

POSSIBILIDADES DE CRÉDITOS DO PIS/PASEP E DA COFINS SOBRE INSUMOS DE UMA INDUSTRIA SIDERÚRGICA¹

Paola Hoppe Silverio²

Maria de Lurdes Furno da Silva³

RESUMO

Essa pesquisa teve como objetivo, a partir de uma análise documental, identificar créditos fiscais de PIS/Pasep e da Cofins não aproveitados por uma empresa do setor siderúrgico com regime de tributação não-cumulativa. Foram apresentados o conceito de tributos, suas divisões e particularidades, com enfoque nas contribuições sociais para o PIS/Pasep e a Cofins, seus regimes de tributação e os motivos que levaram à implementação do regime não-cumulativo com suas finalidades e alíquotas. Para análise de oportunidades de créditos adicionais de insumos, utilizou-se o critério da essencialidade do produto e/ou serviço consumido e/ou prestado, onde se constatou que o montante mais relevante se concentrava nos insumos. A partir de um cenário comparativo, partindo-se da curva ABC, foram identificados os itens adquiridos de maior relevância e sobre os mesmos foram efetuadas análises sobre os critérios para aproveitamento de créditos. Com base nas análises dos dados fiscais e contábeis e também de conversas com a equipe de engenharia da fábrica e fornecimento de laudos de engenharia, foi possível identificar insumos, cujos créditos do PIS/Pasep e da Cofins não vinham sendo aproveitados no valor total de R\$ 4.997.411,70, além da economia futura que tais identificações podem gerar. Do total recuperado, 92,88% concentraram-se em insumos para industrialização; 5,88% referem-se à água utilizada na produção; 1,06% à aquisição de bens para uso e consumo e 0,19% a combustíveis e lubrificantes. Considerando que essa pesquisa foi efetuada, tendo como base uma empresa do ramo siderúrgico, sugere-se novos estudos em outros ramos da indústria.

Palavras-chaves: PIS/Pasep. Cofins. Créditos. Insumos.

PIS/PASEP AND COFINS CREDIT POSSIBILITIES CONCERNING SUPPLIES FROM A STEEL INDUSTRY

ABSTRACT

This research aims to present a case study on the identification of PIS / Pasep and Cofins tax credits not used by a steel company with non-cumulative taxation regime. The concept of taxes, their divisions and particularities were presented, focusing on the social contributions to PIS /

¹Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2017, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduando do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) (pphoppe.ph@gmail.com)

³Orientadora: Doutora em Economia, Mestre em Economia; Especialista em Auditoria e graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (lurdes.furno@ufrgs.br)

Pasep and Cofins, their taxation regimes and the reasons that led to the implementation of the non-cumulative regime with its purposes and rates. For the analysis of opportunities for additional credits of inputs, the criterion of the essentiality of the product and / or service consumed and / or rendered was used, where it was found that the most amount was concentrated in the inputs. Through a comparative scenario based on the ABC curve, the most relevant acquired items were identified and analyzes were performed on the criteria for credit utilization. Based on the analysis of fiscal and accounting data, as well as discussions with the factory's engineering team and the supply of engineering reports, it was possible to identify inputs, whose PIS/Pasep and Cofins credits were not being used in the total amount of R\$ 4,997.411,70, and the future economy that such identifications will generate. Of the total recovered, 92.88% were concentrated in inputs for industrialization; 5.88% refers to water used in production; 1.06% to the acquisition of goods for use and consumption and 0.19% to fuels and lubricants. Considering that this research was carried out, based on a company of the steel industry, it is suggested new studies in other branches of industry.

Keywords: PIS/Pasep. Cofins. Credits. Inputs.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é necessária para toda e qualquer empresa, independentemente do seu porte, segmento e de sua forma de tributação. Segundo Oliveira (2003), sua contribuição é de tal relevância que provavelmente a economia moderna não existiria sem a sua aplicabilidade. As informações geradas pela contabilidade são essenciais, auxiliando os usuários internos e externos da entidade contábil nas tomadas de decisões.

Existem várias ramificações dentro da contabilidade, ou seja, estudos voltados a áreas específicas, como a contabilidade tributária. Conforme Fabretti (2001), a contabilidade tributária é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar, na prática, conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada, tendo como objetivo aplicar a procedimentos tributários, de forma menos onerosa às entidades.

Os tributos são contemplados pelos impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições sociais. Esta pesquisa aborda o Programa de Integração Social (PIS/Pasep) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), que são classificados como contribuições sociais, sendo estas, relevantes e onerosas para as empresas no momento da apuração e arrecadação junto aos cofres públicos.

Até a década de 1990, o PIS/Pasep e a Cofins vigoravam somente do regime cumulativo. Contudo, a partir de 2002 se implantou a não-cumulatividade para o PIS/Pasep e em 2003 para

a Cofins. O setor siderúrgico é um dos principais setores da indústria nacional e o PIS/Pasep e a Cofins representam uma parcela significativa da carga tributária desse setor.

Diante do contexto abordado, esta pesquisa científica visa responder a seguinte questão: **como identificar alternativas para reduzir o valor a recolher do PIS/Pasep e da Cofins de uma empresa do setor siderúrgico?**

O objetivo deste estudo é identificar alternativas que possibilitem reduzir o valor a recolher do PIS/Pasep e da Cofins de uma empresa do setor siderúrgico, a luz da visão contábil e tributária, bem como analisar os procedimentos do Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital (EFD) da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita, obrigação acessória estabelecida pela Instrução Normativa nº 1.252, de 01 de março de 2012, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) (BRASIL, 2012).

Esta pesquisa está organizada em cinco seções, incluindo esta introdução, onde estão contextualizados o tema e a questão problema. Na segunda seção, é apresentada a fundamentação teórica com base em doutrinas e legislações. A metodologia utilizada será abordada na terceira seção, e em seguida, na quarta seção serão apresentados os resultados deste estudo. Finalizando, na quinta e última seção, são apresentadas as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

São tratados nesta seção, o conceito da contabilidade tributária, as legislações que contemplam as contribuições sociais do PIS/Pasep e da Cofins, bem como, o surgimento do regime não-cumulativo. Adicionalmente, será apresentada a terminologia do crédito de insumos e dos procedimentos exigidos para preenchimento da obrigação acessória que visa escriturar documentos fiscais e outras operações e informações de interesse da SRFB.

