



XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

Los costos y la gestión en la ruta de la innovación y el conocimiento!

UTILIZAÇÃO DOS INSUMOS DA ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA GERAÇÃO DE CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS - o caso do setor de serviços de transportes de cargas

Autores:

Fabiane Matos Sardinha
fabiane@transportesprogresso.com.br

Jorge de Souza Bispo
jorgesbispo@gmail.com

Gislene Alves Cabral
gislene@ipmoinhos.com.br

Área temática:

Gestión de costos y administración del valor

Metodología aplicada:

M2 – De caso/ Estudio de campo, M4 - Experimental

Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015

Convocan:



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS CONTABLES



RESUMO

Com a instituição da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS, em 2002, e a utilização do método de crédito do tributo, a Receita Federal do Brasil regulamentou conceitos que reduzem o alcance desses créditos. Além de dificultar a apuração desses tributos houve aumento na carga tributária. A partir desses pressupostos, este trabalho objetiva demonstrar o desalinhamento do conceito contábil do fiscal na apuração desses tributos. A partir da análise bibliográfica e legal e de um caso de estudo com dados reais dos balancetes das contas geradores dos créditos tributários pela não-cumulatividade, verificou-se a extensão do desalinhamento entre os conceitos fiscal e contábil, demonstrando a geração de um resultado negativo e mais oneroso para a empresa. Como a Lei não deixa claro o conceito de insumos para o aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS, conclui-se que o método do conceito contábil é uma opção menos onerosa.

Palavras-chave: PIS/COFINS; Insumos; Não-Cumulatividade; Créditos Tributários.

1. INTRODUÇÃO

A Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), cujo regime não cumulativo foi previsto na Lei nº 10.637/2002, assim como a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que teve a sua não-cumulatividade regulada pela Lei nº 10.833/2003, vem sendo motivo de diferentes entendimentos e discussões no âmbito fiscal e tributário brasileiro.

Tal fato se agrava ainda mais com a concorrência acirrada do mercado, impondo especial atenção ao planejamento tributário das empresas e conduzindo para um cenário de possibilidades de recuperação dos créditos tributários, exigindo das empresas grande dedicação na tentativa de diminuir a elevada carga tributária.

No sistema tributário brasileiro nem tudo é claro e seguro, obrigando assim o contribuinte a litigar em âmbito administrativo ou judicial. Apesar da tentativa do legislador em criar uma legislação tributária que satisfaça, em si mesma, todas as possibilidades, isto não é possível. A legislação traz lacunas e, além disso, as diferentes interpretações dessa legislação obriga que a administração e o poder judiciário solucionem os problemas que sobrevierem a respeito da matéria tributária.

No caso da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS não é diferente. A complexidade das leis tributárias no Brasil, as grandes discussões e “brechas” na legislação, são entraves comuns. Nesse contexto, a definição do conceito do termo insumos, presentes no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, inciso II, merecem ser melhores estudadas, de modo que a aludida legislação possa ser adequadamente aplicada.

Nesse artigo 3º, a legislação assegurou ao contribuinte do PIS e da COFINS não cumulativos o direito de gerar créditos, abatendo-os no cálculo do montante das contribuições devidas. De acordo com a relação de insumos citada na lei, merece particular atenção a aquisição de serviços de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Doutrinadores e algumas decisões judiciais interpretam que a referida norma se aproximou da definição do crédito da legislação referente ao IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, em que se define insumos como sendo aqueles produtos utilizados na fabricação ou produção de bens que necessitam sofrer alterações físicas, fazendo com que essa interpretação reduzisse o alcance das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que essas leis não restringiram a necessidade dos insumos terem aplicação direta sobre o bem produzido, também as mesmas leis não deixam de maneira clara a definição direta do termo insumo.

Diante do exposto, o presente trabalho apresenta como problema de pesquisa, a seguinte questão: **qual é a correta definição e abrangência do conceito de insumos para a legislação do PIS e da COFINS?** A necessária resposta há essa questão deve-se, em parte, ao fato de a Receita Federal vir se aproveitando da imensa brecha da legislação do PIS e da COFINS, no que diz respeito ao conceito de insumos, para aplicar subsidiariamente a interpretação da legislação do IPI, o que contraria frontalmente inúmeras decisões das câmaras recursais e a doutrina dominante, que optam por uma interpretação mais abrangente do conceito de insumos para ser utilizado no cálculo do PIS e da COFINS.

Nesse contexto, o objetivo deste trabalho é analisar o conflito do conceito de insumos na visão do fisco e também analisar sob a visão gerencial das empresas, bem como sua abrangência e seu aproveitamento por parte dessas empresas. Para tanto, deverá contextualizar o tema no arcabouço teórico e analisar a abordagem desses diferentes entendimentos acerca do conceito de insumos para o PIS e COFINS, para com isso demonstrar as propriedades de cada um, destacando o comportamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao longo do tempo.

Para ilustrar o problema e contribuir para a resposta da questão de pesquisa e o alcance do objetivo, o presente trabalho analisa um caso de estudo na utilização desses créditos tributários específicos para o setor de transportes rodoviários de cargas. Levando em consideração a elevada e complexa carga tributária, além dos custos para esse setor, este estudo deverá destacar ainda a questão dos creditamentos de PIS com a alíquota para não-cumulatividade de 1,65% e da COFINS com a alíquota de 7,6%, que mesmo no caso de autuação fazendária, devem ser analisadas as chances de êxito em defesas administrativas e judiciais, uma vez que existem diferentes entendimentos do conceito de insumos, com entendimentos ora comparados com a aproximação do conceito de insumos para o PIS e a COFINS, próximos ao entendimento do conceito de insumos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, ora próximo ao conceito do IRPJ – Imposto de Renda Pessoas Jurídicas e da CSLL – Contribuição Social Sobre Lucro Líquido.

O entendimento e relevância deste artigo se justifica principalmente nas dificuldades das empresas em obterem vantagens competitivas de mercado, em face da elevada carga tributária, que ocupa um oneroso papel em seus passivos financeiros, fazendo com que o planejamento e controle tributários sejam fundamentais para o andamento e continuidade da entidade. Contudo, o estudo da abrangência do conceito de insumos para o PIS e COFINS não-cumulativos, torna-se uma poderosa ferramenta para esse planejamento.

Além de ser fundamental para embasar as discussões e planejamentos das empresas, este artigo possibilita um arcabouço de discussão sobre o tema para o meio acadêmico e os operadores do direito tributário.

