

O conceito de insumo para créditos do Pis e da Cofins nas indústrias da microrregião de Joaçaba

Resumo

A tributação do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) tem base na regulamentação originalmente nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que definem as deduções da apuração dos créditos decorrentes da aquisição de, entre outras especificações, bens e serviços utilizados como insumos. Tal definição gera bastante incerteza, sobretudo diante o pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em 2018, no Acórdão do Recurso Especial 1.221.170/PR, que define que o conceito de insumo deve seguir os critérios da essencialidade e relevância, ao invés de estritamente o que é consumido na produção. O presente artigo tem como intenção identificar, por meio de uma pesquisa de campo, como as indústrias da microrregião de Joaçaba, que optam pelo regime da não cumulatividade de PIS e COFINS, contextualizá-las conforme porte, atividade, tipo de contabilidade, e verificar como apropriam seus créditos, qual o entendimento que usam, se apropriam seus créditos de PIS e COFINS apenas sobre custos diretos, custos diretos e indiretos, ou se creditam também sobre despesas administrativas. Também foi buscado identificar qual é a origem do entendimento utilizado, se implica em custos extras, e o saldo de impostos na apuração. Os resultados foram bastante variados, sendo apresentados juntamente com um paralelo entre o método de apropriação de crédito e o porte e atividade.

Palavras-chave: PIS e COFINS; conceito de insumo; indústrias; microrregião de Joaçaba.

Linha Temática: CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

1 INTRODUÇÃO

O estudo trata da aplicação do conceito de insumos para fins de crédito de PIS e COFINS no regime não cumulativo, por empresas industriais da microrregião de Joaçaba. A base para definição do conceito de insumo para fins de crédito de PIS e COFINS são as leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam da instituição e regulamentação do PIS e COFINS. Define-se os créditos que podem ser apropriados, de compras de bens adquiridos para revenda, e bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda. Não há, nessas leis, uma especificação do que seriam esses insumos.

O sistema tributário brasileiro é definido, conforme Afonso, Soares e Castro (2013), pela sua complexidade, pelo ônus que os contribuintes têm para gerir os impostos, a cumulatividade latente e a oneração indireta de exportações e investimentos produtivos, sendo favorável a incentivar guerras fiscais entre os estados, que não ocorrem em outras federações.

Tendo em vista o mercado brasileiro bastante competitivo, muitos empresários veem cada lacuna tributária como uma possibilidade de reduzir seus custos de operação e aumentar sua competitividade. É possível observar certa agressividade tributária, gerando uma concorrência desleal entre empresas de um mesmo segmento. A lacuna que será tratada neste estudo refere-se à definição do conceito de insumo para fins de crédito de PIS e COFINS.

Em 2018 o Superior Tribunal de Justiça (STJ) publicou o acórdão de um processo que trata de um contribuinte que defendia que insumo não era apenas o que compunha o produto final, mas sim todos os insumos utilizados na cadeia produtiva, que tivessem essencialidade e relevância na atividade econômica. E, a partir da decisão do STJ, a Receita Federal se pronunciou pela primeira vez favorável quanto a este entendimento por meio do Parecer Normativo 5/2018 da Cosit. Posteriormente, publicou a IN 1.911/2019, consolidando a legislação de PIS e COFINS e trazendo um entendimento mais abrangente de materiais e serviços que podem ser considerados insumos para apropriação de crédito de PIS e COFINS.

Tendo em vista que a relatividade do conceito de insumo na interpretação da legislação de PIS e COFINS é recente, permanece no aguardo de melhores definições. A discussão do conceito de insumo está entre crédito físico, que considera correto à apropriação de crédito apenas os insumos que se incorporem à mercadoria durante o processo produtivo, e o crédito financeiro, que pode ser apropriado a partir de todas as operações tributadas.

Para responder esses questionamentos, o presente estudo tem como objetivo geral: identificar como é realizada a aplicação do conceito de insumos para fins de crédito de PIS e COFINS no regime não cumulativo, por empresas industriais da microrregião de Joaçaba. E, tem os seguintes objetivos específicos: a) compreender a legislação tributária referente ao tema, e associá-la à decisão do STJ; b) identificar o conceito de insumo do fisco, atualizado pela IN 1.911/2019 e Parecer Normativo Cosit 5/2018; c) elencar as formas de utilizações do conceito de insumo nas empresas da microrregião de Joaçaba.

