrer todo o território brasileiro em busca de dados sobre a população ou renda per capita; todavia, se tem à sua disposição uma bibliografia adequada, não terá maiores obstáculos para contar com as informações requeridas. A pesquisa bibliográfica também é indispensável nos estudos históricos. Em muitas situações, não há outra maneira de conhecer os fatos passados senão com base em dados secundários.

Segundo Vergara (2006, p. 48) esse tipo de pesquisa fornece instrumental analítico para qualquer outro tipo de pesquisa, mas também pode esgotar-se em si mesma. Ou seja, a pesquisa bibliográfica pode anteceder outra, mais descritiva ou explicativa, de acordo com o nível de aprofundamento na área que se deseja pesquisar.

3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA

Este trabalho apresentará o tipo de pesquisa qualitativa, conceitualmente trata-se de um método de investigação científica focada no caráter subjetivo do objeto analisado, estudando as suas particularidades e experiências individuais.

De acordo com Gil (2008), o uso dessa abordagem propicia o aprofundamento da investigação das questões relacionadas ao fenômeno em estudo e das suas relações, mediante a máxima valorização do contato direto com a situação estudada, buscando-se o que era comum, mas permanecendo, entretanto, aberta para perceber a individualidade e os significados múltiplos.

Tanto na contabilidade, quanto no direito é bastante comum o uso da abordagem qualitativa como tipologia de pesquisa. Cabe lembrar que, 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 (Raupp e Beuren, 2006).

A pesquisa qualitativa deve ser considerada muito importante por vai além de apenas um número, aprofunda entendimentos, pois é baseada em fenômenos conforme afirma Apolinário (2004, p. 151) lida com fenômenos: prevê a análise hermenêutica dos dados coletados.

3.4 COLETA DOS DADOS E INFORMAÇÕES

O presente trabalho aborda os objetivos específicos com em pesquisa bibliográfica, documental, legislação e jurisprudências:

Conceito de Insumos de acordo com a legislação;

As jurisprudências recentes que abordam o conceito de insumos;

Os critérios necessários para o aproveitamento de Créditos de PIS e COFINS;

Alíquotas a serem aplicadas no aproveitamento de Créditos de PIS e COFINS.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

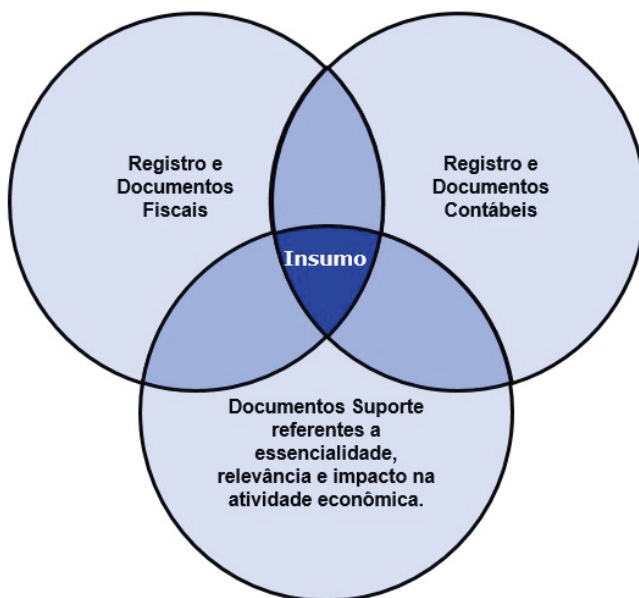
No que tange aos requisitos para o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, primordialmente deve ser verificado se as aquisições de bens e serviços estão registradas de forma correta, tanto fiscal quanto contabilmente.