2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

A contabilidade por ser considerada uma ciência social aplicada que objetiva compreender o cotidiano dos fenômenos sociais e econômicos. Dentro dessa visão social e econômica se enquadra a contabilidade tributária, leciona Pohlmann (2010, p. 14):

A contabilidade tributária é a disciplina ou o ramo da contabilidade que se dedica ao estudo dos princípios, conceitos, técnicas, métodos e procedimentos aplicáveis à apuração dos tributos devidos pelas empresas e entidades em geral, à busca e análise

de alternativas para redução da carga tributária e ao cumprimento das obrigações acessórias estabelecidas pelo fisco.

Em função da importância que a carga tributária representa para as empresas em geral, é imprescindível que o gestor utilize ferramentas administrativas com base contábil, gerencial e jurídica, desenvolvendo as ações necessárias que norteiam a redução da carga tributária na empresa.

2.2 TRIBUTOS

O art. 3º do Código Tributário Nacional Brasileiro (CTN) conceitua que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Oliveira (2009, p. 37) divide e analisa o artigo acima, citando: que é compulsório, “[...] pois a obrigatoriedade faz parte de sua essência”, e se constitui de uma relação de soberania do Estado, que tem o poder de legislar. Assim, um tributo só existe mediante a aprovação de uma lei e somente pode ser cobrado pela administração pública.

O tributo tem como função financiar as despesas públicas. Dessa maneira, pode ser dividido em: impostos; taxas; contribuição de melhoria; empréstimos compulsórios; e contribuições sociais. O imposto, segundo o art. 16 do CTN, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. A partir disso, pode-se dizer que os impostos são tributos não vinculados, ou seja, não tem destinação específica. Destarte Oliveira (2009, p. 65):

Assim, o imposto é uma obrigação que só pode ser exigido da sociedade pelos entes que tiverem a competência atribuída pela Constituição Federal (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), visando o interesse de despesas de interesse geral, a cargo desses entes.

As taxas são pagamentos ao Estado em virtude de algum serviço, podendo ser de poder de polícia ou da utilização do serviço público prestado ao contribuinte, ou ainda posto à disposição do mesmo, conforme art. 77 do CTN. Para Oliveira (2009), as taxas são definidas como tributos vinculados, ou seja, existe uma contraprestação de imediato ao contribuinte em função da sua cobrança, que pode ser em virtude do uso de algum serviço público ou pelo exercício do poder de polícia pelo Estado.

As contribuições de melhorias são instituídas para custear obras públicas decorrentes da valorização imobiliária, seu limite total é a despesa realizada, e limite individual o acréscimo monetário que a obra irá trazer para cada imóvel. Consoante Oliveira (2009, p. 68):

As contribuições de melhoria caracterizam-se como tributos, assim definidas pelo Código Tributário Nacional, que se destinam a fazer face ao custo de obras públicas de que decorram valorizações direta ou indireta de um imóvel. Contudo, o CTN impõe limites para cobrança desse tributo, como o limite total que corresponde a despesa total pela realização da obra pública e o limite individual pelo acréscimo do valor do imóvel que foi beneficiado com a obra.

Caso a União necessite de recursos para despesas que não fazem parte da sua previsão orçamentária, poderá ela então recorrer ao empréstimo compulsório, impondo aos contribuintes emprestar uma quantia em dinheiro para o Estado. De acordo com Oliveira (2009), os empréstimos compulsórios são tributos que só podem ser instituídos pela União, mediante lei complementar nos casos de guerra ou de sua iminência, calamidade pública (em ambos os casos, não é necessário respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal), e em caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional (neste caso, respeitando o princípio da anterioridade nonagesimal).

Já as contribuições sociais, são contribuições de intervenção do domínio econômico, de interesse das categorias profissionais e econômicas, para financiamento da Previdência e Assistência Social e para financiamento de entidades de classe (OLIVEIRA, 2009). A Constituição Federal de 1988 prevê em seu art. 149:

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

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

- a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
- b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (BRASIL, 1988, p. 91).

No Brasil, as contribuições sociais são utilizadas como estratégia de financiamento de seguridade social e o alargamento dessas contribuições instrumentaliza o crescimento do Estado na esfera da União. Apesar das contribuições de ordem federativa, a Constituição Federal prevê diversas contribuições sociais em seu artigo 195, dentre elas os tributos que se constituem em objetos de análise deste estudo que são o PIS/Pasep e a Cofins.

2.3 PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS/PASEP) E CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Os tributos PIS/Pasep e Cofins são contribuições pagas pelas empresas. O PIS/Pasep é destinado aos empregados que atuam no setor privado, enquanto o Pasep é destinado aos funcionários e servidores públicos, e tal contribuição visa atender o caráter social das ações do Estado tendo como objetivo financiar o pagamento de seguro-desemprego, abono e participação na receita dos órgãos e entidades. A Cofins, por sua vez, previa que sua receita arrecadada é destinada exclusivamente para o atendimento das despesas havidas pelo Instituto Nacional de Seguro Social (INSS).

No que tange ao pagamento e recolhimento dessas contribuições sociais, há três tipos de apurações do PIS/Pasep e da Cofins, que podem ser pelo regime cumulativo, regime não-cumulativo e/ou regimes especiais. Segundo Pinto (2013) o regime de incidência cumulativa aplica-se às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado e não se aplica às optantes do lucro real, exceto em casos específicos previstos em lei. Já a incidência não-cumulativa aplica-se somente às empresas optantes do lucro real.

A maioria dos regimes especiais se refere à incidência diferenciada em relação ao tipo de receita, podendo a pessoa jurídica estar sujeita ao regime cumulativo e não-cumulativo para as demais operações que praticar. Como regra geral, o regime cumulativo incide sobre o faturamento, sem direito a quaisquer deduções de créditos. Assim, a base de cálculo corresponde à receita bruta total, independentemente do tipo de atividade exercida pela

sociedade, conforme previsto na Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º, alterada pela Lei nº 12.973, de 2014. Nesse regime, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são, respectivamente, de 0,65% e de 3%.

As pessoas jurídicas de direito privado, e as equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro presumido ou arbitrado, estão sujeitas ao regime cumulativo. A implantação da não-cumulatividade deu-se, primeiramente, ao PIS/Pasep mediante a Medida Provisória 66, de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637/02 e. No ano seguinte da Cofins, estabelecida pela Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003.

O regime não-cumulativo se diferencia do cumulativo pela oportunidade que é dada ao contribuinte de aproveitar créditos dos tributos pagos nas etapas anteriores da operação. Esta apropriação de crédito é caracterizada por Hiromi (2013), quando relata que, na determinação de qualquer tributo não-cumulativo, permite-se deduzir o montante do tributo, da mesma espécie, pago na operação anterior.