Com relação a estrutura, o presente artigo está dividido da seguinte maneira: na primeira parte, apresenta-se a introdução com uma breve contextualização do tema, a questão de pesquisa, o objetivo e a sua importância; na segunda parte, apresenta-se o referencial teórico, com uma breve revisão dos conceitos do PIS e da COFINS. Em seguida, discute-se a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa; a quarta seção trata da discussão do caso de estudo com abordagem exemplificativa e exploratória numérica para quantificar os efeitos das abordagens discutidas. Ao final, são apresentadas as considerações finais, em que são expostas as conclusões obtidas e apresentadas sugestões para futuras pesquisas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A fim de que haja maior consistência e maior fundamentação para a presente pesquisa, faz-se necessária uma breve revisão conceitual e histórica sobre as contribuições sociais e embasamento legal definido nas Leis nº (s) 10.637/2002 e 10.833/2003, onde estão explícitas as regras da dedução do valor da obrigação tributária, ou seja, os créditos relativos a determinadas aquisições necessárias à realização da receita. Torna-se imprescindível a análise de posições de autores que contribuem para embasar referências negativas e positivas em relação à teoria e prática adotadas nas empresas para o cálculo do PIS e da COFINS.

Em seguida, apresenta-se a metodologia da não-cumulatividade de cálculo das contribuições, as definições e posições doutrinárias sobre o conceito de insumos e a visão administrativa e judicial.

2.1. Contribuições Sociais

A definição de Contribuições Sociais na Lei maior, Constituição Federal, consagra-se no art.149:

Art. 149. Compete 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...

Diante disso, pode-se conceituar a Contribuição Social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, para intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

Relevante destacar que o crescimento da participação relativa das Contribuições Sociais da União, em duas décadas, na participação na receita tributária agregada da União deu um salto de 19%, de modo que em 1975 a participação das Contribuições no Brasil era de 41%, enquanto em 1995 passou a ser de 60%.

A principal finalidade das contribuições sociais é proporcionar receitas para o Estado para custear segurança, saúde, educação, lazer, cultura, etc. Dentre as contribuições previstas na Constituição Federal, estão aquelas que incidem sobre a receita ou faturamento das empresas, denominadas PIS/PASEP e COFINS.

O PIS – Programa de Integração Social e o PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, foram instituídos, pelas Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro de 1970.

Os principais motivos para criação dessas contribuições foram:

- ✓ Integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas;
- ✓ Assegurar ao empregado e ao servidor público o usufruto de patrimônio individual progressivo;
- ✓ Estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda;
- ✓ Possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico-social.

Com a Constituição Federal de 1988, essas finalidades foram alteradas pelo artigo 239, passando a contribuição do PIS/PASEP atender ao custeio do seguro-desemprego e ao abono aos empregados com média de até dois salários mínimos.

A COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, foi destinada às despesas com atividades para área de saúde, previdência e assistência social. Vale ressaltar que há exceções a destinação dessa contribuição, como a exemplo do artigo 71 e seguintes do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988.

As Contribuições Sociais podem ser apuradas de maneira cumulativa e não-cumulativa. No conceito do sistema cumulativo que até é muito questionado na doutrina em função da sua incidência em cascata em toda cadeia de produção, trata-se da apuração segundo o qual o tributo é exigido por inteiro, ou seja, toda vez que ocorre a hipótese de incidência descrita na norma tributária, sem a possibilidade de ser amortizar nessa operação o valor do tributo incidido na operação antecedente. Já a não-cumulatividade, contrario *sensu*, consiste justamente em compensar o valor do tributo devido em cada operação com o montante cobrado na operação anterior.

Neste estudo, a abordagem da não-cumulatividade de cálculo das contribuições será utilizada e analisada pelo seu alinhamento ao objeto de pesquisa.

2.2. Não-Cumulatividade

A não-cumulatividade é definida como a metodologia de cálculo em que o tributo que incide somente sobre o valor agregado em cada operação, ou seja, são aqueles que evitam a incidência sobre bases já agravadas pela tributação.

Assim, a apuração de créditos do PIS e da COFINS não-cumulativo caracteriza-se como créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos.

A Lei nº 10.637/02, dispondo sobre a não-cumulatividade do PIS/PASEP, estabelece como fato gerador as receitas por pessoa jurídica e, ao mesmo tempo, determinou o direito a créditos a serem deduzidos do valor devido, conforme artigo 3º:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

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;

III - (VETADO)

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

...

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

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

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior;

IX - energia elétrica e energia térmica, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

A Lei nº 10.637/02, conforme verifica no inciso II do Parágrafo 3º, o legislador, ao definir os bens e serviços que podem ser utilizados como insumos para que se possa descontar os créditos, apenas exemplifica que combustíveis e lubrificantes podem ser utilizados nesses créditos, todavia, não trata dos outros bens e serviços, deixando tal missão para o interprete. Daí, surge todo o impasse com relação a utilização dos insumos nos créditos tributários, uma vez que a Receita Federal busca interpretar tal dispositivo de forma restritiva, vide a Instrução Normativa nº 404/2004, que tenta restringir os insumos àqueles “da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”, quando a Lei não diz isso.

A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, em seu artigo 3º, decorre sobre a não-cumulatividade da COFINS, onde poderá creditar-se sobre as receitas relativas à:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

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...

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

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

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

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou

para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II;

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.

A Lei nº 10.833/02 em seu artigo 3º trata basicamente dos mesmos créditos da Lei 10.637/02, apenas acrescentando alguns outros mais. Deixando também no seu inciso II as mesmas dúvidas em relação a definição do conceito de insumos nas prestações de serviços. Ressalta-se o fato de que esses instrumentos legais permitem lacunas, “brechas”, na legislação e conseqüentemente vem gerando questionamentos, derivando processos tributários administrativos judiciais, decorrentes de diferentes interpretações desse dispositivo legal.

2.3. Conceitos e Entendimentos Sobre Insumos

2.3.1. Conceito Geral

Entende-se por insumos, segundo (1975) ECON:

“Cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas trabalhadas etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços; input ETIM prov. Subst. Depreendido do v. lat. Insumos, tomar, invadir, despender, gastar, fig. empregar em, consagrar a. segundo AF, trad. do ing. Input p.ana.com o part. consumo”.

No dicionário Novo Aurélio (1999), insumo são elementos que entram no processo de produção de mercadorias ou serviços: máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.; fator de produção.

Já Baleeiro (1998), diz que, insumos, no parágrafo único do obscuro artigo 10, I, do AC nº 34, é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa *input*, isto é, o conjunto de fatores

produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc.; empregados pelo empresário, para produzir ou *output*, ou o produto final. “Insumos” são os ingredientes da produção, mas há que limite a palavra aos “produtos intermediários” que, não sendo matérias – primas são empregados ou se consomem no processo de produção.

Segundo Diniz (1998):

“Insumos. Economia Política. 1. Despesa e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (*input*), em contraposição ao produto (*output*), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens e serviços (ANTONIO GERALDO DA CUNHA E OTHON SIDOU)”

Para Martins (2005), tem-se, portanto, que o conceito léxico de insumos pode ser definido como um conjunto de fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade.

