

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

IVANILDO DE JESUS CAMPELO DA COSTA

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS NO ÂMBITO DO PIS/COFINS E SEU IMPACTO NA
ECONOMIA TRIBUTÁRIA

CURITIBA
2020

IVANILDO DE JESUS CAMPELO DA COSTA

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS NO ÂMBITO DO PIS/COFINS E SEU IMPACTO NA
ECONOMIA TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada 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 MBA - Gestão Contábil Tributária.

Orientador: Prof. MSc. José Julberto Meira Junior.

CURITIBA

2020

RESUMO

O presente trabalho refere-se ao não aproveitamento de créditos em períodos anteriores como também, os créditos adquiridos na compra de insumos, contudo, pesquisa-se sobre créditos extemporâneos no âmbito do PIS e COFINS e seu impacto na economia tributária, a fim de descrever o porquê do não creditamento dos créditos extemporâneos na carga tributária de empresas no Brasil. Para tanto, é necessário realizar um levantamento por meio de fontes de pesquisas, identificando através das seguintes informações como: publicações, revistas, jornais, livros, artigos etc. os impactos na carga tributária no regime não cumulativo. Realiza-se, então, uma metodologia de pesquisa caracterizada como do tipo descritiva e aplicada com uma abordagem hegemonicamente qualitativa. Já em relação a classificação do objeto de estudo desse trabalho, se deu através de pesquisas bibliográficas. Diante disso, verificou-se através de pesquisas realizadas, que foi feito um levantamento, assim como uma análise e identificação do problema em não se abdicar de créditos relacionados a períodos anteriores por falta de conhecimento do caso. Conclui-se, que a partir da ideia exposta na introdução o problema foi respondido, ao constatar a deficiência de empresas que não usufruíram de seus créditos extemporâneos de PIS e COFINS e créditos referentes a compra de insumos.

Palavras-chave: Crédito Extemporâneo. PIS – COFINS. Insumos.

ABSTRACT

The present work refers to the non-use of credits in previous periods, as well as the credits acquired in the purchase of inputs, however, research on extemporaneous credits within the scope of PIS and COFINS and their impact on the tax economy, in order to describe the reason for not crediting extemporaneous credits in the tax burden of companies in Brazil. Therefore, it is necessary to carry out a survey through research sources, identifying through the following information such as: publications, magazines, newspapers, books, articles etc. the impacts on the tax burden in the non-cumulative regime. Then, a research methodology characterized as descriptive and applied with a hegemonic qualitative approach is carried out. Regarding the classification of the object of study of this work, it was done through bibliographic research. Therefore, it was verified through researches, that a survey was made, as well as an analysis and identification of the problem in not giving up credits related to previous periods due to lack of knowledge of the case. It is concluded that, from the idea exposed in the introduction, the problem was answered, by noting the deficiency of companies that did not take advantage of their PIS and COFINS extemporaneous credits and also credits related to the purchase of inputs.

Keywords: Extemporaneous Credit. PIS - COFINS. Inputs.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – ASPECTO GERAIS DO PIS E COFINS.....	16
FIGURA 2 – ESPECIFICAÇÃO DO REGIME NÃO CUMULATIVO.....	18
FIGURA 3 – MARCOS IMPORTANTES DAS CONTRIBUIÇÕES.....	19
FIGURA 4 – CRÉDITOS – INSUMOS.....	23
FIGURA 5 – CONCEITOS PARA ENTENDIMENTO DO REGIME ESPECIAL.....	28

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
1.1 Delimitação do Tema	8
1.2 Definição do Problema	8
1.3 Objetivos	8
1.3.1 Objetivos Geral	8
1.3.2 Objetivos Específicos	8
1.4 Justificativa	9
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	10
2.1 Elementos Fundamentais dos Tributo	10
2.1.1 Fato Gerador	10
2.1.2 Contribuinte ou Responsável	10
2.1.3 Base de Cálculo	10
2.1.4 Alíquota	11
2.2 Tributos Existentes no Brasil	11
2.2.1 Impostos Federais	11
2.2.2 Impostos Estaduais	12
2.2.3 Impostos Municipais	13
2.3 Obrigações Acessórias Exigidas no Brasil	13
2.4 Definição e Características da Apuração Cumulativa	16
2.5 Definição e Características da Apuração não Cumulativa	17
2.5.1 A sistemática não cumulativa da Apuração do PIS/COFINS	18
2.5.2 A sistemática não cumulativa da Apuração do ICMS	19
2.5.3 A sistemática não cumulativa da Apuração do IPI	20
2.6 Créditos de PIS/COFINS no Regime Não Cumulativo	21
2.6.1 Insumos para fins de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS	21
2.6.2 Regime de Créditos do PIS/COFINS	24
2.6.3 PIS/COFINS - Conceitos para fins de créditos – Essencialidade e Relevância	26
2.7 Conceitos de Créditos Extemporâneos	28
2.7.1 Escrituração de Créditos Extemporâneos	29

2.8	Economia Tributária um Planejamento Estratégico Competitivo.....	32
3.	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	33
3.1	Tipologia da Pesquisa Quanto aos Objetivos.....	33
3.1.1	Pesquisa bibliográfica.....	33
3.2	Tipologia da Pesquisa Quanto aos Procedimentos.....	34
3.3	Tipologia da Pesquisa Quanto à Abordagem do Problema.....	35
3.3.1	Pesquisa Qualitativa.....	35
4.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	36
	REFERÊNCIAS.....	38

1 INTRODUÇÃO

Diante da crescente concorrência entre empresas inseridas no contexto globalizado, torna-se imprescindível a busca de meios que diminuam estes altos custos operacionais com o fisco, sendo que uma forma de minimizar os custos é a empresa otimizar seu regime de crédito de impostos, fazendo valer-se da totalidade das opções permitidas pela legislação em relação aos créditos tributários.

Na atualidade há uma grande discussão sobre a elevada carga tributária brasileira que está entre as maiores do mundo imposta às empresas, há também uma quantidade bastante expressiva de normas que são modificadas constantemente fazendo com que o sistema tributário seja bastante complexo e oneroso para os contribuintes.

Essas causas, demonstram o quanto as organizações têm que estar mais atentas ao tratamento das questões tributárias, investindo tempo e recursos visando obter um eficiente gerenciamento de suas obrigações e encargos fiscais na tentativa de aumentar sua competitividade.

Diante desse contexto, abordaremos tópicos relativos aos procedimentos para aproveitamento de créditos extemporâneos, muitas vezes apurados a partir de revisões fiscais realizadas. No tocante, se torna crucial a necessidade de obtenção de créditos tendo como objetivo geral deste estudo, mapear as divergências nos registros atemporais das operações de apropriação de créditos para o contribuinte.

Dessa forma, procura-se apresentar um referencial teórico para discussão de créditos extemporâneos de PIS e COFINS, como também, os créditos adquiridos na compra de insumos, assim como examinados os procedimentos para o registro desses valores pelas empresas submetidas ao regime da não cumulatividade das referidas contribuições. No entanto, o estudo dos métodos ou dos instrumentos necessários para a elaboração desse trabalho, se dará através de fontes realizadas por pesquisas bibliográficas procurando referências teóricas publicadas com o objetivo de adquirir informações e conhecimentos prévios sobre o problema.

1.1 Delimitação do Tema

Atualmente os contribuintes brasileiros utilizam a adoção da não-cumulatividade absoluta do crédito tributário. O que muitas empresas desconhecem é a utilização dos créditos extemporâneos, ou seja, apropriar-se dos créditos de materiais já adquiridos nas organizações, cujo registro do ingresso ocorrem sem a tomada dos créditos.

1.2 Definição do Problema

A partir da ideia exposta nesta introdução, surge a questão a ser respondida no decorrer deste trabalho: Identificar a não tomada dos créditos extemporâneos de PIS e COFINS, como também, os créditos adquiridos na compra de insumos impactando dessa forma na carga tributária geral das empresas, que fazem parte do regime não cumulativo.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Descrever o impacto do não creditamento dos créditos extemporâneos de PIS e COFINS na carga tributária a partir de pesquisas bibliográficas, procurando referências teóricas publicadas com o objetivo de recolher informações ou conhecimentos prévios sobre o problema.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Realizar um levantamento através de fontes bibliográficas, identificando os créditos extemporâneos dos tributos de PIS e COFINS e dos produtos adquiridos como insumos;
- Analisar por meio de pesquisas bibliográficas como: Publicações, boletins, jornais, revistas, livros, artigos científicos etc. o quanto pode se creditar desses tributos;

- Identificar os impactos do não aproveitamento dos créditos fora dos períodos de apuração no regime não cumulativo como: Créditos Extemporâneos.