A relevância do presente estudo reside na possibilidade de visualizar, tabelar, e apresentar de modo claro e objetivo como as indústrias da microrregião de Joaçaba vêm interpretando as recentes decisões judiciais, bem como, os recentes atos normativos emitidos pela Receita Federal no que concerne à conceituação do termo “insumo” para fins de creditamento.

2 ASPECTOS LEGAIS E INTERPRETATIVOS DO PIS E DA COFINS

Para compreender os aspectos legais e interpretativos do tema, este estudo subdivide-se em a análise da legislação tributária, o regramento da não cumulatividade do PIS e Cofins, o conceito de insumos legalmente estabelecido e a interpretação do STJ.

2.1 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E NÃO CUMULATIVIDADE DE PIS E COFINS

Com base no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN, 1966), Harada (2018) complementa o conceito de tributo, afirmando que se trata de prestação pecuniária compulsória que o Estado exige de seus súditos em virtude do seu poder de império. Também é de grande valia citar o entendimento de Paulsen (2017), que afirma que o tributo trata-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que materialize atividade estatal a elas relacionada, buscando a obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público. A contribuição social é entendida, por Harada (2018), como uma espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. No artigo 149, § 1º, da Constituição Federal (1988), está disposto que:

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.

As contribuições só podem ser instituídas para atender às finalidades previstas nos artigos 149 e 149-A da Constituição Federal (1988). São elas sociais, de intervenção no domínio econômico, do interesse das categorias profissionais ou econômicas e de iluminação pública. O que justifica a sua instituição é a destinação legal que é dada à estas finalidades, e a sua cobrança é legitimada pela destinação efetiva, sob pena de se descaracterizar a respectiva figura tributária, perdendo seu suporte constitucional (PAULSEN, 2017).

PIS e COFINS são as siglas utilizadas para as contribuições previstas na Constituição Federal (1988), em seus artigos 195 e 239, e significam Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, respectivamente.

O PIS teve sua instituição em 1970, e tem como escopo, conforme afirmado por Freitas (2013), a integração do empregado ao desenvolvimento da empresa. Já o COFINS foi criado em 1982, e abrange a previdência social, saúde e assistência social conforme a Constituição de 1988.

Os contribuintes do PIS e da COFINS são, conforme definido pelo artigo 2º da Lei 9.715/1998, as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional (LC 123/2006).

O conceito da não cumulatividade é definido por Carvalho (2018) como a técnica segundo a qual o valor do tributo devido em cada operação passa a ser compensado com a quantia do imposto incidente sobre a etapa anterior. A apropriação de créditos na aquisição de

produtos ou mercadorias se dá, para Paulsen (2017) quando “[...] onerado pelo tributo e sua utilização para compensação com o mesmo tributo quando devido novamente na incidência sobre a operação posterior com tal objeto incorporado a outro ou simplesmente revendido.” Ou seja, os créditos básicos são assegurados para evitar a cumulatividade, que correspondem ao tributo já cobrado sobre a operação anterior, utilizando para deduzi-lo quando da nova incidência.

Inicialmente destinado ao ICMS e IPI, o princípio da não cumulatividade passou a ser aplicado a partir da Emenda Constitucional 42/2003 em relação às contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou o faturamento. Com fundamento nessa disposição constitucional, as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram a não cumulatividade para o PIS e a Cofins, respectivamente (CARVALHO, 2018).

O conceito da não cumulatividade pode ser resumidamente definido como o desconto dos impostos recolhidos no fornecimento de insumos ou mercadorias, do total dos impostos devidos no período, de forma que a carga tributária incida somente sobre a margem de lucro de cada uma das etapas da cadeia. A não cumulatividade implicaria, em sua teoria, na prevenção de uma sistemática de tributação em cascata, ou seja, na repetida ocorrência de tributação sobre o mesmo item em uma cadeia produtiva.

2.2 CONCEITO DE INSUMO

A palavra “insumo” é uma expressão empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa “input”, que seria o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, empregados pelo empresário para produzir o output, ou o produto final. (BALEEIRO; DERZI, 2018). Para Goldschmidt (2013) insumo é tudo aquilo que entra no processo de produção, ou seja, matérias primas, produtos intermediários e o material de embalagens, em contrapartida ao produto que sai desse processo.