Já o conceito empregado pela administração tributária, na análise de Greco (2008), restringiu a amplitude do conceito de insumos, estando em conflito com as leis instituidoras da não-cumulatividade em conflito da contribuição para o PIS e da COFINS. Para o autor (2008, p.7), em face das peculiaridades das contribuições, o conceito de insumos deveria abranger:

Todos os elementos físicos ou funcionais – o que abrange bens, serviços e utilidades deles decorrentes, ligados aos fatores de produção (capital e trabalho), adquiridos ou obtidos pelo contribuinte e onerados pelas contribuições que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação, ou para o produto, em função dos quais resultará a receita ou faturamento onerado pelas contribuições.

Contudo, de acordo com a Instrução Normativa de nº 404, de 12 de março de 2004 (BRASIL SRF, 2004), a administração tributária considera somente os bens ou serviços consumidos ou aplicados como insumo, ou ainda aqueles que exerçam uma ação direta sobre o produto em fabricação. Para Greco (2008), no entanto, basta que o bem ou serviço contribua com o produto ou seu processo de produção ou fabricação para que esteja contido no conceito.

Um exemplo claro disso são os gastos de limpeza e segurança do setor produtivo de uma empresa que, para Greco (2008), estariam inclusos, mas para a SRFB - Secretaria da

Receita Federal do Brasil, não estariam, pois não são aplicadas ou consumidas diretamente na produção ou fabricação do produto.

Em relação à Constituição Federal Brasileira, a mesma não traz uma definição de insumos, mas atribui a competência para a alteração de sua definição, conteúdo e alcance.

Assim, tendo em vista que não há um conceito legal de insumos para as contribuições sociais, se faz necessário conhecer as definições deste conceito para outros tributos, e se os mesmos poderiam ser utilizados para as contribuições sociais.

Diante dessa sistemática na definição de insumos, é de suma importância verificar essa definição na legislação do IPI, uma vez que com tantos questionamentos de contribuintes, o próprio CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, vem interpretado o conceito de insumos, utilizando a definição utilizada para o IPI, a exemplo da própria IN 404/2004 (ANDRADE FILHO, 2010).

O Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, artigo 226, inciso I, prevê que os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendido entre os bens do ativo permanente (BRASIL, 2010);

Já a afirmativa de que não se pode adotar o conceito de insumo similar ao IPI justifica-se, principalmente, pelas peculiaridades de tal tributo, não devendo ser ignoradas as ressalvas das contribuições do PIS e da COFINS. Essa mesma posição é compartilhada por Melo (2009, p.286):

A sistemática legal (IPI e ICMS) não serve para torna-se de empréstimo o conceito de “insumos”, uma vez que a referência a créditos concerne a distintas expressões (mercadorias, produtos, bens, matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagens etc.).

Os insumos no conceito do IPI dizem respeito à atividade industrial, isso não significa que não haja outros insumos envolvidos na produção ou prestação de serviço, principalmente nas prestações de serviços.

Para entender melhor essa sistemática do não uso da definição de insumos voltado para o IPI, segue a explicação dos termos “Imposto sobre Imposto” e “Base sobre Base”.

2.3.2. Diferença de Imposto sobre Imposto e Base sobre Base

O termo “imposto sobre imposto” consiste na concessão de créditos fiscais decorrentes das operações anteriores, que é a nota fiscal de entrada (crédito) para compensar o montante devido nas operações seguintes, no caso as notas fiscais de saídas (débito), onde subtraindo um pelo outro, se obtém o valor devido do tributo. É o que acontece no exemplo brasileiro inquestionável do IPI e do ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias.

Logo, embora o *caput* do artigo 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 faça referência a crédito, não abrange o “Método de Crédito de Imposto” que é o método em que o valor do tributo devido é utilizado na apuração do débito referente à transação corrente, tal como aplicado para o IPI e ICMS, onde ainda nesse método o valor do tributo devido na etapa anterior da cadeia vem informado no documento fiscal.

Por outro lado, das técnicas de “base sobre base” não provém a concessão de crédito de tributo, por força das operações anteriores, mas a dedução de base de cálculo de valores referentes às operações anteriores. Nesse caso, a não-cumulatividade atua na apuração do montante do tributo devido, e não no seu pagamento. Com esse exemplo de utilização de “base sobre base”, temos, em primeiro lugar, a apuração do IRPJ - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, em que os saldos negativos de períodos anteriores são utilizados para reduzir a base de cálculo do imposto sobre o consumo. E esse método de apuração eleito para as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 é chamado de “Método Indireto Subtrativo”, que pode ser calculado pela seguinte maneira:

$$\text{PIS/COFINS} = (\text{Alíquota} \times \text{Receitas}) - (\text{Alíquota} \times \text{Compras}) \quad \text{Equação (1)}$$

Já o Método de Crédito de Imposto, citado acima para o cálculo do IPI e do ICMS, compreende o valor do tributo devido na etapa anterior que é registrado com crédito fiscal na utilização da apuração do débito referente à transação corrente, daí a diferença.

2.3.3. A Visão Administrativa Tributária

A Secretária da Receita Federal do Brasil, em sua função de regular a apuração e o recolhimento das contribuições sociais, determinou por meio da IN nº 404, de 12 de Março de 2004 (BRASIL SRF, 2004) ¹, que se entende como insumos:

- I – Utilização na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
 - a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagens e quaisquer outros que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou 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) serviços prestados por pessoa jurídica domiciliado no País, aplicadas 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;
 - b) os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na prestações de serviços.

O conceito da Instrução Normativa nº 404 é um “conceito fiscal de insumos” ², onde restringe a utilização de insumos para o aproveitamento, ou seja, compensação na utilização dos créditos em: matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Para ilustrar esse conceito, apresentam-se duas soluções de consultas em que discrimina bem o conceito de insumos, essenciais para a produção:

Solução de Consulta nº 143/03 – 6ª RF: “Os valores aplicados ou consumidos na prestação de serviços, tais como gastos com passagens, hospedagens em hotéis, aluguel de veículos e afins, combustíveis e lubrificantes, serviços prestados por pessoas jurídicas com o objetivo de atender às obras”; (RFB, 6ª. RF, 2003).

¹ A SRFB expressou seu entendimento acerca do conceito de insumos, inicialmente, por meio da IN nº 358, de 09/09/2003 (BRASIL. SRF, 2003), a qual alterou a IN nº 247, de 21/11/2002 (BRASIL. SRF, 2002). O conceito adotado já possuía a mesma extensão da IN nº 404/2004 (BRASIL. SRF, 2004).

² O chamado “conceito fiscal de insumos” é, portanto, aquilo que a administração tributária entende por insumos, o que não corresponde, necessariamente, ao contido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (Brasil, 2002ª, 2003ª).

Solução de Consulta nº 104/04 – 8º RF: “Os valores referentes às aquisições de peças de reposição para veículos, e desde que sejam empregadas e consumidas na prestação de serviços de transportes de cargas, podem compor o somatório dos créditos a serem descontados do PIS”. (RFB, 8ª. RF, 2004).