1.4 Justificativa

Com as elevadas cargas de tributos, as obrigações acessórias são de extrema importância as empresas instaladas no Brasil. No entanto, algumas empresas erram no pagamento de seus tributos, não permitindo empresas receber algum crédito a que tinha direito. Isso ocorre porque algumas organizações não estão preparadas para acompanhar este complexo sistema tributário.

Um ponto importante que as empresas deixam de se valer da totalidade são os créditos extemporâneos, muitas vezes, simplesmente por não conhecerem as possibilidades que a lei lhes possibilita, ainda que na maioria das vezes, tais benefícios legais independem de ação judicial e ou homologação da administração pública.

Segundo o IBPT, na atualidade 33% do faturamento das empresas instaladas no Brasil é direcionado ao pagamento de impostos, com a globalização da economia tornou-se indispensável apurar corretamente os tributos para que não ocorram equívocos na hora de pagar os impostos ao governo e assim minimizar o ônus dos tributos nas organizações.

No tocante, a concorrência tem crescido em todos os setores da economia e para as empresas manterem-se neste ambiente competitivo deverão oferecer o melhor preço com qualidade em seus produtos e serviços, pois isso é essencial ter uma gestão tributária adequada que consiga minimizar o impacto dos tributos na composição final do preço dos produtos e serviços.

Portanto, diante do presente trabalho se dispõe a realizar uma breve explanação das contribuições de PIS e COFINS recolhidas por empresas no Brasil, além de um referencial teórico sobre seus créditos passíveis de aproveitamento não escriturados anteriormente que poderá ser registrado em período posterior chamado de crédito extemporâneo. E por fim identificar os valores legalmente passíveis de créditos, bem como avaliar os impactos do não creditamento na carga tributária geral das empresa no regime não cumulativo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para uma melhor compreensão do trabalho, cujo objetivo está no levantamento e análise de dados adquiridos através de fontes bibliográficas, referente ao não aproveitamento dos créditos do PIS e COFINS, no regime não cumulativo, de produtos adquiridos como insumos, bem como o seu impacto na tributação geral de uma organização.

2.1 Elementos Fundamentais da Obrigação Tributária

Com objetivo de facilitar o entendimento deste trabalho cabe salientar alguns conceitos dos elementos fundamentais do tributo:

2.1.1 Fato Gerador

De acordo com o autor Fabretti (2007), fato gerador é a realização da hipótese de incidência tributária prevista em lei, ou seja, é onde se inicia a obrigação tributária. Na efetivação do fato gerador é possível o nascimento de uma obrigação principal e de uma consequente e eventual obrigação acessória.

2.1.2 Contribuinte ou Responsável

Para Fabretti (2007), contribuinte é o indivíduo passível da obrigação tributária, tendo uma relação pessoal direta com o fato gerador, ou seja, este conceito vincula qualquer pessoal que pratique fato gerador do imposto, sendo o responsável pela satisfação do mesmo junto a autoridade.

Para ele responsável é o indivíduo escolhido por lei para responder pela obrigação tributária, que substituirá o contribuinte de fato.

2.1.3 Base de Cálculo

A base de cálculo¹ é algo que dimensiona a materialidade da hipótese de incidência. Possui três funções: a) função mensuradora (mede as proporções reais do fato); b) função objetiva (compõe a específica determinação da dívida); c) função comparativa (em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar o que estiver obscuro na lei). No plano normativo a base de cálculo é uma referência abstrata.

2.1.4 Alíquotas

Segundo Fabretti (2000, p.123), alíquota “Pode-se ser entendido como o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago.”

2.2 Tributos Existentes no Brasil

Ao iniciar o aprofundamento do estudo proposto neste trabalho, faz-se necessário apresentar as exigências que o fisco exerce sobre as empresas instaladas no Brasil, assim é interessante expor alguns conceitos e mostrar quais são os tributos e obrigações acessórias a que os contribuintes brasileiros estão sujeitos.

2.2.1 Impostos Federais

Na Constituição Federal (1988)² os impostos de competência da União no Brasil são:

- a) Imposto sobre a importação (II) – o fato gerador se dá na entrada de produtos estrangeiros no país;
- b) Impostos sobre exportação (IE) – neste fato gerador se dá na saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional;

¹ Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br>>. Acesso em: 17 de setembro de 2019.

² Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 03 de junho de 2019.

- c) Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer natureza (IR) – o fato gerador acontece na aquisição da disponibilidade econômico ou jurídico de renda ou de proventos;
- d) Imposto sobre produto industrializados (IPI) – fato gerador é o desembaraço aduaneiro, a saída dos estabelecimentos ou a arrematação de produtos industrializados.
- e) Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) – o fato gerador se dá em todas as transferências financeiras, ou seja, as operações relativas a títulos mobiliários quando da emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes títulos
- f) Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR) – Fato gerador é a propriedade, domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

2.2.2 Impostos Estaduais

Conforme descrito na Constituição Federal (1988)³ os impostos de competência dos Estados brasileiros são:

- a) Impostos sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a ele relativos – o fato gerador acontece na transmissão da propriedade ou domínio útil de bens imóveis, de direitos reais sobre imóveis;
- b) Imposto sobre a circulação de mercadoria e prestação de serviços (ICMS) – o simples fato de a mercadoria sair do estabelecimento de contribuinte já caracteriza o fato gerador. Não importa se a venda se efetivou ou não, mas sim se ocorreu a circulação da mercadoria;
- c) Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotores (IPVA) – o fato gerador se dá na aquisição de veículo automotor.

2.2.3 Impostos Municipais

³ Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 03 de junho de 2019.

Além da União, dos Estados e do Distrito Federal, os Municípios também exigem os pagamento de impostos.

Segundo a Constituição Federal (1988)⁴ São eles:

- a) Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) – o fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física localizado na zona urbana do Município;
- b) Imposto sobre Transmissão Inter Vivos (ITBI) – neste o fato gerador é a transmissão por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos à sua aquisição;
- c) Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) – o fato gerador é a prestação de serviço, que deve constar na lista de serviços instituída pelo Município;

2.3 Obrigações Acessórias Exigidas no Brasil

A tributação brasileira gera um custo que vai além do valor do tributo em si, uma vez que a obrigação acessória também onera os contribuintes, sendo responsável por parte dos custos de conformidade. Elas podem ser Federais, Estaduais ou Municipais, variando em relação ao ramo de atividade e localização da empresa.

A obrigação acessória é sempre não patrimonial, são deveres ou formalidades impostas pela legislação tributária. Observe-se que o não cumprimento desta converte-se numa obrigação de pagar a penalidade. Hoje qualquer empresa em operação no Brasil está obrigada a cumprir uma série de formalidades, independente do seu ramo de atividade ou do seu enquadramento jurídico.

Conforme o Código Tributário Nacional, artigo 113:

A obrigação tributária é principal ou acessória.

⁴ Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 03 de junho de 2019.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Para o autor Fabretti (1998), o descumprimento da obrigação acessória gera imposição de multa que por ser uma sanção de ato ilícito converte-se em obrigação principal quanto ao pagamento desta penalidade.

Portanto, para as empresas situadas no Brasil, dependendo do seu ramo de atividade e regime tributário, estará sujeito a entrega das obrigações acessórias que se dividem por suas esferas: Federal, Estadual e Municipal.