No Acórdão do Recurso Especial 1.221.170/PR do STJ, o conceito de insumo é definido da seguinte forma: “O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

As leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que dispõe sobre o PIS e a COFINS respectivamente, não estabelecem um conceito de insumo, porém a Receita Federal editou em 2019 a IN 1.911/2019, buscando alinhar seu entendimento sobre o conceito de insumo com o entendimento do STJ, demonstrado no Recurso Especial 1.221.170/PR.

A definição conceitual de insumo foi amplamente discutida desde as leis que instituíram o PIS e COFINS não cumulativos. A discussão trata o campo de omissão da legislação tributária na definição de quais insumos poderiam ser considerados como creditáveis para fins de apuração destes tributos, visto que a Receita Federal, ao longo dos anos, emitiu atos normativos e pareceres no sentido de restringir os créditos àqueles custos que possuam relação e contato direto com o produto ou serviço final.

Um elemento relevante para a esta discussão consiste na disposição do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que estabelece que conceitos e definições de direito privado não poderiam ser alterados por norma tributária, o que traz à tona os questionamentos dos contribuintes sobre o tema.

A interpretação restritiva do conceito de insumo deve ser afastada, no entendimento de

Greco (2008), pois ela pressupõe que a atividade econômica como um todo não existe, de fato. O critério a ser aplicado, conforme Greco, é explicado da seguinte maneira:

O critério a ser aplicado, portanto, apoia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido.

Em interpretações alinhadas com a doutrina citada, chegou-se, no Acórdão, aos critérios de essencialidade e relevância para nortear os contribuintes na apropriação de créditos de PIS e COFINS.

Quanto aos critérios da essencialidade e relevância, no Parecer Normativo 05/2018, a Receita Federal define que a essencialidade ocorre quando o bem produzido depende, fundamentalmente, do produto ou serviço em questão, seja constituindo elemento estrutural, inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou então quando sua falta prive o bem de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já o critério da relevância ocorre quando o bem produzido pode ser dispensado da utilização do item em questão, mas tal item integra o processo por conta de singularidades da cadeia produtiva, ou então por imposição legal.

Em conformidade com a recente decisão, no artigo 172 da IN 1.911/2019 a Receita Federal apresenta um entendimento bastante abrangente do que é insumo, sendo bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

2.3 INDÚSTRIA

Sendo o foco da presente pesquisa os possíveis entendimentos quanto ao que é insumo, e como as empresas apropriam seus créditos de PIS e COFINS com base neste conceito de insumo, para elaboração da pesquisa de campo foi visado o setor industrial, cuja operação gira em torno de insumos produtivos.

A indústria de transformação compreende atividades que envolvem transformação física, de materiais e componentes com a finalidade de se obter um produto novo como aponta o IBGE. Essas indústrias, normalmente produzem bens tangíveis, ou seja, mercadorias e produtos consumidos no dia a dia.

Segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), são 24 tipos de atividades que podemos classificar como setor de indústria de transformação. Dentre elas: Indústria de alimentos, bebidas, têxtil e automobilística.

De acordo com o FIESC (2014) o número de estabelecimentos na atividade de Indústria da microrregião de Joaçaba é de 2.058. Sendo 11 de Indústria Extrativa, 1.319 Indústria de transformação, 79 de SIUP (Serviço Industrial de Utilidade Pública) e 649 na construção civil. Em 2014 a microrregião de Joaçaba ficou entre as 9 microrregiões de Santa Catarina com maior número de indústrias.

3 METODOLOGIA

Este estudo baseou-se em uma abordagem qualitativa de pesquisa, buscando compreender os fenômenos no contexto em que ocorrem e dos quais fazem parte, sendo analisados numa perspectiva integrada (GODOY, 1995).

A pesquisa teve finalidade descritiva, no sentido de coleta de dados por questionário para vincular o problema de pesquisa aos casos práticos da microrregião escolhida. Por meio do método descritivo, as amostras coletadas foram correlacionadas com os conceitos teóricos e bibliográficos, de modo a efetivar-se uma análise concreta, visando o objetivo do trabalho científico.

Também foi utilizada a pesquisa de campo para coleta de dados e informações acerca do problema de pesquisa. O procedimento de pesquisa de campo possibilitou a visualização prática da aplicação dos conceitos jurídicos e tributários expostos na legislação e na jurisprudência majoritária.