Com toda essa problemática em relação à determinação do conceito de insumos para apuração dos créditos do PIS e COFINS, é importante ressaltar que há grandes entendimentos e decisões favoráveis ao contribuinte, onde determina bem ou serviço utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço.

2.3. Insumos na Jurisprudência Administrativa e Judicial

Caso o contribuinte discorde do procedimento adotado pela Administração Tributária em relação a determinado assunto, por exemplo, no conceito de insumos, o contribuinte pode ingressar com medida judicial ou administrativa, isso para obter um embasamento concreto na solução da dúvida em questão. Porém como nas soluções de consultas, as decisões, não possuem, em regra, efeito normativo, ou seja, não se aplica a terceiros.

2.3.1. Estrutura Administrativa e Judicial

Na esfera administrativa federal, o início da discussão sobre determinado assunto se inicia nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento. É a primeira instância, da qual cabe recurso para o CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, onde essa decisão levada a autoridade julgadora é publicado no Diário Oficial da União.

O princípio que se aplica ao processo administrativo fiscal é o princípio do contraditório e da ampla defesa, que está previsto no artigo 5º da Constituição Federal. Com isso é garantido ao contribuinte, o direito de se defender no âmbito administrativo, ou seja, no procedimento administrativo é essencial que seja concedida ao contribuinte o direito de se manifestar e se defender em um prazo viável.

Já na esfera judicial, onde ocorre sempre que envolver a União, a discussão dessa matéria será feita no âmbito da Justiça Federal. O juízo federal é o órgão de primeira instância. E, se houver discordância da decisão, são levados aos Tribunais Regionais Federais (TRF).

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

3. METODOLOGIA

O presente trabalho caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica e normativa, embasada em instrumentos legais específicos sobre o assunto em questão. A sua realização será baseada em vários tipos de materiais coletados, como: artigos, legislações, citações bibliográficas e principalmente na formulação de um caso de estudo, envolvendo uma empresa do setor de transporte rodoviário de cargas.

A pesquisa desenvolvida neste trabalho pode ser caracterizada como exploratória e descritiva. De acordo com Martins (2002, p.38), ela pode ser exploratória por buscar maiores informações sobre o assunto. Sendo assim, a realização desta pesquisa baseia-se na formulação do problema e em uma unidade de caso: a tributação do PIS e da COFINS em uma empresa do setor de transportes de cargas rodoviário. Ao mesmo tempo, caracteriza-se como descritiva por analisar e descrever os procedimentos adotados na análise dos demonstrativos contábeis. Por sua vez, Cervo e Bervian (1983) afirmam que a pesquisa descritiva observa, registra e analisa e correlaciona fatos ou fenômenos do mundo físico e especialmente do mundo humano (variáveis) sem manipulá-los.

A abordagem de dados secundários, apresenta-se na forma da coleta das informações que tem como origem os dados reais dos balancetes e livros fiscais da empresa em estudo, onde a sua interpretação e análise serão fundamentadas na legislação tributária brasileira. Serão demonstradas tabelas comparativas dos resultados finais levantados.

Dessa forma, o presente artigo utiliza método explicativo que, segundo Andrade (2007), trata-se de um tipo de pesquisa mais complexo, pois, além de registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos estudados procura identificar seus fatores determinantes. Embora mais sujeito a erros, esse método tem por objetivo aprofundar o conhecimento da realidade, procurando a razão das coisas. Utiliza-se de abordagem de dados secundários, que são dados já existentes na forma de balancetes e contas patrimoniais e de resultados.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

Este capítulo apresenta o resumo do resultado da pesquisa bibliográfica e documental, onde, buscou mostrar os diferentes conceitos de insumos, no âmbito fiscal versus âmbito contábil.

Após esse resultado, será apresentado, através de dados reais, um estudo de caso de uma empresa de transportes de cargas, enquadrada no regime de Lucro Real Trimestral.

4.1. Desalinhamentos dos conceitos contábil e fiscal de insumos

A lacuna encontrada nas Leis nº (s) 10.637/2002 e 10.833/2003 (Brasil, 2002, 2003), faz com que haja apenas um condicionamento ao direito do crédito aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção e fabricação de bens ou produtos destinados a venda.

Essa omissão gerou grandes dúvidas aos contribuintes, possibilitando a SRFB uma criação de instruções normativas para determinação de insumos, o que, na teoria jurídica, não estaria em harmonia com as leis instituidoras da não-cumulatividade.

Para exemplificar toda essa sistemática melhor, o Quadro 01 apresenta considerações sobre insumos nas visões fiscal e contábil.

Encargo	Fiscal	Contábil	Justificativa
Despesas efetuadas como fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes e equipamentos de proteção aos empregados.	Não	Sim	Bens e serviços utilizados na produção de outros bens destinados à venda.
Diárias pagas a empregados e funcionários em virtude da prestação de serviços em localidade diversa da que residem ou trabalham.	Não	Não	Valores recebidos por pessoa física não sofrem incidência de contribuições.
Despesas de aluguéis de veículos para transportes de empregados e funcionários.	Não	Sim	Serviços utilizados na prestação de outros serviços.
Rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas pela empresa de serviço de transporte rodoviário de cargas.	Não	Sim	Serviços utilizados na prestação de outro serviço
Gastos efetuados com telecomunicações para rastreamento via satélite, com seguros de qualquer espécie, sobre veículos, ou para proteção da carga, obrigatórios ou não, e com pedágios para conservação de rodovias,	Não	Sim	Serviços utilizados na prestação de outro serviço

quando pagos pela empresa prestadora do serviço.			
Insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais, centros de distribuição ou do estabelecimento vendedor para o comprador.	Não	Depende	Somente o transporte de produto em elaboração se enquadra como serviço utilizado na produção de bens destinados à venda.

Quadro 1 - Classificações de insumos sob as óticas contábil e fiscal

Elaboração: autores, Adaptação de Oliveira (2011)

A análise do Quadro 01 permite identificar que para a administração tributária somente os bens ou serviços consumidos ou aplicados, ou que exerçam uma ação direta sobre o produto em fabricação, estão enquadradas no conceito de insumos (conceito fiscal). Já no ponto de vista do conceito contábil, todos os bens ou serviços utilizados, de forma direta ou indireta, na produção de outros bens e serviços se enquadram no conceito contábil de insumos, daí percebemos o desalinhamento existente entre os dois conceitos.

4.2. Caso de Estudo

Para ilustrar o desalinhamento conceitual nas visões contábil e fiscal discutidas nesta pesquisa, será apresentada uma análise sobre os demonstrativos contábeis de uma empresa do ramo de transportes de cargas rodoviárias, que teve um faturamento no ano de 2012 de R\$ 48.994.478,71, que possibilitaria a evidenciação das diferenças nas contas e nos resultados.