Federal:

- a) DCTF - (Declaração de Débitos Tributários Federais⁵) é de natureza federal e registra informações relacionadas a tributos como IRPJ, IRRF, IPI, CSLL.
- b) DIRF - (Declaração do Imposto sobre a Renda Retida na Fonte) informa à Receita Federal as retenções de impostos incidentes nos pagamentos e recebimentos da empresa;
- c) SEFIP/GEFIP (Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) é uma declaração enviada digitalmente com informações trabalhistas, previdenciárias e relacionadas ao FGTS. A GFIP é gerada de forma automática quando se envia o SEFIP.
- d) EFD - Contribuições⁶ - (Escrituração Fiscal Digital Contribuições) é uma obrigação relativa ao SPED que deve ser enviada pela empresa na escrituração da contribuição ao PIS/PASEP e COFINS.
- e) ECD - (Escrituração Contábil Digital) é uma obrigação de competência da União que integra o SPED cuja finalidade é substituir a escrituração de papel pela

⁵ Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/> Acesso em: 04 de julho de 2020.

escrituração eletrônica dos seguintes livros: Livro Diário e seus auxiliares; Livro Razão e seus auxiliares; Livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento.

- f) A ECF (Escrituração Contábil Fiscal) também é da competência da União e substitui a DIPJ desde 2014. Ela fornece informações sobre operações que interferem na base de cálculo e no valor devido do IRPJ e da CSLL.

Estadual:

- a) SINTEGRA – (Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços) é uma obrigação estadual destinada a empresas que recolhem ICMS e fazem uso do PED (Pagamento Eletrônico de Dados) para emitir documentação fiscal e/ou escriturar os Livros Fiscais. Também é válida para contribuintes que utilizam ECF (Emissor de Cupom Fiscal). Mas, depois que a EFD ICMS/IPI foi implantada, o SINTEGRA tem sido menos utilizado;
- b) GIA – (Guia de Informação e Apuração do ICMS) é uma declaração de natureza estadual relacionada às operações que se ajustam ao regime de substituição tributária do ICMS (ST-ICMS);
- c) EFD ICMS IPI – (Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI) é uma obrigação acessória de natureza estadual que compõem o SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) em substituição à escrituração dos livros em papel. A empresa que envia essa declaração não precisa enviar o SINTEGRA a não ser em situações de regime especial

Municipal:

- a) DES⁷ – (Declaração Eletrônica de Serviços) tem natureza municipal e é específica para empresas prestadoras de serviços. Sua finalidade é declarar à Receita Federal os serviços que foram prestados à empresa durante o mês.

⁶ Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/> Acesso em: 04 de julho de 2020.

⁷ Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/> Acesso em: 04 de julho de 2020.

2.4 Definição e Características da Apuração Cumulativa.

Pode-se dizer que um imposto cumulativo⁸ é aquele que incide em todas as etapas dos processos produtivo e/ou de comercialização, até mesmo sobre o tributo em si anteriormente pago, desde o início até o consumidor final, incluindo no custo e na fixação do preço de venda, pois a cada movimentação se incorpora ao seu valor.

Conforme dito por Neto (2001), define cumulatividade como o tributo que incide em duas ou mais etapas da circulação de mercadoria, sendo que o valor pago na etapa anterior não poderá ser utilizado para abater o valor apurado na etapa posterior. Ele exemplifica, a COFINS e o PIS.

Para ele a desvantagem desta tributação se dá na redução da eficiência do investimento, pois ele estimula a verticalização das organizações, por consequência desestimula a terceirização e a criação de empresas, já que aumenta a tributação dos bens de capital.

Figura 1 - Aspectos gerais do PIS e COFINS

REGIME CUMULATIVO – Características gerais

	PIS	COFINS
Legislação	Lei 9.718/1998.	Lei 9.718/1998.
Contribuintes	PJs de direito privado que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado, salvo exceções.	PJs de direito privado que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado, salvo exceções.
Base de Cálculo	Faturamento mensal.	Faturamento mensal.
Alíquota	0,65%	3,00%

Fonte: Treinamento PIS e COFINS (2019). Deloitte Brasil S. A⁹

⁸ Disponível em: www.portaltributario.com.br. Acesso em: 27 de setembro de 2019.

⁹ Figura retirada do material de treinamento do PIS e COFINS, dado pela empresa Deloitte Brasil S.A (2019).

2.5 Definição e Características da Apuração não Cumulativa

Segundo Fabretti (1998), conceitua não-cumulatividade como o princípio pelo qual o imposto devido em cada operação pode ser abatido do tributo pago na operação anterior.

A não-cumulatividade do imposto compreende em fazer a compensação entre o valor devido na operação de saída com o imposto incidente nas operações de entrada. Ou seja, é a compensação do tributo cobrado na incidência anterior dos valores apurados, assim, cada agente da cadeia recolhe o tributo apenas sobre o valor adicionado por ele (ÁVILA, 2006).

Perante a confrontação de débitos e créditos em um período pré-determinado, o encargo tributário acontece somente sobre o valor adicionado em cada etapa do processo, independente de quantas transações ocorram. Esta sistemática faz com que o tributo incida somente sobre o valor agregado do material, já que o imposto é deduzido do tributo apurado em cada etapa, o valor já pago na etapa anterior.

Em outras palavras, o tributo pago em uma etapa da circulação do bem pode ser abatido do montante devido na etapa posterior da cadeia – com direito ao crédito (exceto em hipóteses de suspensão, isenção, não incidência ou alíquota zero).

Este princípio tem uma grande importância para economia porque impede a dupla tributação dos produtos e serviços.

Explica-se, que a não-cumulatividade considera as operações ou prestações realizadas em um determinado período. Haverá imposto a recolher quando os débitos pelas saídas forem superiores aos créditos por entrada, entretanto, quando os créditos forem maiores que os débitos pelas saídas, não haverá nada a pagar, mas esses créditos poderão ser transferidos para o próximo período (FABRETTI, 2007).

A legislação deve somente operacionalizar o sistema de escrituração e a maneira da execução do princípio, já que a não-cumulatividade é princípio constitucional e não necessita de qualquer lei complementar para difundir seu efeito.

Figura 2 - Especificação do Regime não Cumulativo

REGIME NÃO-CUMULATIVO - Características

	PIS	COFINS
Legislação	Lei 10.637/2002.	Lei 10.833/2003.
Contribuintes	PJs de direito privado que apuram o IRPJ com base no lucro real.	PJs de direito privado que apuram o IRPJ com base no lucro real.
Base de Cálculo	Total de receitas auferidas.	Total de receitas auferidas.
Alíquota	1,65%	7,60%

Fonte: Treinamento PIS e COFINS (2019). Deloitte Brasil S.A.¹⁰

2.5.1 A Sistemática Não-Cumulativa da Apuração do PIS/COFINS

A sistemática Não-cumulativa da apuração do PIS¹¹ (Contribuição para o programa de Integração Social) foi instituída pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Já a apuração da COFINS¹² (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) foi instituída pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Conforme disposto nas Leis Complementares nº 7/70 (PIS) e nº 70/91 (COFINS) ambas têm como fato gerador o faturamento mensal. Contudo, a Lei nº 9.718/98 define como faturamento a receita bruta.

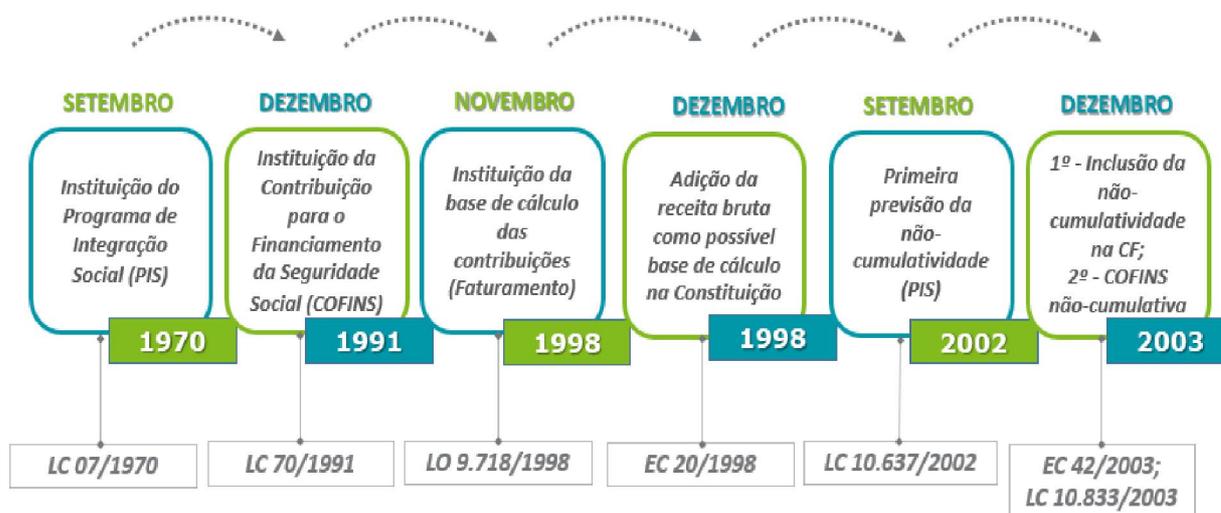
A legislação se torna cada vez mais complexa já que as duas contribuições são parcialmente não cumulativas, devido à lei permitir a muitas empresas permanecerem no sistema cumulativo. Atualmente é possível que uma empresa tenha um sistema misto, com parte de sua atividade econômica no regime cumulativo e parte no regime não cumulativo (FABRETTI, 2007).