Na não-cumulatividade, o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre o total de receitas ou faturamento, pelas alíquotas básicas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, possibilitando o abatimento dos créditos apurados sobre o valor das operações de entrada com incidência das contribuições. A nota PIS SE – 04-12c (BRASIL, 2014) disponibilizada pelo Ministério da Fazenda, esclareceu os motivos para a mudança do regime de tributação, logo no início da migração do regime cumulativo para o não-cumulativo.

A premissa é que o regime não-cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins gera maior eficiência econômica resultante da medida. Esta eficiência é dada por conta da maior valorização na organização da forma de produzir, não se preocupando mais tanto com sua tributação, pois, segundo o Ministério da Fazenda, as empresas produtivas “[...] concentravam o maior número possível de etapas de produção em uma única empresa”. Com o regime não-cumulativo é possível alocar melhor os fatores de produção, não se preocupando com a tributação.

Outra melhoria significativa da migração deste regime, segundo a nota PIS SE – 04-12c (BRASIL, 2014), refere-se aos investimentos de bens de capital, onde o tributo pago na data da aquisição pode ser compensado conforme as parcelas de depreciações deste, diferente do regime cumulativo onde este custo não é passível de compensação.

De uma forma mais didática e para maior clareza sobre a posição do Ministério da Fazenda, o regime cumulativo para apuração dos impostos refere-se à tributação por etapas de produção e aquisição sem compensações. Por outro lado, o não-cumulativo se torna um regime

de tributação que considera a arrecadação das etapas anteriores, deixando margens para o contribuinte viabilizar melhor o seu sistema produtivo, podendo ter a possibilidade de investir mais em máquinas e equipamentos sem se preocupar com a carga tributária resultante no final do processo. Ou seja, as empresas transferem créditos para as fases subsequentes da cadeia produtiva, o que não ocorre no sistema cumulativo.

Neste sentido, as análises dos impactos setoriais da medida não devem considerar apenas o tributo recolhido pelo setor, mas sim, o efeito da carga tributária acumulada em toda a cadeia sobre o consumidor final. Também de acordo com a nota PIS SE-04-12c:

Estas empresas – fortemente concentradas no setor de serviços e comércio – continuam recolhendo o PIS e a Cofins sobre o faturamento como no regime anterior, o cumulativo. Entretanto, estas empresas podem ser indiretamente beneficiadas pela mudança de regime, na medida em que suas vendas para empresas que contribuem pelo regime não-cumulativo vão gerar direito a crédito (BRASIL, 2014, p. 03).

Quanto à definição das alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins no regime não-cumulativo, o Ministério da Fazenda transcreveu da seguinte maneira: “A definição da alíquota de 1,65% e 7,6% para o PIS/Pasep e a Cofins, respectivamente, no regime não-cumulativo tem como objetivo preservar a arrecadação do tributo” (BRASIL, 2014, p. 04). A sistemática da não-cumulatividade autorizou à determinadas pessoas jurídicas o aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins dos insumos adquiridos para serem utilizados na cadeia produtiva ou os custos envolvidos em outras atividades, como forma de compensação para que o tributo não tivesse um peso em todas as cadeias.

Após o levantamento dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, esses são subtraídos do montante total do tributo a recolher. Portanto, o contribuinte recolhe e/ou paga somente a diferença entre o tributo apurado e os créditos aproveitados. De acordo com o art. 3º das Leis nº 10.637 de 2002 (não-cumulatividade do PIS/Pasep) e nº 10.833 de 2003 (não-cumulatividade da Cofins), a pessoa jurídica poderá descontar, consoante ambas as leis, créditos calculados com relação a:

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

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei;

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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;

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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

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

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (BRASIL, 2002, p. 10, **grifo da autora**)

Neste trabalho, para fins de análise da empresa siderúrgica, foram utilizados como foco os componentes do inciso II (bens e serviços utilizados como insumos), relevantes para as empresas. O abatimento dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins na indústria estão ligados aos insumos necessários para o processo produtivo, sendo todos os componentes imprescindíveis para a industrialização dos produtos finais.

A definição de insumos ainda é bastante questionável por julgamentos do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), entre outros, onde há, em resumo, três interpretações diferentes.

A primeira interpretação, mais restritiva, surgiu a partir das Instruções Normativas nº 247, de 21 de novembro de 2002, nº 358, de 09 de setembro de 2003 e nº 404, de 21 de março de 2004, da SRFB, as quais consideram como insumos somente matérias-primas, produtos

intermediários, materiais de embalagem e quaisquer bens que sofrem desgastes, danifiquem ou perdem suas propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (exceto ativo imobilizado). Também podem ser utilizados créditos sobre serviços prestados por pessoa jurídica brasileira, aplicados e/ou consumidos na produção e/ou fabricação ou na prestação de serviços.

O art. 8º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 404 de 2004, trata os insumos como:

[...] § 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, **em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação**, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (BRASIL, 2004, p. 04, **grifo pela autora**)

A legislação restringe o conceito de insumo, mencionando “[...] em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”. Todavia, os Contribuintes, por sua vez, sustentam o posicionamento no sentido de que a regra da não-cumulatividade deve ser aplicada de forma ampla e irrestrita como, em princípio, determina o § 12 do artigo 195 da CF/88.

A segunda interpretação, análoga da legislação do Imposto de Renda acerca do conceito de custos e despesas, entender-se-ia como insumo todos os custos e despesas relacionados ao serviço prestado ou ao processo produtivo dos produtos, sob pena de não realizar a regra da não-cumulatividade. Por fim, a terceira posição é do CARF que se posiciona no sentido de que para conferir o direito de crédito é necessária a análise da essencialidade da despesa no cálculo da receita.

Estes três posicionamentos foram construídos em grandes disputas administrativas e judiciais desde o surgimento do regime de tributação não-cumulativo, sendo que até então o posicionamento do STJ é no mesmo sentido do CARF. Ou seja, o direito ao crédito depende da análise do critério da essencialidade e relevância, não podendo ser considerados como insumos as despesas normais que não se incorporam aos bens produzidos ou não se aplicam na prestação de serviço.