Essa empresa conta com aproximadamente 238 funcionários, sendo 178 motoristas e o restante do pessoal atuando na área administrativa. Sua fundação aconteceu no ano de 2007, mas foi no ano de 2011 que deslanchou o seu crescimento, quando praticamente dobrou a sua frota de caminhões, contando hoje com 200 caminhões, dentre eles 10 caminhões tanques, com a autorização para carregamento de produtos perigosos. Os principais produtos transportados pela empresa são: leite, fraldas, produtos de limpeza e produtos alimentícios não perecíveis.

Em 2011, com o aumento de sua frota, houve um aumento no número de seus colaboradores, tendo assim um considerável aumento da carga tributária, como também nos custos com manutenção da frota.

Para a análise do caso de estudo, foram retirados os valores dos Balancetes de Verificação, para os cálculos dos tributos, com base no Lucro Real trimestral dos seguintes itens:

- Receita Bruta sobre as Vendas de Serviços Prestados;
- Combustíveis;
- Depreciação Acumulada;
- Despesa com Aluguel;
- Custos com Peças para Veículos;
- Despesa com Energia Elétrica;
- Despesa com Manutenção;
- Despesa com Manutenção e Conservação de Bens e
- Custos Gerais com Gastos para Realização da Prestação de Serviços de Transportes de Cargas.

4.2.1. Cálculos dos Tributos

Os cálculos das contribuições para o PIS e para a COFINS serão apresentados com a metodologia de cálculo para apuração do Imposto de Renda com base no Lucro Real trimestral, necessário para o cálculo das contribuições pela não-cumulatividade.

Em seguida, será feita uma comparação utilizando o exercício do ano de 2012.

4.2.2. Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

A apuração do PIS e a COFINS é mensal, tanto para as empresas tributadas pelo Lucro Real trimestral como para as tributadas no Lucro Real Anual e vencimento é no 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao fato gerador.

Tabela 1 - Resultados Trimestrais ano 2012
PIS E COFINS Não-Cumulativo - Contábil

Itens	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Débitos	Valor R\$	Valor R\$	Valor R\$	Valor R\$	
Receitas sobre vendas de Serviços	9.666.322,91	12.058.844,38	11.827.063,21	15.442.248,21	48.994.478,71
Base de Cálculo	9.666.322,91	12.058.844,38	11.827.063,21	15.442.248,21	48.994.478,71
PIS /PASEP não cumulativo	1,65%	1,65%	1,65%	1,65%	1,65%
COFINS não cumulativo	7,60%	7,60%	7,60%	7,60%	7,60%
Créditos					
Despesas e Custos do mês					
Custo c/Combustível	4.186.192,63	5.339.297,70	6.442.315,08	6.335.636,10	22.303.441,51
Custo c/Manutenção Veículos	64.265,24	78.788,92	122.670,16	134.770,08	400.494,40
Custos s/ Seguros para Veículos	14.307,93	-	1.781,43	100.810,68	116.900,04
Custos c/ Peças - Veículos	539.989,61	402.555,31	494.763,46	440.711,89	1.878.020,27
Custos c/Manut. e Rep. - Pneus	770,00	7.815,00	12.050,00	20,00	20.655,00
Custos c/Acessórios	10.960,54	15.321,09	8.071,29	7.746,83	42.099,75
Custos c/ Acidentes	11.564,47	92.124,99	136.669,98	88.100,36	328.459,80
Custos c/ Aquisições de Pneus	159.002,48	54.354,18	223.721,33	549.284,52	986.362,51
Custo c/Rastreamento - Veículos	26.100,51	29.627,82	27.229,80	99.123,21	182.081,34
Custos c/Estacionamento	6.466,00	2.629,00	4.239,60	3.436,25	16.770,85
Custo c/ Pedágios	137.086,90	127.676,22	178.961,42	322.163,81	765.888,35
Custo c/ Serv.Prest. PJ - Veículos	302.984,93	335.912,80	350.832,70	327.063,46	1.316.793,89
Custos c/ Lavagens Veículos	33.115,54	19.185,29	19.557,00	22.477,00	94.334,83
Disp.Man.e Cons.de Inst.e Bens	15.022,57	3.607,60	3.821,49	3.672,15	26.123,81
Energia elétrica consumida	8.909,14	9.117,01	7.262,47	10.179,24	35.467,86
Depreciação e amortização	3.188.941,79	3.134.001,90	3.094.840,92	2.812.137,71	12.229.922,32
Aluguéis	92.598,76	28.810,18	26.764,24	25.352,62	173.525,80
Outros	45.413,99	20.019,83	115.383,67	10.772,72	191.590,21
Total das despesas	8.843.693,03	9.700.844,84	11.270.936,04	11.293.458,63	41.108.932,54

Elaboração: autores

Na Tabela 1, foram apresentados os resultados trimestrais do ano de 2012 da empresa em estuda, onde foi utilizado a sistemática do conceito contábil que há a possibilidade de uma maior abrangência do aproveitamento dos insumos geradores de créditos. Veja que nessa Tabela 1 há diferentemente da tabela que será apresentada abaixo, a Tabela 3, créditos de custos como custo com rastreamento, custo com estacionamento e custo com pedágios. E no item “outros”, constam os custos com taxas de licenciamento, seguros para veículos, taxas do DETRAN, equipamentos de segurança - EPI, serviços de despachantes, sinalização etc.

Tabela 2 - Resultado da Apuração dos impostos
Apuração do PIS/COFINS

Itens	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Total do Débito do PIS	159.494,33	198.970,93	195.146,54	254.797,10	808.408,90
Total do Crédito do PIS	145.920,93	160.063,94	185.970,44	186.342,07	678.297,39
Valor do PIS a recolher	13.573,39	38.906,99	9.176,10	68.455,03	130.111,51
Total do Débito da COFINS	734.640,54	916.472,17	898.856,80	1.173.610,86	3.723.580,38
Total do Crédito da COFINS	672.120,67	737.264,21	856.591,14	858.302,86	3.124.278,87
Valor da COFINS a recolher	62.519,87	179.207,97	42.265,66	315.308,01	599.301,51

Elaboração: autores

Na Tabela 2, foi apresentado o resultado da apuração do imposto do PIS e da COFINS nesse conceito contábil. Observa-se que o montante dos valores dos tributos calculados, são custos essenciais para a ocorrência do frete, onde sem eles, o frete não poderia ocorrer.