¹⁰ Figura retirada do material de treinamento do PIS e COFINS, dado pela empresa Deloitte Brasil S.A (2019).

¹¹ Disponível em: www.receitafederal.gov.br. Acesso em: 28 de setembro de 2019.

¹² Disponível em: www.receitafederal.gov.br. Acesso em: 28 de setembro de 2019.

Figura 3 - Marcos Importantes das Contribuições



Fonte: Treinamento PIS e COFINS (2019). Deloitte Brasil S.A.¹³

2.5.2 A Sistemática Não-Cumulativa da Apuração do ICMS

Conforme descrito no artigo 155, inciso II da CF (1988) O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto estadual, ou seja, somente os governos dos estados do Brasil e do Distrito Federal têm competência para instituí-lo.

Da mesma forma, a não-cumulatividade do ICMS está prevista na Constituição Federal da seguinte forma:

Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:

I – Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou de prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

¹³ Figura retirada do material de treinamento do PIS e COFINS, dado pela empresa Deloitte Brasil S.A (2019).

Conforme Bastos (1995), quando a constituição federal garante que o ICMS é não cumulativo, acaba por dizer que o contribuinte não paga o valor referente ao imposto em questão, que já foi executado nas operações anteriores.

Fabretti (2007), diz que o ICMS é um imposto que incide sobre o valor agregado, ou seja, se não fosse o princípio da não-cumulatividade o referido imposto incidiria sobre o valor da saída da mercadoria sem o abatimento do que já foi pago na operação anterior.

2.5.3 A Sistemática da Não Cumulatividade da Apuração do IPI

Conforme o autor Fabretti (2007), o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), não deixa de ser um imposto sobre a circulação econômica já que a seu início se dá quando os bens são produzidos, ou seja, industrializados.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

IV - Produtos industrializados;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

- Será seletivo, em função da essencialidade do produto;

- Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - Não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Conforme CF (1988), o IPI atende ao princípio da seletividade, ou seja, os produtos mais essenciais devem ser menos tributados ou até isentos. Por determinação constitucional ele é um tributo que segue o princípio da Não - cumulatividade.

De acordo com Cassone (2000), o princípio da não-cumulatividade é o mecanismo pelo qual se evita a cumulatividade dos tributos, que oneram a produção e a circulação das mercadorias mediante a adoção de critério tributário, ou seja, o intuito de abatimento do débito com o crédito determinado.

Neste ponto a aplicação da não-cumulatividade é observada mediante a produção de dois critérios, um seria a autorização incondicional de apropriação do crédito tributário decorrente da aquisição de produtos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem), o outro seria a autorização para abater do valor a ser pago ao Estado o que foi pago anteriormente.

2.6 Créditos de PIS/COFINS no Regime Não Cumulativo

No regime tributário não-cumulativo, existe a possibilidade legislativa do contribuinte descontar créditos em relação a determinados custos ou despesas.

Neste capítulo serão apresentados os créditos permitidos e não aceitos pela legislação referente as contribuições de PIS/COFINS.

O princípio, como já mencionado anteriormente, compõe o elemento do crédito fiscal, ou seja, o tributo pago na etapa anterior pode ser creditado e deduzido dos débitos da etapa posterior.

Leis 10.637/2002 e 10.833/2003

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

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

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;

2.6.1 Insumos para fins de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS

Um produto adquirido a título de insumo¹⁴ é facilmente identificado, como um produto que gera crédito de PIS e COFINS para empresas que estão no regime da não-cumulatividade. No cálculo do PIS e da COFINS o conceito de insumo é definido pela sua essencialidade ou relevância, onde para a Receita Federal esse conceito está ligado ao processo produtivo, e para o STJ está ligado a atividade econômica da empresa.

Ocorre que como este conceito não é tão simples de ser identificado, e existem controvérsias sobre ele, os contribuintes ficam em dúvida se seguem o conceito aplicado pela Receita Federal ou STJ, no que diz respeito ao aproveitamento de créditos pela sua aquisição.

Da forma como está atualmente descrito na Lei 10.833/2003 e 10.637/2002 o direito ao crédito é garantido sobre os insumos da produção de bens e prestação de serviços, o que para muitos, por questões de segurança se torna um limitador para o aproveitamento do crédito de PIS e COFINS sobre suas aquisições.

Tal entendimento, no entanto, é muito discutido, pois, argumenta-se que deve se levar em conta a “atividade econômica” da empresa, e com isso analisar o que é essencial a esta atividade econômica, não mais limitando-se ao conceito de produção hoje trazido nas referidas Leis que tratam do PIS e da COFINS.

Segundo a Receita Federal do Brasil, o conceito de insumo¹⁵ e sua essencialidade devem estar ligados ao conceito de produção, muito próximo ao usado hoje no IPI, mas a própria RFB, entende que há a necessidade de uma reforma da legislação do PIS e da COFINS para que se torne mais simples os entendimentos sobre o creditamento do PIS e COFINS e que com isso os contribuinte tenham mais segurança jurídica.

Por conta disso, é possível encontrar muitos pareceres normativos visando pacificar este conceito de insumo e de forma geral visando tornar mais claro o entendimento sobre a tomada de crédito do PIS e COFINS sobre as aquisições.

Neste sentido podemos citar o Parecer Normativo COSIT, 5 de 18 de dezembro de 2018, que diz que deve ser considerado como essencial tudo o que seja indispensável ao processo produtivo, e deva ser considerado como relevante o que for necessário, mas não indispensável. Este Parecer Normativo tenta juntar os entendimentos da RFB e do STJ, e prevê um certo alargamento do conceito que vinha sendo aplicado até então pela RFB.

Vejamos. Com o Parecer Normativo, temos mudanças como a não aplicabilidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, afastando-se assim o entendimento de que o produto essencial ou indispensável é somente aquele ligado ao processo produtivo. Mais do que isso. Pela publicação da norma, temos o reconhecimento do crédito mais delimitado e claro para quem trabalha com empresas do regime não-cumulativo do PIS e COFINS.

Assim é reconhecido que os produtos essenciais e relevantes podem ser outros que não os ligados diretamente ao processo produtivo, como por exemplo empresas que

¹⁴ Disponível em: <https://www.contabeis.com.br>. Acesso em: 06 de julho de 2020.

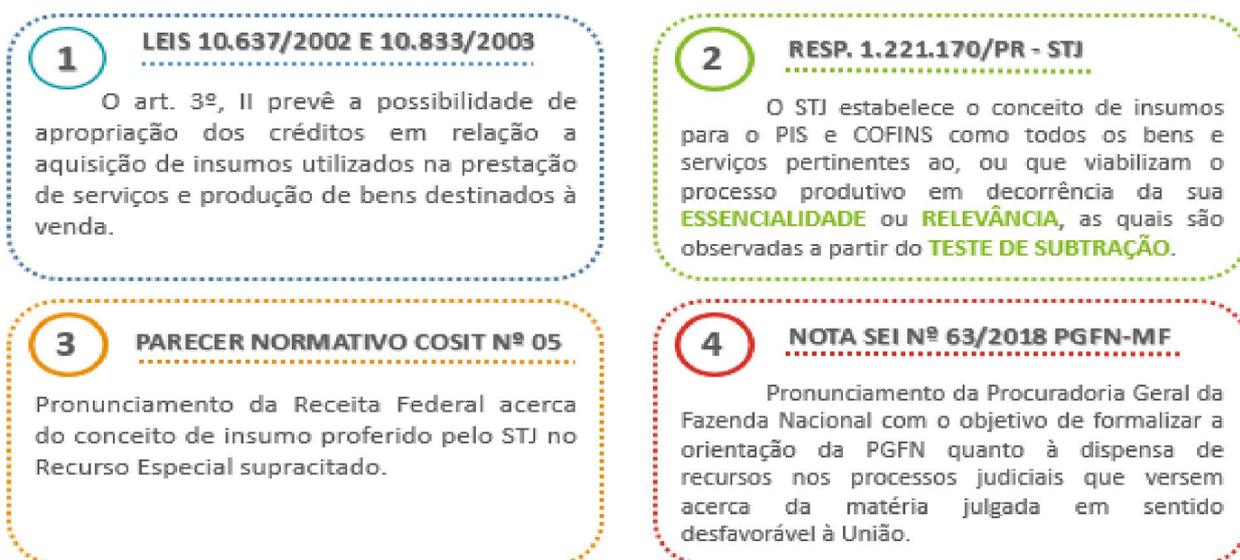
¹⁵ Disponível em: <https://www.contabeis.com.br>. Acesso em: 06 de julho de 2020.