Neste novo julgamento, a tendência é de que estes critérios de essencialidade e razoabilidade favoráveis aos contribuintes se mantenham, afastando as restrições impostas pela SRFB por meio de Instruções Normativas, já que se computam quatro votos favoráveis aos Contribuintes e um a favor da Receita Federal. Ademais, há entendimentos favoráveis

reforçados em diversas respostas a consultas exaradas pela RFB, onde apresenta, por exemplo, a Solução de Consulta nº 81, de 17 de fevereiro de 2011:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
 EMENTA: MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE BENS. FRETE DAS PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE BENS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES DE MÁQUINAS DO PROCESSO PRODUTIVO. MODELOS E FERRAMENTAS CONSUMIDOS NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO. FRETE INTERNACIONAL RELATIVO A ENTREGA DE PRODUTOS VENDIDOS. ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. COMBUSTÍVEIS DE CALDEIRAS. DIREITO A CRÉDITO. No regime de apuração não cumulativa, podem ser descontados créditos em relação a: **a) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda, com a condição de que a manutenção não repercuta num aumento de vida útil da máquina superior a um ano;** b) frete das partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, por constituírem parte do custo das partes e peças; **c) combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda) modelos, ferramentas e outros bens de pequeno valor, consumidos no processo de fabricação de bens ou produtos, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda;** e) frete internacional relativo à entrega de produtos no exterior, suportado pelo vendedor e contratado com pessoa jurídica domiciliada no País; f) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa; g) serviços, materiais e partes e peças destinados à manutenção de máquinas, equipamentos e veículos utilizados no plantio e manutenção de florestas; h) ferramentas de consumo utilizadas na produção, e seus respectivos fretes de aquisição; i) combustíveis de caldeiras, e seus respectivos fretes de aquisição. (...)
É possível a alteração dos créditos descontados em períodos pretéritos, desde que estes não estejam prescritos, sendo exigida a entrega de Dacons e DCTFs retificadoras relativas ao período com créditos alterados. Descabe a compensação com outros tributos e o ressarcimento dos créditos do regime de apuração não cumulativa, exceto quando oriundos de receita de exportação ou de vendas sujeitas à não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero. Em todos os casos, descabe a correção dos créditos pela taxa Selic. O valor dos tributos recuperados por compensação ou por ressarcimento não compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS correspondente ao momento de sua apropriação. (BRASIL, 2011a., p. 01, **grifo pela autora**)

A análise dos insumos para industrialização é realizada pela ótica do processo produtivo da empresa, sendo indispensável conhecê-lo, incluindo as máquinas e equipamentos que operam. Esta, por sua vez, objetiva identificar quais insumos são passíveis de crédito do PIS/Pasep e da Cofins usando o conceito de insumo supracitado. Deste modo, os itens destacados na solução de consulta mencionada são observados através das operações registradas de acordo com o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), conforme Quadro 1:

Quadro 1-Classificação dos CFOP

CFOP	Aquisições de bens utilizados como insumos
1.101	Compra para industrialização ou produção rural
	Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural. Também serão classificadas neste código as entradas de mercadorias em estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa recebidas de seus cooperados ou de estabelecimento de outra cooperativa.
1.401	Compra para industrialização ou produção rural em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária
	Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural, decorrentes de operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Também serão classificadas neste código as compras por estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.
2.101	Compra para industrialização ou produção rural
	Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural. Também serão classificadas neste código as entradas de mercadorias em estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa recebidas de seus cooperados ou de estabelecimento de outra cooperativa.
2.401	Compra para industrialização ou produção rural em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária
	Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural, decorrentes de operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Também serão classificadas neste código as compras por estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.
CFOP	Partes e peças de reposição e de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção
1.407	Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária
	Classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, em operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.
1.556	Compra de material para uso ou consumo
	Classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento.
2.407	Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária
	Classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, em operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.
2.556	Compra de material para uso ou consumo
	Classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento.
CFOP	Combustíveis, óleos e lubrificantes
1.652	Compra de combustível ou lubrificante para comercialização
	Classificam-se neste código as compras de combustíveis ou lubrificantes a serem comercializados.
1.653	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final
	Classificam-se neste código as compras de combustíveis ou lubrificantes a serem consumidos em processo de industrialização de outros produtos, na produção rural, na prestação de serviços ou por usuário final.
2.652	Compra de combustível ou lubrificante para comercialização
	Classificam-se neste código as compras de combustíveis ou lubrificantes a serem comercializados.
2.653	Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final
	Classificam-se neste código as compras de combustíveis ou lubrificantes a serem consumidos em processo de industrialização de outros produtos, na produção rural, na prestação de serviços ou por usuário final.

Fonte: Brasil (2002, art. 1º, Apêndice VI)

As divisões dos CFOP listados no quadro acima servem para nortear o desenvolvimento da análise que está subdividida nos 03 (três) primeiros tópicos, na sessão 04 (quatro) deste artigo, onde, para facilitar a identificação, foram usadas as mesmas nomenclaturas mencionadas no quadro.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para orientar este estudo, são aqui apresentados os principais procedimentos metodológicos utilizados para elaboração desta pesquisa. A sua natureza é aplicada, uma vez que objetiva desenvolver conhecimentos para aplicação prática, voltados à elucidação de problemas intrínsecos, compreendendo verdades e relevância pontual.

Neste estudo, para apresentação das possíveis oportunidades de crédito do PIS/Pasep e da Cofins em uma empresa industrial do setor siderúrgico, foram utilizados dados reais, não havendo nenhum ajuste ou qualquer forma de alteração, considerando-os na forma primária para a exemplificação das contribuições sociais.

Destarte, o método científico a ser adotado nesse estudo quanto aos procedimentos é a pesquisa documental. Para Martins e Theóphilo (2009), este tipo de pesquisa estuda e explora documentos como: fonte de dados, informações e evidências, podendo alternar-se em vários tipos como escrita ou não, tais como: diários, documentos arquivados, gravações, fotografias, filmes, entre outros. Conforme Ludke e André (1986), a análise documental constitui uma técnica importante na pesquisa qualitativa, seja complementando informações obtidas por outras técnicas, seja desenvolvendo aspectos novos de um tema ou um problema.

Definiu-se nesta pesquisa como procedimento técnico a pesquisa documental de uma empresa industrial no setor siderúrgico, no setor contábil, reportada como EMPRESA ALFA. Nos procedimentos técnicos, a coleta de dados foi realizada por meio de coleta documental e de observância participante, considerando o período de análise de janeiro de 2013 a junho de 2017 no local da sede da EMPRESA ALFA, observando as planilhas de cálculo de apuração das contribuições, e verificando a contribuição devida mensalmente. Para a composição das possíveis oportunidades de crédito, foram selecionados relatórios enviados para RFB da matriz e das filiais.

Os procedimentos utilizados para análise foram baseados nos documentos coletados e a partir destes relatórios enviados para a RFB, verifica-se as possíveis oportunidades de crédito das contribuições sociais, o PIS/Pasep e a Cofins, e, conforme os números explorados na

análise, é demonstrada uma alternativa coerente para possível redução das contribuições a pagar de forma teórica e utilizando-se quadros e tabelas demonstrativas.