Tabela 3 - Resultado Trimestrais ano 2012
PIS E COFINS Não Cumulativo - Fiscal

Itens	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Receitas s/vendas Serviços	9.666.322,91	12.058.844,38	11.827.063,21	15.442.248,21	48.994.478,71
Base de Cálculo	9.666.322,91	12.058.844,38	11.827.063,21	15.442.248,21	48.994.478,71
PIS /PASEP cumulativo	1,65%	1,65%	1,65%	1,65%	1,65%
COFINS cumulativo	7,60%	7,60%	7,60%	7,60%	7,60%
Despesas e Custos do mês					
Combustível	4.186.192,63	5.339.297,70	6.442.315,08	6.335.636,10	22.303.441,51
Manutenção Veículos	64.265,24	78.788,92	122.670,16	134.770,08	400.494,40
Serviços Prestados - Terceiros	1.370,00	-	-	440.711,89	442.081,89
Custos c/ Peças - Veículos	539.989,61	402.555,31	494.763,46	20,00	1.437.328,38
Pneus	770,00	7.815,00	12.050,00	7.746,83	28.381,83
Custos c/Acessórios	10.960,54	15.321,09	8.071,29	88.100,36	122.453,28
Custos c/ Acidentes	11.564,47	92.124,99	136.669,98	549.284,52	789.643,96
Custos c/ Aquisições de Pneus	159.002,48	54.354,18	223.721,33	327.063,46	764.141,45
Veículos	302.984,93	335.912,80	350.832,70	3.672,15	993.402,58
Bens	15.022,57	3.607,60	3.821,49	10.179,24	32.630,90
Energia elétrica consumida	8.909,14	9.117,01	7.262,47	2.812.137,71	2.837.426,33
Depreciação e amortização	3.188.941,79	3.134.001,90	3.094.840,92	25.352,62	9.443.137,23
Aluguéis	92.598,76	28.810,18	26.764,24		
Total das despesas	8.582.572,16	9.501.706,68	10.923.783,12	10.734.674,96	39.594.563,74

Elaboração: autores

Na Tabela 3, foi apresentado o conceito fiscal, que é o conceito utilizado pelo fisco, onde o mesmo restringe o aproveitamento dos insumos geradores de créditos. Observe que nessa Tabela, os insumos geradores de créditos são aqueles principais ligados diretamente a atividade fim da empresa, conforme a Instrução Normativa nº 404 de 12 de Março de 2004, que entende como insumos toda ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Em momento algum a Lei conceitua insumo como aquele que tem ação direta sobre o produto em fabricação. O que se vê são soluções de consultas contraditórias à IN 404/2004.

Tabela 4 - Resultado da apuração do imposto

Apuração do PIS/COFINS

Itens	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Total do Débito do PIS	159.494,33	198.970,93	195.146,54	254.797,10	808.408,90
Total do Crédito do PIS	141.612,44	156.778,16	180.242,42	177.122,14	653.310,30
Valor do PIS a recolher	17.881,89	42.192,77	14.904,12	77.674,96	155.098,60
Total do Débito da COFINS	734.640,54	916.472,17	898.856,80	1.173.610,86	3.723.580,38
Total do Crédito da COFINS	652.275,48	722.129,71	830.207,52	815.835,30	3.009.186,84
Valor da COFINS a recolher	82.365,06	194.342,47	68.649,29	357.775,57	714.393,54

Elaboração: autores

Na Tabela 4, foram apresentados os resultados dos valores dos impostos PIS e da COFINS no conceito fiscal. Nesses cálculos, fica demonstrado conforme IN nº 404, o que é permitido pela SRFB, onde há uma restrição de créditos permitidos para aproveitamento desses tributos.

Tabela 5- Diferenças dos Valores dos Tributos nas Visões Contábil e Fiscal

Itens	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
PIS/PASEP - Contábil	13.573,39	38.906,99	9.176,10	68.455,03	130.111,51
PIS/PASEP - Fiscal	17.881,89	42.192,77	14.904,12	77.674,96	152.653,74
DIFERENÇA	4.308,49	3.285,78	5.728,02	9.219,93	22.542,23
COFINS- Contábil	62.519,87	179.207,97	42.265,66	315.308,01	599.301,51
COFINS - Fiscal	82.365,06	194.342,47	68.649,29	357.775,57	714.393,54
DIFERENÇA	19.845,19	15.134,50	26.383,62	42.467,56	115.092,03

Fonte: Elaboração autores

Na Tabela 5, foram apresentados os resultados das diferenças desses dois impostos, entre o conceito fiscal e o conceito contábil.

Verifica-se que para o PIS e a COFINS foram apurados o 1º trimestre/2012, 2º trimestre/2012, 3º trimestre 2012 e 4º trimestre/2012, nos quais foram utilizados os valores constantes nas tabelas acima, como comparativo da carga tributária da diferença entre o conceito contábil e o conceito fiscal.

Observa-se, contudo, que com a IN 404/2004, a própria Receita Federal está decidindo contra ela própria, pois o conceito de insumos não consta de Lei, fere o princípio da legalidade. O governo quando decidiu pela não-cumulatividade, conforme Lei 10.833 e 10.637 aprovadas pelo Congresso Nacional, majorou as alíquotas em mais de 153%, as alíquotas de PIS e COFINS que eram de 0,65% e 3,0% subiram para as atuais 1,65% e 7,60% respectivamente, consciente do que significa a não-cumulatividade e, ainda, através de Instrução Normativa, que é totalmente ilegal, restringiu os créditos que constam nas respectivas leis.

Com a análise das Tabelas 1 a 5, com os valores trimestrais para realização do cálculo da apuração do PIS e da COFINS, verifica-se que no conceito contábil da apuração desses tributos, o contribuinte economizaria em média de R\$ 126.373,10 por ano. Essa economia

poderia ser aplicada em outros investimentos e benefícios para empresa. Percebe-se que esse desalinhamento entre os dois conceitos, torna-se evidente, uma vez que utilizando alguns exemplos dessas despesas, como o custo com pedágio, se a empresa deixar de pagar o pedágio, como nesse caso, o veículo utilizado na atividade, o caminhão, poderá prosseguir a viagem? É claro que não, então o custo com pedágio, onde de acordo com a Tabela 1, a empresa teve um custo anual de R\$ 765.888,35, é essencial para realização da atividade fim da empresa, que é o transporte.

Observa-se nos Gráficos 1 e 2 o comparativo das diferenças entre o PIS e a COFINS no conceito contábil X fiscal.