O registro fiscal consiste em dar entrada, e manter a guarda dos documentos relativos às aquisições de forma correta dentro da empresa, bem como manter o registro correto dentro das obrigações acessórias (como por exemplo EFD – Contribuições), especificamente falando sobre os insumos é necessário conhecê-los. Sendo assim, deve-se dar um passo anterior e conhecer profundamente o processo produtivo da indústria, a fim de identificar primariamente os bens e serviços intrinsecamente ligados à produção, na qual sua aplicação e utilização no produto final é incontestável, estes serão considerados essenciais. Os bens e serviços adquiridos que são decorrentes de imposição legal também entram no rol dos essenciais. A seguir, correlacionar os bens e serviços que não estão relacionados diretamente com o produto final, porém na sua falta, utilizando o teste de subtração, e entrega não acontece ou mesmo perde a qualidade, quantidade ou suficiência, estes serão considerados como relevantes. Essa identificação pode ser feita através de um mapeamento de processos e a utilização de controles gerenciais dentro da indústria identificando onde ocorre a ligação e a quais operações os mesmos estão ligados. E documentação suporte pode ser suprida através dos controles internos na indústria. Ainda neste sentido, há questões mais polêmicas que necessitam documentação comprobatória específica (laudos técnicos, pareceres técnicos e jurídicos) como no caso de publicidade que pode impactar diretamente no aumento volume de vendas e conseqüentemente na receita auferida pela indústria. Neste caso, a documentação deve comprovar tal conseqüência.

Por isso, devem também ser verificados os registros contábeis, para fins de comprovação da essencialidade e relevância dos itens no caso de questionamentos por parte do fisco, que ainda possui um posicionamento restritivo, que pode ser levado ao âmbito judicial tributário, com o intuito de obter uma decisão favorável.

Seguindo as premissas e os requisitos mencionados, o conceito de insumos pode ser aplicado conforme demonstra simplificada a figura abaixo:

FIGURA 1 – REQUISITOS PRINCIPAIS PARA CARACTERIZAÇÃO DE INSUMOS



FONTE – Autora (2019)

Vale ressaltar que cada indústria possui suas particularidades relativas aos processos produtivos e as atividades econômicas desenvolvidas, portanto cabe a cada uma analisar suas aquisições de bens e serviços de acordo com a sua realidade, se atentando aos requisitos e a documentação suporte comprobatória.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A importância em conhecer, segregar e especificar os bens e serviços utilizados como insumo referente as suas etapas de participação no produto final, pois sempre há um risco relacionado ao questionamento por parte do fisco, e é prudente ter conhecimento do montante relacionado, contudo o contribuinte industrial munido de registros fiscais e contábeis realizados correta e idoneamente, de documentação fidedigna, atendendo os requisitos estabelecidos, de acordo primordialmente com a legislação vigente, seguindo jurisprudências favoráveis e observadas as vedações legais pode apropriar-se dos créditos de PIS e COFINS os quais tem direito.

Pode-se considerar que o conceito de insumo deve ser ampliado, uma vez que se considerarmos que para fins de débito o valor das contribuições é calculado sobre a “receita bruta”, sendo este um termo abrangente, a apropriação dos créditos também deveria seguir o mesmo preceito. Por quanto, esta possibilidade é aguardada caso o assunto seja enviado para o Supremo Tribunal Federal por questões constitucionais.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Luciano. **Direito tributário**. 11 ed. Salvador: JusPodivm. 2017.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- APOLLINÁRIO, F. **Dicionário de metodologia científica: um guia para a produção do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2004.
- BORBA, Claudio. **Direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Método, 2015. E-Book.
- BRASIL. **Constituição (1988). Constituição: República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Denominado CTN - Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 out. 1966. Seção 1, p. 12567 (Retificação).
- BRASIL. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social (PIS), e da outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 10 set. 1970. Seção 1, p. 7857 (Retificação).
- BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de setembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 31 dez. 1991. Seção 1, p. 31057. (publicação Original).
- BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 28 nov. 1998.
- BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 1966. Seção 1, p. 12567 (Retificação).
- BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União 30 dez. 2003 Brasília, DF - Edição extra-A.
- BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes

sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 abr. 2004 - Edição Extra.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 26 nov. 2004, Seção 1, p. 47.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 mar. 2004, Seção 1, p. 28.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 out. 2019, Seção 1, p. 27.

BRASIL. **Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26 de setembro de 2018**. Documento público. Ausência de sigilo. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/nota-sei-63-2018.pdf/view>

BRASIL. **Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 dez. 2018, Seção 1, p. 84.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.221.170/PR. Acórdão 2010/0209115-0**, de 24 de abr. de 2018. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201002091150&dt_publicacao=24/04/2018

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.