4 DESENVOLVIMENTO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção relata os procedimentos aplicados na coleta documental de uma empresa do setor siderúrgico. A introdução é feita com um resumo histórico da empresa e posteriormente é apresentada a análise dos dados coletados, com base em confrontos de registros do Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições) com memórias de cálculo, Sistema Público de Escrituração Digital (SPED-Fiscal), balancetes mensais e anuais e relatórios auxiliares, com a intenção de observar oportunidades nas escriturações para aplicar o aproveitamento de possíveis créditos das contribuições.

4.1 EMPRESA ALFA DO SETOR SIDERÚRGICO

Neste estudo foram utilizados dados extraídos da EMPRESA ALFA, que surgiu no continente Europeu, em 1938 e é um grupo de tecnologia baseada em aço e de bens industriais que operam mundialmente. A EMPRESA ALFA é um dos parceiros líderes das indústrias automobilística e de bens de consumo da Europa e para as indústrias de petróleo e gás em todo o mundo. Esta também é líder mundial de mercado em tecnologia para desvios para a indústria ferroviária, trilhos especiais, aço para ferramentas e perfis especiais.

A empresa possui três divisões de focos de atuação, sendo elas:

- a) Divisão *Steel*, que é o *core business* da EMPRESA ALFA e, portanto, a maior unidade do Grupo. O foco da Divisão Steel é a produção e transformação de produtos de aços planos para a indústria automotiva, de eletrodomésticos e de construção;
- b) Divisão *Special Steel*, seus produtos incluem o aço ferramenta e ligas especiais para turbinas de óleo e vapor; e
- c) Divisão *Metal Engineering*, é um agrupamento de atividades de infraestruturas ferroviárias da EMPRESA ALFA. Esta Divisão está subdividida em trilhos e desvios, ferrovias e serviços de logística de transporte ferroviário, bem como cabos, tubos sem costura e tecnologia de soldagem, o que constituem serviço completo para a construção de ferrovias.

As divisões seguintes trarão os desenvolvimentos e as análises a partir dos documentos enviados pela empresa, que darão suporte para a obtenção dos valores das possibilidades dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins sobre os insumos.

4.2 BENS E SERVIÇOS APLICADOS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Com o intuito de fazer a constatação de possível aproveitamento de créditos adicionais do PIS/Pasep e da Cofins, foi feito um confronto inicial dos Registros M105 (Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito Apurado no Período – PIS/Pasep) e M505 (Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito Apurado no Período – Cofins) do EFD-Contribuições, que serve para compor os créditos já apurados pela empresa por Natureza de Base de Crédito, juntamente com os balancetes e os registros da obrigação acessória, Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)-Fiscal.

Diante desta análise inicial, constatou-se que o montante mais relevante de possível aproveitamento de crédito adicional do PIS/Pasep e da Cofins se concentrava nos insumos, onde deu-se o foco para o desenvolvimento e análise dos resultados obtidos deste estudo.

Para análise de oportunidades de créditos adicionais de insumos, utilizou-se o critério da essencialidade do produto e/ou serviço consumido e/ou prestado, subdividindo a análise em pontos, cujo direito ao aproveitamento do crédito está taxativamente expresso na Lei e pontos onde há soluções de consultas a favor do crédito em casos de situações que não estão expressamente descritas em legislações.

Neste sentido, definiu-se como “insumo” as matérias-primas, materiais intermediários e quaisquer outros bens que sofram alterações ou desgaste, utilizados na produção e não contabilizados no ativo imobilizado.

A partir dos dados obtidos, foi efetuada uma análise detalhada a partir do relatório de entradas, utilizando-se como critério os itens de aquisição (bens e serviços) constantes nas contas contábeis referentes à manutenção de máquinas e equipamentos dos centros de custos produtivos, confrontando essa base de dados com os registros C170 (Complemento do Documento - Itens do Documento) do SPED Fiscal e da EFD-Contribuições. Inicialmente, a análise é efetuada considerando o fato da totalidade das operações serem obrigatórias, perante à RFB, registradas no SPED-Fiscal, tendo como fim específico a apuração do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados

(IPI), já a obrigação acessória EFD-Contribuições, tem a obrigatoriedade de registrar somente os bens e serviços sobre os quais incidem as contribuições do PIS/Pasep e da Cofins.

A partir da base de dados foram descartados da análise os itens e serviços que, mesmo tendo sido registrados em contas e centros de custos produtivos, poderiam não se tratar de manutenção de máquinas e equipamentos, a exemplo de materiais para recuperação de transportador de cavacos, etiquetas, porta cadeado, serviços de manutenção e prevenção contra incêndios, etc.

Visto o tamanho da empresa e a extensa lista de bens a serem analisados, dividiu-se a análise utilizando como critério o CFOP, o que resultou em uma lista de insumos que não foram objeto de apropriação de crédito do PIS/Pasep e da Cofins, os quais foram ordenados por representatividade de valor.

Neste sentido, foram encontrados mais de 200 (duzentos) tipos de insumos diferentes, totalizando uma base de cálculo para apuração dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins no valor de R\$ 50.177.213,70 (cinquenta milhões cento e setenta e sete mil duzentos e treze reais com setenta centavos).

Do valor total de R\$ 50.177.213,70 foram calculados créditos no valor de R\$ 4.641.392,27 (quatro milhões seiscentos e quarenta e um mil trezentos e noventa e dois reais com vinte e sete centavos), como ilustrado a seguir na Tabela 1:

Tabela 1 - Demonstrativo de oportunidade de créditos para aquisições de bens utilizados como insumo

Descrição	Base de Cálculo Em R\$	PIS/Pasep (1,65%) Em R\$	Cofins (7,6%) Em R\$	Total do Crédito Em R\$
1.1 Aquisições de bens utilizados como insumo, conforme CFOP 1.101, 1.401, 2.101, 2.401	50.177.213,70	827.924,03	3.813.468,24	4.641.392,27

Fonte: Elaborada pela autora (2017).