Gráfico 1 - Comparação da economia por trimestre - Contábil X Fiscal

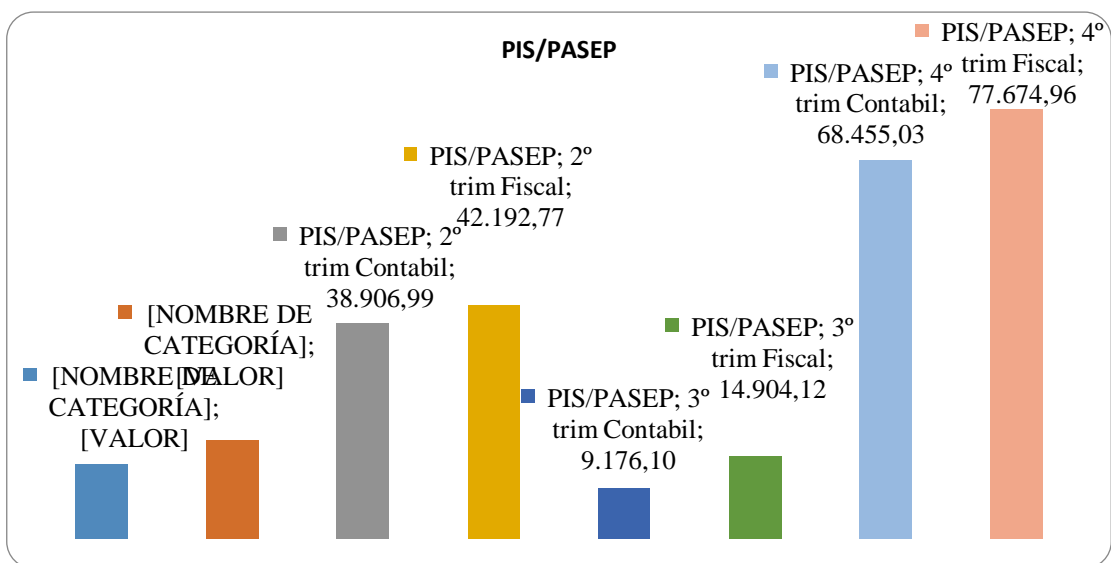
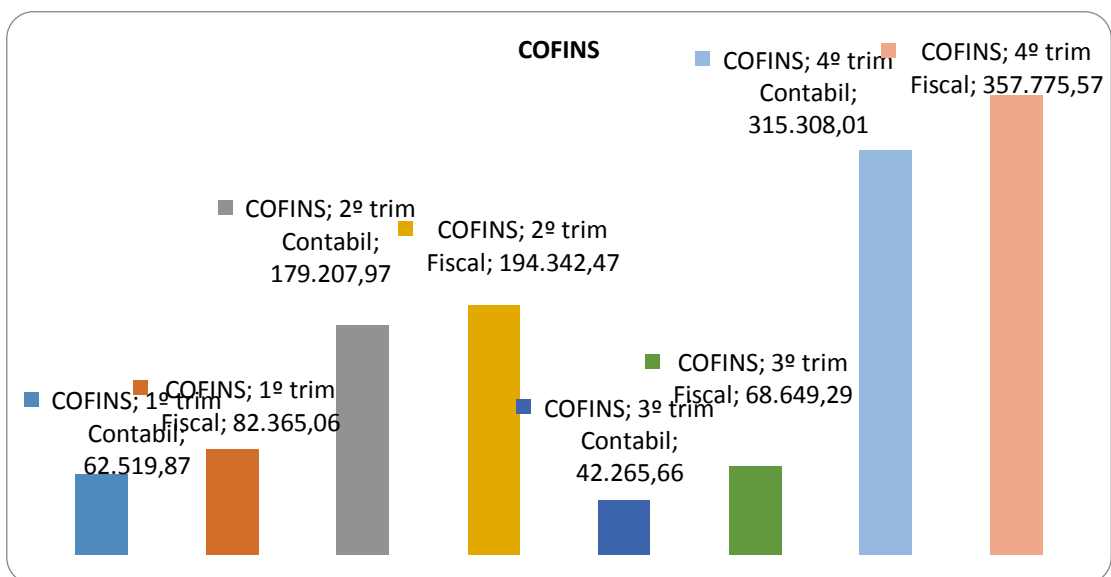


Gráfico 2 - Comparação da economia por trimestre - Contábil X Fiscal



Contudo, mesmo no exemplo da empresa acima, em que o conceito contábil permitiu abranger um número maior de despesas, que estão diretamente ligadas a atividade fim da empresa, existem ainda vários acórdãos que permitem o aproveitamento de outros créditos, que ainda no conceito contábil são aceitos, mas no conceito fiscal não são aceitos.

Quadro 2 - Encargos Excluídos do Conceito Fiscal de Insumos

1- Fornecimento de alimentação, de transportes ou de uniformes;
2- Passagens, hospedagens feitas com funcionários que tenham que se deslocar até o local para prestação do serviço;
3- Aluguéis de veículos para transporte de empregados;
4 - Controle de teste de qualidade;
5 - Desenvolvimento de novos produtos;
6 - Segurança e limpeza da área utilizada para prestação do serviço;
7 - Combustíveis utilizados em veículos na administração;
8 - Treinamento de Empregados;
9 - Outros

Elaboração: autores

Supondo que a empresa estudada acima utilize todos esses benefícios citados no Quadro 2, mais os encargos excluídos no conceito fiscal de insumos da Tabela 1, a empresa teria uma econômica média de:

Quadro 3 - Outros gastos da empresa

Gastos da empresa	Ano 2012
Fornecimento de alimentação, de transportes ou de uniformes	1.167.379,93
Aluguéis de veículos para transporte de empregados	74.946,20
Controle de teste de qualidade	15.651,00
Passagens, hospedagens feitos com funcionários	19.504,11
Segurança e limpeza da área utilizada para prestação do serviço	16.850,00
Combustíveis utilizados em veículos na administração	38.527,16
Treinamento de Empregados	36.943,07
Total	1.369.801,47
Valor do PIS - Alíquota 1,65%	22.601,72
Valor da COFINS - Alíquota 7,6%	104.104,91
Total desse cenário	126.706,64
Economia do primeiro cenário	126.373,10
Total geral da economia no ano de 2012	253.079,74

Elaboração: autores

Por fim, vimos que os resultados das análises demonstram claramente a dimensão de resultados que o contribuinte pode ou não utilizar nos cálculos do PIS e COFINS.

Já no Quadro 3, devido a alguns acórdãos favoráveis ao contribuinte, há um maior aproveitamento de créditos oriundos de insumos, devido a existência de precedentes jurisprudenciais a respeito de uma maior abrangência na utilização dos créditos desses tributos. Portanto, torna-se claro as dificuldades não só dos contribuintes, doutrinadores, mas também, neste caso, do próprio fisco em se chegar a um alinhamento na determinação do conceito de insumos para uma correta utilização desses créditos.

E nesse Quadro de número 3 demonstra a abrangência da utilização dos créditos no conceito contábil, e apresenta como resultado dessa pesquisa para a empresa estudada, uma economia de R\$ 253.079,74, acumulando em 5 anos uma economia para a empresa de R\$ 1.265.398,70 que corresponde:

- ✓ O valor de 5 caminhões da melhor marca da frota;
- ✓ O pagamento de toda folha dos colaboradores do departamento contábil da empresa durante 5 anos;
- ✓ A compra e construção de uma sede para a empresa (funciona em um prédio alugado);
- ✓ Diversos investimentos de melhorias para a empresa;
- ✓ Ajudaria na quitação de seu imobilizado, pois parte da frota está financiada;
- ✓ Ao lucro no resultado final para os sócios e;
- ✓ Outros.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As contribuições do PIS e da COFINS, cujo regime não cumulativo foi previsto pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 respectivamente, vem causando diferentes entendimentos e discussões no âmbito fiscal e tributário brasileiro.