fabricam seus próprios insumos, e não aproveitam o crédito destes insumos, ou o caso das subcontratações nas prestações de serviços. E, outro ponto importante a ser destacado sobre o Parecer Normativo COSIT, 5 de 2018, é que mesmo não tendo força de lei, deve ser aplicado obrigatoriamente pelos auditores fiscais.

Entretanto, para a revenda de bens, ainda existe um forte entendimento de que não se tem insumos, ou creditamento, para os gastos envolvendo combustíveis e lubrificantes gastos nas entregas de mercadorias ou embalagens. Dessa forma, vê-se que os contribuintes precisam aplicar estudos muito específicos em seus itens comercializados, para entender o que pode ser considerado insumo, e o que é essencial ou relevante para desempenho da atividade econômica da empresa, devendo sempre que necessário buscar junto aos entes que tem poder de decidir sobre o tema, a interpretação mais favorável à sua empresa.

Este tipo de análise dentro da organização é necessário, pois, como mostramos neste artigo, ainda se tem muitas incertezas a respeito do conceito de insumos para o crédito do PIS e COFINS.

Figura 4 - Crédito – Insumos



Fonte: Treinamento PIS e COFINS (2019). Deloitte Brasil S.A.¹⁶

¹⁶ Figura retirada do material de treinamento do PIS e COFINS, dado pela empresa Deloitte Brasil S.A (2019).

2.6.2 Regime de Créditos de PIS/COFINS

O autor Fabretti (2007), explica que embora sejam duas contribuições federais com destinações diferentes e criadas em períodos distintos, ambas incidem sobre o faturamento.

De acordo com os art. 3º da Lei nº 10.637/02 e art. 3º da Lei nº 10.833/03, respectivamente, para a apuração do valor dos créditos mensais do PIS e da COFINS, as bases de cálculo devem ser multiplicadas pelas alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,60% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.

A base de cálculo dos créditos resulta da soma dos seguintes valores:

Aquisições de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos sujeitos à incidência monofásica e a substituição tributária; Aquisições 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
- 2) na prestação de serviços.

As despesas e custos incorridos no mês:

- c. 1) com energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- c. 2) com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- c. 3) com contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica;
- c. 4) com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda e na prestação de serviços, quando o ônus for suportado pelo vendedor;
- 5) com 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.

Os encargos mensais de depreciação e amortizações de:

- d. 1) 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, adquiridos após 1º de maio de 2004;
- 2) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, adquiridos após 1º de maio de 2004.

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 sistemática de não-cumulatividade.

O art. 3º da Lei 10.637/02 e o art. 3º da Lei nº 10.833/03 estabelecem, ainda que não geram direito a créditos de PIS e da COFINS:

O valor da mão-de-obra paga a pessoa física, empregado ou não;
O IPI incidente na aquisição de insumos ou mercadorias para revenda, quando recuperável;
As aquisições de bens e serviços junto a não-contribuintes do PIS e da COFINS (como é o caso das pessoas físicas);
O ICMS por substituição tributária na aquisição de insumos e mercadorias para revenda;
Os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados, a pessoas físicas. Conforme escrito por Fabretti (2007), os outros impostos não-cumulativos, ICMS e IPI são destacados em Nota Fiscal, assim facilitando o cálculo do valor do imposto a creditar.

Entretanto em relação ao PIS e a COFINS não acontece esse destaque, por isso o modo da apuração se dá pela aplicação da alíquota sobre o faturamento, deduzindo os valores que não integram a base de cálculo. Após apurar-se os créditos previstos em lei é possível fazer o confronto dos débitos e créditos, apurando-se o valor do tributo a recolher ou a recuperar no período.

2.6.4 PIS/COFINS – Conceitos para fins de créditos – Essencialidade e Relevância¹⁷

A Receita Federal publicou parecer sobre a decisão do Superior Tribunal de Justiça que definiu que, para fins de crédito de PIS e COFINS, as empresas podem considerar insumo tudo o que for "essencial ou relevante para o exercício da sua atividade econômica". Na ocasião, o STJ declarou ilegais duas instruções da Receita por entender que elas restringiam indevidamente o conceito de consumo.

De acordo com o Parecer Normativo Cosit 5, publicado na terça-feira (17/12/2018), deve ser considerado "essencial", nos termos da decisão do STJ, tudo aquilo do qual o processo produtivo dependa "intrínseca e fundamentalmente". E deve ser considerado "relevante" tudo o que for necessário, mas não indispensável, ao processo produtivo. O parecer não tem força de lei, mas é de aplicação obrigatória pelos auditores fiscais.

“O STJ, ao declarar ilegais as Instruções Normativas SRF¹⁸ nº 247/2002 e 404/2004, expandiu os limites impostos para o creditamento de PIS/COFINS, tendo

¹⁷ Disponível em: <https://www.conjur.com.br>. Acesso em: 11 de julho de 2020.

¹⁸ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 11 de julho de 2020.

decidido que o conceito de insumo (e, conseqüentemente, o direito ao crédito) deve considerar os critérios da essencialidade (imprescindibilidade) ou relevância (importância) do bem ou serviço empregado na atividade do contribuinte”, explica Fábio Lunardini, do Peixoto & Cury Advogados.

O parecer não é uma unanimidade entre tributaristas. Enquanto há quem considere correta a interpretação da Receita, há quem defenda que o Fisco restringiu novamente conceitos além do que foi definido pelo STJ.

Quando definiu a tese, o STJ declarou ilegais dois pareceres normativos da Receita que aplicava o conceito de insumo usado no IPI para os créditos de PIS e COFINS. Para a 1ª Seção do STJ, os pareceres estabeleciam bitributação, o que é inconstitucional.

Para o advogado Breno¹⁹ Dias de Paula, com o parecer, a Receita tenta se sobrepor ao STJ. Ele é categórico: "Cuida-se de intolerável reversão jurisprudencial por ativismo de ato normativo fazendário". Segundo ele, a Receita insiste em defender que essencial e/ou indispensável reside unicamente no processo produtivo, distinção que não foi feita pelo Superior Tribunal de Justiça. "Mais uma vez a Receita Federal do Brasil desautoriza o julgado de instância máxima do Poder Judiciário, agora o STJ última palavra em direito infraconstitucional".

João²⁰ Amadeus dos Santos, do Martorelli Advogados, entende que há no parecer vários pontos positivos aos contribuintes, como o reconhecimento de crédito quanto ao chamado “insumo do insumo”, o que possivelmente beneficiará, principalmente, as empresas que produzem seus próprios insumos. Outro exemplo positivo citado por ele é que, na prestação de serviços, a subcontratação se enquadra no conceito de insumos.

No entanto, ele aponta que o parecer foi restritivo além do que a tese firmada pelo STJ permite, como no ponto em que se aborda a revenda de bens, ao dispor que não há insumos quando se trata de combustíveis e lubrificantes gastos em entregas, transporte de mercadorias, embalagens etc.

Outro ponto em que, segundo João Amadeus, o Fisco foi além do definido no STJ trata de pesquisa e desenvolvimento. Ao tratar do tema de maneira genérica, explica o advogado, o parecer dispõe que a fase de pesquisa não pode gerar insumos, somente a fase de desenvolvimento, pois só esta última guarda relação com o processo produtivo.