Do valor total de aquisições de bens utilizados como insumo se destacam 5 (cinco) itens que representam mais de 50% (cinquenta por cento) do valor total, conforme demonstrado na Tabela 2:

Tabela 2 - Aquisições de bens utilizados como insumos

Descrição do Item	Valor total do item por período Em R\$	% PIS/Pasep (1,65%) Em R\$	% Cofins (7,6%) Em R\$	Total das contribuições Em R\$
Bobinas	R\$ 27.272.466,63	R\$ 449.995,70	R\$ 2.072.707,46	R\$ 2.522.703,16
Tirrenos	R\$ 112.800,00	R\$ 1.861,20	R\$ 8.572,80	R\$ 10.434,00
Fluídos protetivos	R\$ 81.900,00	R\$ 1.351,35	R\$ 6.224,40	R\$ 7.575,75
Discos de fricção	R\$ 33.219,30	R\$ 548,12	R\$ 2.524,67	R\$ 3.072,79
Serras	R\$ 15.274,99	R\$ 252,04	R\$ 1.160,90	R\$ 1.412,94
TOTAL	R\$ 27.515.660,92	R\$ 454.008,41	R\$ 2.091.190,23	R\$ 2.545.198,64

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Ainda por ordem de relevância de valores dos itens conforme sua CFOP de registro, a EMPRESA ALFA, no início do período analisado, registrava alguns itens diretamente ligados à industrialização com CFOP de partes e peças de reposição e de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação.

Para identificar esta incoerência no registro, utilizou-se um cenário comparativo, onde foi feita uma curva ABC por relevância dos valores dos itens nos CFOP de industrialização supracitados e uma curva ABC com o mesmo critério para os itens registrados nos CFOP de uso e consumo, identificando, primeiramente, os mesmos itens com as mesmas descrições nas duas listas analisadas.

Após conseguir uma base das semelhanças de itens com códigos fiscais com destinações adversas, a EMPRESA ALFA foi questionada para verificar a utilização-fim destes. A empresa teve, em abril de 2013, uma mudança significativa na área de compras e na contabilidade, onde foram reclassificados inúmeros itens com destinações antes incorretas, porém, por falta de conhecimento legal dos colaboradores, não foi realizado um lançamento extemporâneo destes créditos não compensados anteriormente ao período de prescrição, fazendo com que respondesse ao questionamento surgido no início da análise.

Os itens relevantes do período de janeiro/2013 até abril/2013, que tiveram classificação dos códigos fiscais divergentes totalizaram o montante de R\$ 570.486,78 (quinhentos e setenta milhões quatrocentos e oitenta e seis mil reais com setenta e oito centavos), os quais são demonstrados na Tabela 3:

Tabela 3 - Aquisições de partes e peças de reposição e de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação

Descrição do Item	Valor total do item por período em R\$	PIS/Pasep (1,65%) em R\$	Cofins (7,6%) em R\$	Total das contribuições em R\$
Quadro de comando	123.431,92	2.036,63	9.380,83	11.417,45
Bloco de rodas DRS	98.723,64	1.628,94	7.503,00	9.131,94
Cilindro gerador de pressão hidráulica	91.402,77	1.508,15	6.946,61	8.454,76
Trocador de calor	73.667,02	1.215,51	5.598,69	6.814,20
Fonte CNC	43.924,58	724,76	3.338,27	4.063,02
Fluído protetivo ferro-corte	33.291,02	549,30	2.530,12	3.079,42
Patim	29.740,50	490,72	2.260,28	2.751,00
Eixo porta lâmina	20.547,81	339,04	1.561,63	1.900,67
Esteira galvanizada	17.692,44	291,93	1.344,63	1.636,55
Faca de corte	15.839,12	261,35	1.203,77	1.465,12
Sensor magnético	11.981,44	197,69	910,59	1.108,28
Disco de freio	10.244,52	169,03	778,58	947,62
TOTAL	570.486,78	9.413,03	43.357,00	52.770,03

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Como pode ser observado no quadro anterior, com base no somatório do valor total do item do período foram apurados créditos de PIS/Pasep e Cofins nos valores de R\$ 9.413,03 e R\$ 43.357,00, respectivamente, totalizando R\$ 52.770,03.

4.3 COMBUSTÍVEIS, ÓLEOS E LUBRIFICANTES

A terceira análise foi feita em relação aos combustíveis e lubrificantes. Este ponto de crédito não gera dúvidas quanto seu aproveitamento, pois diferente de alguns bens utilizados como insumos, onde a interpretação é vasta e ruma por vários vieses quanto à essencialidade do conceito de insumos, os combustíveis e lubrificantes tendem a possuir um destino mais claro e pontual diante de sua utilidade.

A consolidação da base de combustíveis, óleos e lubrificantes é semelhante as análises realizadas acima, porém analisou-se em conjunto com os registros C170, levando em consideração o critério dos CFOP pertinentes à aquisição de combustíveis, óleos e lubrificantes, os registros C100 (Documento - Nota fiscal), A100 (Documento - Nota fiscal de serviço) e F100 (Demais documentos e operações geradoras de contribuição e créditos) do EFD-Contribuições e o relatório de entradas, aquisições de óleos e lubrificantes (conta contábeis de óleos e lubrificantes) que não haviam sido base de apropriação de créditos das contribuições pela empresa.

Havendo registros de lançamentos sem destaque do crédito destinados ao processo produtivo, levantou-se uma oportunidade de R\$ 103.449,65 (cento e três mil quatrocentos e

quarenta e nove reais com sessenta e cinco centavos) de base de cálculo no período analisado, gerando um crédito de R\$ 9.569,09 (nove mil quinhentos e sessenta e nove reais com nove centavos), como podemos vislumbrar na Tabela 4:

Tabela 4 - Demonstrativo de oportunidade de créditos de aquisições de combustíveis, óleos e lubrificantes

Descrição	Base de Cálculo Em R\$	PIS/Pasep (1,65%) em R\$	Cofins (7,6%) Em R\$	Total do Crédito Em R\$
1.3 Aquisições de combustíveis, óleos e Lubrificantes, conforme CFOP 1.652, 1.653, 2.652, 2.653	103.449,65	1.706,92	7.862,17	9.569,09

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Adicionalmente, obteve-se informações dos representantes da EMPRESA ALFA do porquê do não aproveitamento de crédito de algumas notas fiscais de combustíveis e lubrificantes e qual a finalidade da aquisição dos mesmos. A EMPRESA ALFA salientou que todos os combustíveis, óleos e lubrificantes adquiridos pela empresa são utilizados na industrialização dos produtos ou na manutenção das máquinas e equipamentos da produção.

4.4 ÁGUA UTILIZADA NA PRODUÇÃO

Conforme já mencionado, a pessoa jurídica tem a possibilidade de apropriar créditos do PIS/Pasep e da Cofins sobre bens utilizados como insumos, na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Verificou-se através de visita à fábrica e confirmação com os responsáveis pela produção, que a empresa utiliza um grande volume de água em seu processo produtivo, principalmente nas etapas de resfriamento das peças.