Nesse contexto, esta pesquisa teve por objetivo analisar e demonstrar a dificuldade que o contribuinte tem em apurar os resultados dos cálculos do PIS e da COFINS das empresas brasileiras enquadradas no regime da não-cumulatividade. Foram apresentados cálculos fiscais versus cálculos contábeis, onde há um “desalinhamento” refletindo negativamente no montante de crédito a ser apropriado e, conseqüentemente, no resultado das apurações desses tributos.

Apesar da tentativa deste estudo, de se chegar a uma solução na definição do conceito de insumos, seria de grande audácia obter esse resultado somente nessa pesquisa, pois como foi visto, até as Leis citadas nesse artigo não trazem de maneira clara essa resposta. Ressalta-

se ainda o fato de que a pesquisa foi realizada abordando apenas uma empresa e um único período, o que caracteriza-se como sua principal limitação.

Contudo, considerando as dificuldades no cenário econômico das empresas no Brasil, como a acirrada concorrência, a elevada carga tributária etc., esse trabalho é de grande relevância, no sentido de uma análise e possibilidades da utilização desses créditos, para uma maior economia para essas empresas, uma vez que há no âmbito judicial e tributário vários acórdãos favoráveis nesse sentido.

Na análise dos resultados apresentados, a empresa estudada tem uma economia de R\$ 253.079,74. Mesmo tendo tal empresa um elevado faturamento, esse valor mostra-se altamente relevante, pois com essa economia, a empresa estudada poderia economizar um montante considerável, de modo que tal valor poderia significar:

- ✓ o aumento de seu ativo, pois esse valor corresponde o valor de um veículo (caminhão), utilizado nos transportes de cargas, realizada na sua atividade que é frete;
- ✓ o crédito para aproveitamento desse ativo para o cálculo do PIS e COFINS no valor de: R\$ 50.615,95 ano, com a compra deste veículo;
- ✓ ou o valor correspondente ao pagamento da folha de seus colaboradores do departamento contábil dessa empresa;
- ✓ até mesmo esse valor poderia ser lucro no resultado final no ano para os sócios;
- ✓ investimento em melhorias para empresa em diversos aspectos e etc.

Tendo em vista essa realidade sugere-se que a legislação referente ao PIS e a COFINS, seja interpretada de modo que seja aproveitada os créditos referentes a todos os insumos, conforme o conceito contábil, utilizados nas atividades fins da empresa.

Desse modo a teoria contábil, com base nos resultados ora apresentados, deve ser objeto de futuras pesquisas para que créditos permitidos pela legislação sejam melhores aproveitados pelas empresas tornando a carga tributária menos onerosa para os contribuintes.

Assim, a definição de insumos a ser utilizada no cálculo do PIS e da COFINS deve ser aquele retirado da legislação do Imposto de Renda, que é o tributo que mais se assemelha ao PIS e a COFINS não-cumulativo.

Ao mesmo tempo, conclusões mais robustas e mais enriquecedoras seriam obtidas a partir de trabalhos com dados empíricos, com a utilização de técnicas estatísticas, com um número maior de casos de estudos e com um número maior de períodos.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11^a.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 8a. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Créditos de PIS e COFINS sobre insumos**. São Paulo: Prognose, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **In Direito tributário brasileiro**. 2^a.ed. p.870. Saraiva, 1998.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 11 jul.2013.

BRASIL. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002a. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 15 ago. 2013.

BRASIL. **Lei 10.833**, de 29 de dezembro de 2003a. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 15 ago. 2013.

BRITO, Edvaldo Pereira (coord.). **Revista tributária e de finanças públicas**.Vol.110. São Paulo: Afiliada, 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário**. 1^a.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DICIONÁRIO HOUAISS DE LÍGUA PORTUGUESA. 1^a.ed. p.1629. Objetiva.

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

Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 30 jun.2013.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 11^a.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Conceito de Insumos à Luz da Legislação de PIS/COFINS**. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, v 6, n. 34, p. 9-30, jul/ago. 2008. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=54629>>. Acesso em: 23 ago.2012.

Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970a. Altera Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm>. Acesso em: 30 jul. 2013. 8:30.

Lei Complementar nº 8, de 03 de dezembro de 1970b. Altera Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp08.htm>. Acesso em: 30 jul. 2013. 15:45.

Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Altera Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em: 04 mai. 2013. 18:40.

MARTINS, Gilberto de A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Natanael. **O Conceito de Insumos na Sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coords.). PIS-COFINS. São Paulo, Quatier Latin, 2005, p. 199-209.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**: 3ª.ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Impactos da mudança do regime de tributação da COFINS**. 2004. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/2003/NOTA%20PIS%20SE%20-%202004-12c.pdf>>. Acesso em: 02 nov.2013.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexandre Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico - contábeis: Aproximação e Distanciamentos**. 2ª.ed. São Paulo: Dialética, 2011.

NOVO AURÉLIO SÉCULO XXI. 3ª ed. P.1120. Nova Fronteira, 1999.

OLIVEIRA, F.R. PIS/PASEP e COFINS: **O desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumo e seu efeito sobre o resultado contábil das empresas brasileiras**. São Paulo. P.16-54, 2011.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **PIS-COFINS: Questões atuais e polêmicas**. 1ª.ed. São Paulo: Quatier Latin, 2005.

RAFAEL, Marcos. **Contribuições sociais**. 2011. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/>>. Acesso em: 26 out.2013, 12:18.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa nº 404**, de 12 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2004/in4042004.htm>>. Acesso em: 16 ago. 2013, 15:40.

SILVA, André Rodrigues da. **Conceito de insumos deve corresponder na cobrança.** 2013. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-out-16/conceito-insumo-deea-corresponder-cobranca-pis-cofins>>. Acesso em: 20 set.2013, 17:42.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Definição do conceito de “insumos” para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS.** 2013. Disponível em: <<http://ibet.provisorio.ws/definicao-do-conceito-de-insumo-para-a-nao-cumulatividade-do-pis-e-da-cofins-por-fabiana-del-padre-tome/>>. Acesso em: 05 nov.2013, 17:41.

TEIXEIRA, Paulo Henrique. **Créditos do PIS e COFINS - Obra Eletrônica.** 2012. Disponível em: <www.portaltributario.com.br>. Acesso em 13 de julho 2013, 15:30.

VIANA, Leilson Soares. **A cumulatividade e a não-cumulatividade do PIS e da COFINS.** 2002. Disponível em: <www.pucpcaldas.br>. Acesso em: 26 out.2013, 13:16.