¹⁹ Disponível em: <https://www.conjur.com.br>. Acesso em: 11 de julho de 2020.

²⁰ Disponível em: <https://www.conjur.com.br>. Acesso em: 11 de julho de 2020.

"Segundo ele, conclui-se que este Parecer Normativo COSIT/RFB 05/2018, ao lado de um movimento iniciado com a Nota SEI 63/2018 da PGFN, aponta que será necessário um tratamento cada vez mais específico, por parte dos contribuintes, dada a possibilidade de haver interpretações que ficam à escolha da Fazenda", afirmou.

Segundo José²¹ Eduardo Toledo, do Toledo Advogados, avalia que o parecer da Receita Federal é positivo e confirma que, diferentemente do que é falado em reuniões informais, o STJ não deu uma espécie de "cheque em branco" sobre o direito ao crédito de PIS e COFINS na aquisição de insumos.

"O Parecer Normativo COSIT/RFB 05/2018 vem, justamente, aplicar o fiel entendimento do acórdão proferido pelo STJ, traçando os limites que devem ser observados na tomada dos créditos. É, portanto, importante por direcionar a fiscalização e os fiscalizados acerca do entendimento que será seguido, tendo como consequência prática um melhor esclarecimento para todos os envolvidos, inclusive aqueles que atuem na orientação das empresas".

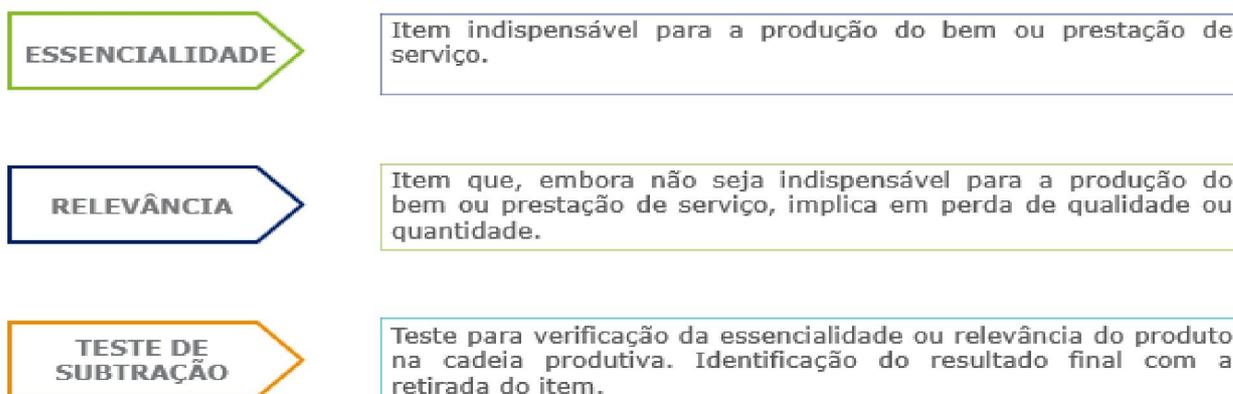
Segundo Renato²² Vilela Faria, do Peixoto & Cury, diz que a postura da Receita parece arbitrária, "na medida em que afirmar que para determinadas situações não se aplica o conceito de insumo, acaba por conflitar com a orientação do STJ que afirma que pode tomar crédito daquilo que guardar correspondência com os critérios de essencialidade ou relevância".

Segundo Renato Vilela, um outro ponto que chama a atenção e merece uma análise mais cuidadosa é a questão do ICMS. "O parecer, ao explicar o conceito de custo de aquisição para fins de creditamento, parece caminhar no sentido de que o ICMS integra sim o custo de aquisição, de tal forma que escancara o problema da disputa do 'ICMS destacado versus ICMS recolhido', na medida em que, contabilmente, o valor do ICMS (desde que não seja de operação sujeita à substituição tributária) integra sim o custo do produto e, desde que atendidos os critérios de relevância e essencialidade, dará direito a crédito (incluindo a parcela do ICMS)", finaliza Renato.

²¹ Disponível em: <https://www.conjur.com.br>. Acesso em: 11 de julho de 2020.

²² Disponível em: <https://www.conjur.com.br>. Acesso em: 11 de julho de 2020.

Figura 5 - CRÉDITO - Conceitos para entendimento do Recurso Especial



Fonte: Treinamento PIS e COFINS (2019). Deloitte Brasil S.A.²³

2.7 Conceito de Créditos Extemporâneos de PIS/COFINS

O autor Ferreira (2012) define extemporâneo como: “que está ou vem fora do tempo próprio” pode-se entender que crédito extemporâneo, é o aproveitamento do crédito fora do prazo, ou seja, crédito que não é aproveitado no momento da entrada da mercadoria ao escriturar a nota fiscal no estabelecimento.

Em outras palavras, é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado.

Dessa forma, o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS²⁴, no regime não cumulativo, em períodos posteriores ao de competência, é permitido pelo § 4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, sem necessidade de retificação de algumas obrigações acessória.

2.7.1 Escrituração de Créditos Extemporâneos de PIS/COFINS

No contexto de controvérsias advindas do regime não-cumulativo²⁵, hoje abordaremos tópico relativo ao procedimento para aproveitamento de créditos

²³ Figura retirada do material de treinamento do PIS e COFINS, dado pelo empresa Deloitte Brasil S.A (2019).

²⁴ Disponível em: <http://merten.adv.br>. Acesso em: 14 de julho de 2020.

²⁵ Disponível em: <https://noticiasfiscais.com.br>. Acesso em: 14 de julho de 2020.

extemporâneos, muitas vezes apurados a partir de revisões fiscais realizadas e que, em função da decisão proferida pelo STJ, são rotinas cada vez mais frequentes.

A controvérsia a respeito do tema gira em torno da obrigatoriedade ou não de os Contribuintes retificarem as obrigações acessórias para o registro e apropriação de créditos. Tal discussão tem fundamento na posição da Receita Federal do Brasil – RFB, manifestado em diversas soluções de consultas, entre elas a Solução de Consulta COSIT nº 416/2017, na qual restou afirmada a necessidade de retificação das declarações para fins de apropriação de créditos extemporâneos, entendimento este manifestado pela RFB tanto no âmbito da DACON (IN/RFB nº 1.015/2010), quanto na vigência da EFD-Contribuições (IN/RFB nº 1.252/2012) e DCTF.

Com efeito, considerando os atuais arquivos da EFD-Contribuições e formulários DCTF, atualmente a eventual necessidade de retificação de declarações para apropriação de créditos extemporâneos pode ocasionar a retificação de vários arquivos ou declarações o que, certamente, gera possibilidade de erros e um dispêndio relevante em termos administrativos para os Contribuintes.

Por que razão e, especialmente, pelo fato de os créditos escriturais de PIS/COFINS não admitirem atualização monetária (art. 13 da Lei nº 10.833/03), muitos Contribuintes têm lançado tais créditos diretamente no mês em que finalizado o trabalho de revisão fiscal, observado o prazo de cinco anos, sem a retificação de obrigações acessórias transmitidas em períodos anteriores, situação está que vem ocasionando a emissão de diversos despachos decisórios com não-homologação de compensações realizadas com os créditos extemporâneos, sob o argumento formalista da ausência de retificação.

No entanto, o caso que deu origem ao acórdão referido, com base nas disposições do artigo 3º, § 4º das Leis nº. 10.833/03 e 10.637/02, cuja regra autoriza a apropriação de créditos de PIS/COFINS não aproveitados em períodos anteriores, o Contribuinte apropriou o montante de créditos diretamente no mês em que processado o PERDCOMP para utilização de tais créditos nas compensações de débitos tributários vincendos.

Considerando a ausência de retificação das obrigações acessórias para lançamento dos créditos nos períodos em que tais poderiam originalmente ter sido aproveitados, tais compensações foram não-homologadas, sendo tal entendimento acatado por turma ordinária do CARF sob a alegação de que “o aproveitamento de créditos extemporâneos no sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições requer sejam observadas as

normas editadas pela Secretaria da Receita Federal, que exigem, entre outros, a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON, sempre que forem apurados novos débitos ou créditos”.