Sobre isso, a RFB manifestou entendimento em na Solução de Consulta nº 220, de 06 de setembro de 2011, sobre a possibilidade de apropriação de créditos das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins sobre os gastos com água, quando esta fizer parte do processo produtivo e for utilizada diretamente sobre o produto em fabricação:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins
 EMENTA: NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Os valores referentes à aquisição de partes e peças de reposição e aos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens destinados a venda, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para a Cofins não-cumulativa, desde que essas partes e peças não sejam incorporados ao ativo imobilizado da empresa. GASTOS

COM ÁGUA DURANTE O PROCESSO PRODUTIVO. Geram direito a crédito da contribuição para a Cofins os gastos com a água quando esta fizer parte do processo produtivo e for utilizada diretamente sobre o produto em fabricação. CONTRATAÇÃO DE MÃO DE OBRA DE PESSOA JURÍDICA. Não geram créditos da Contribuição para a Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumo, nem em outra hipótese para a qual haja previsão legal de apuração de créditos, os gastos com contratação de mão de obra de pessoa jurídica para prestação de serviço temporário, ainda que utilizada na atividade-fim da empresa. (BRASIL, 2011b., **grifo pela autora**)

Isto posto, com base nos percentuais de consumo efetivo de água no processo produtivo, foi preparado um laudo pelos engenheiros internos que indicou que a utilização foi de 92% (noventa e dois por cento), sobre os quais foi apurada base de cálculo dos créditos sobre a água utilizada como insumo no processo produtivo, considerando as aquisições dos fornecedores que se referem a empresas de abastecimento e distribuição de água de cada cidade. O resumo anual de despesa com água utilizada no processo produtivo, no período de 2013 a 2015 é apresentado na Tabela 5.

Tabela 5 -Despesa anual de água utilizada no processo produtivo

Período	Total da base de cálculo	% PIS/Pasep (1,65%)	% Cofins (7,6%)	Total das contribuições
2013	R\$ 1.067.663,76	R\$ 17.616,45	R\$ 81.142,45	R\$ 98.758,90
2014	R\$ 1.058.319,34	R\$ 17.462,27	R\$ 80.432,27	R\$ 97.894,54
2015	R\$ 1.048.939,25	R\$ 17.307,50	R\$ 79.719,38	R\$ 97.026,88
TOTAL	R\$ 3.174.922,35	R\$ 52.386,22	R\$ 241.294,10	R\$ 293.680,32

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Neste sentido, a empresa poderá apropriar créditos adicionais no valor de R\$ 52.386,22 (cinquenta e dois mil trezentos e oitenta e seis reais com vinte e dois centavos) do PIS/Pasep e R\$ 241.294,10 (duzentos e quarenta e um mil duzentos e noventa e quatro reais com dez centavos) da Cofins, totalizando R\$ 293.680,32.

4.5 CONSOLIDAÇÃO DOS CRÉDITOS

A partir dos dados apresentados, no quadro a seguir é apresentada a consolidação do total das possibilidades de créditos levantados no decorrer das análises de dados, lembrando que os créditos do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos são escriturais e que poderão ser aproveitados a partir da data de sua escrituração, sem atualização, respeitado o prazo da prescrição que é de 5 (cinco) anos. A Tabela 7 mostra a consolidação de todas as possibilidades de créditos analisados na EMPRESA ALFA:

Tabela 6 - Demonstrativo de oportunidade de créditos de despesa com água utilizada no processo produtivo

Descrição	Base de Cálculo Em R\$	PIS/Pasep (1,65%) Em R\$	Cofins (7,6%) Em R\$	Total de Créditos Em R\$	Percentua l %
1.1 Insumos para Industrialização, conforme CFOP 1.101, 1.401, 2.101, 2.401	50.177.213,70	827.924,03	3.813.468,24	4.641.392,27	92,88%
1.2 Aquisições de bens para uso e consumo, conforme CFOP 1.407, 1.556, 2.407, 2.556	570.486,78	9.413,03	43.357,00	52.770,03	1,06%
1.3 Combustíveis e Lubrificantes, conforme CFOP 1.652, 1.653, 2.652, 2.653	103.449,65	1.706,92	7.862,17	9.569,09	0,19%
1.4 Água utilizada na produção	3.174.922,35	52.386,22	241.294,10	293.680,32	5,88%
Total	54.026.072,48	891.430,20	4.105.981,51	4.997.411,70	100,00%

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

O aproveitamento dos créditos adicionais apurados extemporaneamente podem operar mediante duas formas: (i) reduzir os débitos das respectivas contribuições em períodos posteriores; (ii) mediante pedido de ressarcimento do saldo credor acumulado, com possibilidade de utilização do valor ressarcível para compensação com outros tributos federais devidos pela pessoa jurídica.

A empresa optou pela primeira forma de operar, registrando, primeiramente, os créditos extemporâneos no registro F100 do EFD-Contribuições e em seguida foram feitas as retificações das Declaração de Débitos e Créditos Federais (DCTF) de períodos pretéritos, para que o aproveitamento dos créditos extemporâneos seja passível de validação pela SRFB. Após os registros e as retificações nas obrigações acessórias é preciso formalizar Pedidos de Ressarcimento (PER) para posterior dedução dos débitos.

Após esse cenário consolidado da totalidade dos créditos no valor de R\$ 4.997.411,70 (quatro milhões novecentos e noventa e sete mil quatrocentos e onze reais com setenta centavos), a empresa não somente pagou todos os débitos do PIS/Pasep e da Cofins para com a Receita Federal do Brasil, como ficou com saldo credor a transportar para meses seguintes.

Salienta-se ainda que a identificação dos insumos sem aproveitamento dos créditos oportunizará economia futura para empresa que ajustou os cadastros de aquisições para o devido aproveitamento dos créditos de PIS/Pasep e Cofins a partir do trabalho efetuado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Essa pesquisa teve como objetivo apresentar uma análise documental para identificação de créditos fiscais não aproveitados de PIS/Pasep e da Cofins por uma empresa do setor siderúrgico com regime de tributação não-cumulativa. Foram apresentados conceito de tributos, suas divisões e particularidades, com enfoque nas contribuições sociais para o PIS/Pasep e a Cofins, seus regimes de tributação e os motivos que levaram à implementação do regime não cumulativo com suas finalidades e alíquotas. O estudo buscou identificar alternativas que possibilitem a redução do valor a recolher do PIS/Pasep e da Cofins, através da análise de documentos disponibilizados pela contabilidade de uma empresa do ramo siderúrgico.

Para análise de oportunidades de créditos adicionais de insumos, utilizou-se o critério da essencialidade do produto e/ou serviço consumido e/ou prestado onde constatou-se que o montante mais relevante de possível aproveitamento de crédito adicional do PIS/Pasep e da Cofins se concentrava nos insumos, onde deu-se o foco para o desenvolvimento e análise dos resultados obtidos deste estudo. Em função da extensa lista de bens a serem analisados, dividiu-se a análise utilizando como critério o CFOP, o que resultou em uma lista de insumos que não foram objeto de apropriação de crédito do PIS/Pasep e da Cofins, os quais foram ordenados por representatividade de valor. Neste sentido, foram encontrados mais de 200 (duzentos) tipos de insumos diferentes, totalizando uma base de cálculo para apuração dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins no valor de R\$ 50.177.213,70 (cinquenta milhões cento e setenta e sete mil duzentos e treze reais com setenta centavos). Atentando à ordem de relevância de valores dos itens conforme sua CFOP de registro, a EMPRESA ALFA, no início do período analisado, registrava alguns itens diretamente ligados à industrialização com CFOP de partes e peças de reposição e de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação.

Para identificar esta incoerência no registro, utilizou-se um cenário comparativo, onde foi feita uma curva ABC por relevância dos valores dos itens nos CFOP de industrialização supracitados e uma curva ABC com o mesmo critério para os itens registrados nos CFOP de uso e consumo, identificando, primeiramente, os mesmos itens com as mesmas descrições nas duas listas analisadas.

A partir das análises dos dados fiscais e contábeis e também de conversas com a equipe de engenharia da fábrica e fornecimento de laudos de engenharia, foi possível identificar insumos, cujos créditos do PIS/Pasep e da Cofins não vinham sendo aproveitados. Considerando que a legislação tributária permite o aproveitamento extemporâneo de créditos dos últimos 5 anos, foram segregados os documentos fiscais dos insumos identificados e sobre os totais das respectivas notas fiscais foram levantados créditos de PIS/Pasep e Cofins para o período permitido, no valor total de R\$ 4.997.411,70. Do total recuperado, 92,88% concentraram-se em insumos para industrialização; 5,88% referem-se à água utilizada na produção; 1,06% referem-se à aquisição de bens para uso e consumo e 0,19% referem-se a combustíveis e lubrificantes.

Além da recuperação de crédito extemporânea, salienta-se que a identificação dos insumos sem aproveitamento dos créditos oportunizará economia futura para empresa que ajustou os cadastros de aquisições para o devido aproveitamento dos créditos de PIS/Pasep e Cofins a partir do trabalho efetuado.

O trabalho busca atender não somente os contribuintes diretos das contribuições sociais, mas colaborar também com a sociedade como um todo, visto que o conhecimento adquirido pelos seus administradores torna a tributação da empresa menos onerosa, que, conseqüentemente, trará uma diminuição no preço dos produtos aos consumidores finais.

Outro aspecto importante é inerente ao desafio da gestão tributária, enriquecendo os contribuintes com a fluência na sistemática da tributação do PIS/Pasep e da Cofins na não-cumulatividade do setor siderúrgico, pois os resultados obtidos nesta pesquisa são úteis para abrir novos caminhos, explorando esta vasta interpretação do conceito de insumos para a possibilidade aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins.

Como sugestão de pesquisas futuras, sugere-se investigação em empresas de outros ramos da indústria e também da prestação de serviços, de modo a identificar possibilidades de outras formas para diminuição da carga tributária das empresas.

REFERÊNCIAS

BRASIL, **Código Tributário Nacional Brasileiro (CTN)**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 31 de agosto. 2017.

BRASIL, **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Senado, 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 12 agosto. 2017.

BRASIL, **Instrução Normativa nº 1.252, de 01 de março de 2012**. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições). 2012. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37466>>. Acesso em: 17 outubro. 2017.

BRASIL, **Instrução Normativa nº 404, de 21 de março de 2004**. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. 2004. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304&visao=anotado>>. Acesso em: 17 outubro. 2017.

BRASIL, **Instrução Normativa nº 358, de 09 de setembro de 2003**. Altera a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, que dispõe sobre o PIS/Pasep e a Cofins. 2003a.. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15250>>. Acesso em: 30 outubro. 2017.

BRASIL, **Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002**. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. 2002a.. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acesso em: 30 outubro. 2017.

BRASIL, 2002. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 2002b. Disponível em: <<https://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis>>. Acesso em: 02 novembro. 2017.

BRASIL, **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. 2003b.

BRASIL, Ministério da Fazenda. **Nota PIS SE – 04-12c, de 18 de junho de 2014**. Cidade: Local da Publicação, 2014. Disponível:
<<http://fazenda.gov.br/noticias/2003/NOTA%20PIS%20SE%20-%2004-12c.pdf/view>>. Acesso em: 09 novembro. 2017.

BRASIL, **Solução de Consulta nº 81, de 17 de fevereiro de 2011**. Manutenção e peças de reposição de máquinas utilizadas na fabricação de bens. frete das peças de reposição de máquinas utilizadas na fabricação de bens. combustíveis e lubrificantes de máquinas do processo produtivo. modelos e ferramentas consumidos no processo de fabricação. frete internacional relativo a entrega de produtos vendidos. aluguel de prédios, máquinas e equipamentos. combustíveis de caldeiras. direito a crédito. 2011a.. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83177>>. Acesso em: 09 novembro. 2017.

BRASIL, Solução de Consulta nº 220, de 06 de setembro de 2011. Não-cumulatividade. direito de crédito. insumos. aquisição de partes e peças de reposição e serviços de manutenção de máquinas e equipamentos. 2011b. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@dtpe+%3e+=+20110905+%3c+=+20110912&s9=nao+drj/\\$.sigl.&n=-dtpe&d=decw&p=3&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisasol.htm&r=58&f=g&l=20&s1=&s6=&s3=&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@dtpe+%3e+=+20110905+%3c+=+20110912&s9=nao+drj/$.sigl.&n=-dtpe&d=decw&p=3&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisasol.htm&r=58&f=g&l=20&s1=&s6=&s3=&s4=&s5=&s8=&s7=>)>. Acesso em: 23 novembro. 2017.

FABRETTI, Láudio. **Contabilidade tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HIROMI, Higuchi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-2013**. 38. ed. São Paulo: IR Publicações, 2013.

LUDKE, M.; ANDRÉ. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo, EPU, 1986.

MARTINS, Gilberto; THEÓFILO, Carlos. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Antônio *et al.* **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Gustavo. **Contabilidade tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PINTO, João. **Imposto de Renda – contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. 21. ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade – CFC, 2013.

POHLMANN, Marcelo. **Contabilidade tributária**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2010.