Em sede de recurso especial, o Contribuinte além de apresentar o acórdão com entendimento divergente ao acima destacado, tratou também de apresentar argumentos sob o ponto de vista da legalidade para proceder com a apropriação sem a devida retificação das obrigações acessórias, na medida em que ausente qualquer vedação no plano legal a tal procedimento.

Ao analisar tal recurso, não obstante as disposições regulamentares e posicionamentos da RFB, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, por maioria de votos, acolheu as razões do Contribuinte para afirmar que “o crédito apurado no regime da não-cumulatividade do PIS e COFINS pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade de prévia retificação do DACON por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre” (Acórdão²⁶ nº 9303-006.247).

Como fundamento à decisão proferida, o voto condutor sustentou que no próprio layout da DACON havia previsão para inserção de créditos decorrentes de períodos anteriores, mais notadamente nas linhas 06/30 e 06/31 daquela obrigação (“Ajustes Positivos/Negativos de Créditos”). De igual maneira, no ambiente SPED, notadamente no módulo do EFD-Contribuições, foi ressaltado no voto condutor que “no Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (...) há previsão expressa de o contribuinte lançar créditos extemporâneos nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS)”.

Ou seja, sequer tendo de aprofundar-se na questão sobre a legalidade, destacou a posição majoritária que as obrigações acessórias continham campos específicos justamente a suportar a apropriação de créditos de forma extemporânea, não havendo que se discutir sobre a existência de normas infra legais que dispusessem de maneira contrária.

Ademais, mais relevante que a formalidade para registrar-se o crédito extemporâneo, o que deveria ser ressaltado de acordo com a corrente vencedora era a

efetiva procedência de tais créditos, afirmando o acórdão em debate que “no curso de uma fiscalização ou diligência, constatado incongruência nos dados do DICON (ou de outra declaração entregue pelos contribuintes, inclusive a DCTF), os cálculos do tributo devem ser refeitos de modo a resultar em lançamento de ofício ou em proveito do sujeito passivo”.

Nesta linha, nos parece que andou bem o entendimento agora consolidado na CSRF, pois, ultrapassando meras questões formais sobre os procedimentos para fins de apropriação do crédito extemporâneo, ressaltaram os conselheiros que o relevante é a análise do direito creditório em si, ou seja, se materialmente o crédito apropriado é procedente, o que foi devidamente analisado e destacado no voto condutor.

Por fim, reproduzindo entendimento já exposto no (Acórdão²⁷ nº 3202-001.617) e, de certa maneira, aplicando-se a tese da “substância sob a forma” em favor do contribuinte, foi afirmado que “não é razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória”.

2.8 Economia Tributária um Planejamento Estratégico Competitivo

Em um país como o Brasil que vive constantes crises políticas e que geram incertezas econômicas, as empresas já entenderam que a redução de custos virou algo imprescindível para a sobrevivência no mundo dos negócios. A nossa economia tributária é altamente competitiva e propensa a constantes mudanças assim como o nosso sistema constitucional tributário que é oneroso e complexo, onde empresas buscam de alguma maneira reduzir seus custos, a fim de tornarem os preços de seus produtos e serviços mais competitivos. Dessa forma, as empresas precisam ter uma gestão tributária consistente em outras palavras um planejamento tributário.

Conforme o autor Besanko (2006), estratégia é um conceito que precisa ser aprendido, ou seja, utilizado e aplicado. Ele define como um conjunto de decisões

²⁶ Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/>. Acessado em: 25 de agosto de 2020.

²⁷ Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/>. Acessado em: 25 de agosto de 2020.

importante que uma empresa deve tomar perante as questões relevantes para mesma, cujo propósito é criar uma vantagem competitiva para as organizações.

Diante do cenário atual, muitas empresas estão adotando o planejamento tributário²⁸ como uma ferramenta de estratégia competitiva, pois ele é capaz de interferir decisivamente na continuidade das empresas, sobretudo na consolidação a partir de sua inserção na economia de mercados globalizados.

Dentro desse contexto, o planejamento tributário, consiste na execução e construção de um plano tributário, visando atingir os objetivos da gestão tributária, mas com as características do planejamento, que busca, prioritariamente, identificar ações futuras antecipadamente, conseguindo prever os seus riscos e erros corrigindo-os e auferindo os melhores resultados.

Assim sendo, o planejamento tributário²⁹ irá buscar formas de reduzir-se o pagamento de tributos preventivamente, buscando a maior economia possível de pagamentos de tributos e da diminuição da carga tributária da empresa.

Dentro do planejamento tributário também se torna necessário a perfeita análise dos custos das obrigações acessórias e o recolhimento dos tributos propriamente ditos, pois em muitas situações, a empresa realiza determinada ação buscando atingir a redução dos tributos, mas incorre em um alto custo, muitas vezes maiores que a economia propiciada pela ação tributária utilizada e que, no final não repercute em economia de tributos, ou redução de custos, possibilitando aumento nos resultados para a empresa.

Da mesma forma Besanko (2006), explica que uma organização que tem sua estratégia definida na vantagem baseada em custos pode ser mais rentável por ter mais valor que seus concorrentes. Isso porque ela pode reduzir o preço de seus produtos e assim se tornar mais competitivo, aumentando sua participação no mercado globalizado que está inserido.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

De acordo com Silva (2008), metodologia é o estudo do método para se chegar a um conhecimento, ou seja, é a explicação de toda ação desenvolvida no método do

²⁸ Disponível em: <https://www.portaleducacao.com.br/> acessado em: 19 de julho de 2020.

²⁹ Disponível em: <https://www.portaleducacao.com.br/>. Acessado em: 19 de julho de 2020.

trabalho de pesquisa. Neste capítulo são apresentados os aspectos metodológicos do estudo realizado, dentre os quais a classificação da pesquisa, a forma de coleta de dados, o plano de tratamento dos dados e as limitações do método utilizado.

3.1 Tipologia da Pesquisa Quanto aos Objetivos

3.1.1 Pesquisa bibliográfica

Segundo GIL (2002), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas. Boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas. As pesquisas sobre ideologias, bem como aquelas que se propõem à análise das diversas posições acerca de um problema, também costumam ser desenvolvidas quase exclusivamente mediante fontes bibliográficas.

Para o desenvolvimento deste estudo, será realizado uma pesquisa bibliográfica. Com isso, se optou por pesquisar nas seguintes fontes bibliográficas como: Publicações, boletins, jornais, revistas, livros, teses, artigos científicos etc. e sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo que foi escrito, ditado ou relatado sobre determinado assunto.

Em suma, todo trabalho científico, toda pesquisa, deve ter o apoio e o embasamento na pesquisa bibliográfica, para que não se desperdice tempo com um problema que já foi solucionado e possa chegar a conclusões inovadoras (LAKATOS & MARCONI 2001).

Segundo Vergara (2000), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído, principalmente, de livros e artigos científicos e é importante para o levantamento de informações básicas sobre os aspectos direta e indiretamente ligados à nossa temática. A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de fornecer ao investigador um instrumental analítico para qualquer outro tipo de pesquisa, mas também pode esgotar-se em si mesma.

No entanto o autor explica que a pesquisa bibliográfica é um tipo de pesquisa realizada pela maioria dos pesquisadores, fornecendo dados para qualquer outro tipo de

pesquisa ou pode esgotar-se em si mesma. Essa pesquisa explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas ao trabalho, além de reconhecer o estágio atualizado do assunto referente ao tema.

Com tudo GIL (2002), afirma que 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. Essa vantagem torna-se particularmente importante quando o problema de pesquisa requer dados muitos dispersos pelo espaço.

3.2 Tipologia da Pesquisa Quanto aos Procedimentos

A pesquisa bibliográfica³⁰ é um procedimento exclusivamente teórico, compreendida com a junção, ou reunião, do que se tem falado sobre determinado tema. Por isso, qualquer trabalho científico deve ser iniciado com uma pesquisa bibliográfica. Dessa forma, permite o pesquisador conhecer o que já estudou sobre o assunto, adquirindo um domínio maior sobre a pesquisa científica.

Entretanto, existem pesquisas científicas que se baseiam unicamente na pesquisa bibliográfica, procurando referências teóricas publicadas com o objetivo de recolher informações ou conhecimentos prévios sobre o problema a respeito do qual se procura a resposta (FONSECA, 2002, p. 32).

Assim, a pesquisa bibliográfica, para Gil (2007, p. 44) tem como principais exemplos as investigações sobre ideologias ou aquelas que se propõem à análise das diversas posições acerca de um problema.

Para o presente trabalho será realizado uma pesquisa bibliográfica, através de fontes de pesquisas online, mas também físicas com o objetivo de reunir as informações e dados que servirão de base para a construção da investigação proposta a partir de determinado tema.

Para iniciar a pesquisa será realizado um levantamento feito a partir da análise de fontes secundárias que abordam, de diferentes maneiras, o tema escolhido para este estudo. As fontes utilizadas serão livros, artigos, documentos monográficos, periódicos

³⁰ Disponível em: <https://blog.mettzer.com/>. Acessado em: 02 de agosto de 2020.

(jornais, revistas etc.), textos disponíveis em sites confiáveis, entre outros locais que apresentam um conteúdo documentado.

Através dessas fontes de pesquisas, buscaremos identificar os tópicos relativo a informações e procedimentos para o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS no regime não cumulativo, assim como os créditos extemporâneos, muitas vezes apurados a partir de revisões fiscais realizadas.

3.3 Tipologia da Pesquisa Quanto a Abordagem do Problema

3.3.1 Pesquisa Qualitativa

Richardson (1999, p.80), menciona que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Ressalta também que podem “contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos”.

Para Gil (1999), 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.

De acordo com Bogdan & Biklen (2003), o conceito de pesquisa qualitativa envolve cinco características básicas que configuram este tipo de estudo: ambiente natural, dados descritivos, preocupação com o processo, preocupação com o significado e processo de análise indutivo.

Dentro do método de pesquisa qualitativo³¹ existem diversidades quanto à forma, método e aos objetivos. Entre as diversidades existentes na pesquisa qualitativa deve-se considerar: O ambiente natural como fonte direta de dados e o pesquisador como instrumento fundamental; O caráter descritivo; O significado que as pessoas dão às coisas e à sua vida como preocupação do investigador e o Enfoque indutivo.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quando iniciou-se o trabalho de pesquisa, constatou-se que haviam empresas que por não conhecerem as possibilidades que a lei lhes permitem, deixava-se de utilizar créditos passíveis de aproveitamento não escriturados anteriormente, mas que poderá ser registrado em período posterior e por isso era importante estudar sobre créditos extemporâneo no âmbito do PIS e COFINS e seu impacto na economia tributária.

Diante disso, a pesquisa teve como objetivo geral identificar o impacto do não aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e COFINS na carga tributária a partir de pesquisas bibliográfica. Constata-se que o objetivo geral foi atendido, porque efetivamente o trabalho conseguiu demonstrar através de publicações, uma alta procura a empresas de consultoria tributária para realizar serviços de revisões fiscais de créditos não aproveitado em períodos anteriores.

O objetivo específico inicial era de realizar um levantamento através de fontes bibliográficas, identificando os créditos extemporâneos dos tributos de PIS e COFINS e dos produtos adquiridos como insumos. O segundo objetivo específico, era analisar por meio pesquisas bibliográfica como: Publicações, boletins, jornais, revistas, livros, artigos científicos etc. o quanto pode se creditar desses tributos. Já o terceiro objetivo específico era identificar os impactos do não aproveitamento dos créditos fora do período de apuração no regime não cumulativo chamado créditos extemporâneos. No entanto, posso dizer, que todos os objetivos específicos, foi atendido conforme pesquisas bibliográficas realizadas.

A pesquisa partiu da hipótese de que empresas por falta de conhecimento no que trata a lei em relação aos créditos não tomados em períodos anteriores, em outras palavras créditos extemporâneos, estavam deixando de se creditar no momento da apuração. Durante o trabalho, verificou-se, a partir daí a necessidade das organizações se atentar mais as questões tributárias, investindo seu tempo em estudo específicos voltados ao tipos de créditos seja ele extemporâneo ou correlacionado a compra de insumos.

³¹ Disponível em: <https://psicologado.com.br/>. Acessado em: 09 de agosto de 2020.

A partir da ideia exposta na introdução, posso dizer, que no decorrer deste trabalho o problema foi respondido, ao identificar a não tomada dos créditos extemporâneos de PIS e COFINS, como também, os créditos adquiridos na compra de insumos, interferindo dessa forma na carga tributária geral das empresas do regime não cumulativo.

Este trabalho foi realizado através de uma pesquisa bibliográfica, onde se optou por pesquisar nas seguintes fontes como: Publicações, boletins, jornais, revistas, livros, teses, artigos científicos etc. e sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo que foi escrito, ditado ou relatado sobre determinado assunto.

Diante da metodologia proposta, percebe-se que o trabalho poderia ter sido realizado com uma pesquisa mais ampla na bibliografia sobre o crédito extemporâneo. Entretanto, a escassez para esse assunto voltado ao não aproveitamento de créditos em períodos anteriores, seja ele em qual esfera for, não é encontrado em livros, tendo que optar na maioria das vezes por publicações em site específicos na área tributária.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

BESANKO, David. **A economia da Estratégia**. Tradução: Bazán Tecnologia e Linguística. Porto Alegre: Bookman, 2006.

BRASIL. **Base de Cálculo**. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/292522/base-de-calculo>>. Acessado em: 17 de setembro de 2019.

BRASIL. Solução de Consulta nº 4,01/2020. **Receita Federal do Brasil**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAt o=106070>>. Acessado em: 28 de setembro de 2019.

BRASIL. **A diferença entre PIS e COFINS Cumulativos e não Cumulativos**. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/292522/base-de-calculo>>. Acessado em: 04 de julho de 2020.

BRASIL. **As Principais Obrigações Acessórias Atualmente em Vigor**. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/como-otimizar-a-entrega-das-obrigacoes-acessorias>>. Acessado em: 04 de julho de 2020.

BRASIL. **Créditos sobre Insumos para o PIS e COFINS.** Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/noticias/41309/creditos-sobre-insumos-para-o-pis-e-cofins/>>. Acessado em: 06 de julho de 2020.

BRASIL. **Conceitos de Essencialidade e Relevância.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-out-03/pgfn-recomenda-entendimento-stj-insumos-pis-cofins>>. Acessado em: 06 de julho de 2020.

BRASIL. **Escrituração de Créditos Extemporâneo de PIS e COFINS.** Disponível em: <<http://merten.adv.br/2018/03/09/pis-e-cofins-creditos-extemporaneos-lancamentos/>>. Acessado em: 14 de julho de 2020.

BRASIL. **Economia Tributária.** Disponível em: <<https://www.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/administracao/planejamento-tributario-conceito-importancia-e-objetivos/54735>>. Acessado em: 19 de julho de 2020.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em 26 de setembro 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 24 de setembro de 2019.

BRASIL. **Método de Pesquisa Qualitativa: Usos e Possibilidades.** Disponível em: <<https://psicologado.com.br/>>. Acesso em 02 de agosto de 2020.

BRASIL. **Conceito de Pesquisa Bibliográfica.** Disponível em: <<https://blog.metzger.com/pesquisa-bibliografica/>>. Acesso em 02 de agosto de 2020.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Jurisprudências/Acórdãos.** Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7139450>>. Acesso em 02 de agosto de 2020.

BRASIL. **Parecer sobre Conceito de Insumos para PIS e COFINS.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-dez-19/receita-publica-parecer-conceito-insumo-pis-cofins>>. Acesso em 02 de agosto de 2020.

BRASIL. **Instrução Normativas SRF Nº 247/2002 e Nº 404/2004.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acesso em 02 de agosto de 2020.

BOGDAN, R. S.; BIKEN, S. **Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos.** 12.ed. Porto: Porto, 2003

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise de impostos, incentivos à exportação, doutrina prática e jurisprudência.** São Paulo: Atlas, 2000.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. São Paulo: Positivo, 2012.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: Editora UEC, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010. JUSBRIL Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/292522/base-de-calculo>>. Acesso em: 17 de setembro 2019.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos metodologia científica**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NETO, João da Silva Medeiros. **Tributos Cumulativos. Publicações e Estudos**: 2001 Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/>>. Acesso em: 17 de setembro 2019.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 6ª edição. Rio Grande do Sul, Livraria do Advogado, 2011.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da Silva. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3.ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2000.