É importante efetuar a limitação da busca à determinadas normas e materiais teóricos. Assim, além da doutrina pertinente, o instrumento de pesquisa utilizado foi a legislação tributária brasileira, na qual foram coletadas informações relevantes ao tema, seja nas legislações de PIS e COFINS, tendo como base as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a Instrução Normativa 1.911/2019, e o Acórdão proferido no Processo do STJ REsp 1.221.170.

A justificativa para aplicação do procedimento metodológico citado anteriormente residuiu na subjetividade do tema e do problema de pesquisa. Se fez necessário encontrar subsídios teóricos para buscar cientificamente caminhos de pacificação e resolução do tema. A pesquisa bibliográfica possibilitou a contraposição de interpretações e posicionamentos, que ao serem analisados em conjunto com as normas pertinentes, puderam suprir os objetivos acadêmicos do artigo desenvolvido.

Quanto à população e amostra da pesquisa, teve como base a Microrregião de Joaçaba. Segundo CONTEL (2014) as microrregiões são subdivisões adotadas pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), criadas com a função de permitir estruturar estatísticas mais detalhadas.

A microrregião de Joaçaba, localizada na mesorregião Oeste do estado de Santa Catarina é composta por 27 municípios, sendo eles: Água Doce, Arroio Trinta, Caçador, Calmon, Capinzal, Catanduvas, Erval Velho, Fraiburgo, Herval do Oeste, Ibiam, Ibicaré, Iomerê, Jaborá, Joaçaba, Lacerdópolis, Lebon Régis, Luzerna, Macieira, Matos Costa, Ouro, Pinheiro Preto, Rio das Antas, Salto Veloso, Tangará, Treze Tílias, Vargem Bonita, Videira.

Conforme dados da FIESC de 2014, a microrregião de Joaçaba possui 2.058 indústrias. Essa população permitiu uma análise aprofundada do problema de pesquisa, visto que se trata de uma microrregião relevante para o Estado de Santa Catarina, principalmente em seus setores agropecuário e industrial, que possuem força econômica substancial.

A coleta da amostra de dados se efetivou por meio do envio de formulário de pesquisa pelo Google Docs, contendo questionário fechado, utilizando o instrumento Google Docs, composto de nove questões estruturadas com alternativas específicas com o intuito de identificar a aplicação e interpretação por empresas do conceito de insumos para fins de créditos PIS e COFINS no regime não cumulativo.

O contato com a população pretendida foi realizado por meio do setor contábil das empresas que possuem contabilidade interna, e através de escritórios contábeis para as empresas que possuem contabilidade terceirizada.

Foi entrado em contato com 54 empresas e escritórios de contabilidade dos municípios de Ibicaré, Água Doce, Treze Tílias, Joaçaba, Catanduvas, Capinzal e Videira com o intuito saber quais destas se colocavam à disposição para responde-lo. Destas, 23 se prontificaram em responder, as quais receberam o questionários via e-mail e WhatsApp, porém outras informaram que não se enquadravam no perfil da pesquisa, tendo em vista que a maior parte dos escritórios contábeis da região é direcionada a empresas optantes pelo Simples Nacional, não passíveis de apropriação de créditos de PIS e COFINS.

A coleta de dados junto ao setor industrial da microrregião de Joaçaba possibilitou o alcance do resultado e do objetivo pretendido pelo presente trabalho, qual seja, a análise da interpretação aplicada por estas empresas frente ao tema e conceituação de insumos para fins de crédito de PIS e COFINS.

Por meio da tabulação dos dados, foi possível organizar os resultados da pesquisa de campo, e extrair as informações necessárias para a concretização do objetivo do trabalho. A tabulação dos dados foi realizada por meio do Excel, organizando as informações coletadas através do questionário, e geradas pela amostra. A partir das tabelas e gráficos, as informações puderam ser demonstradas com maior clareza.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

O questionário enviado às indústrias e contabilidades da Microrregião de Joaçaba visou a obtenção de dados de indústrias, independentemente do setor em que atuam, garantindo assim uma amplitude maior de informações pertinentes a presente pesquisa.

Tal medida teve por consequência uma grande variedade de respondentes, atingindo oito categorias de indústrias, refletindo de forma relevante que a microrregião de Joaçaba é amplamente industrializada, contando com inúmeros setores econômicos. Essa característica, em especial, torna a região escolhida um campo de pesquisa promissor.

Segundo dados da FIESC (2015), no ano de 2014, a microrregião de Joaçaba possuía os seguintes números de indústrias, divididas por tipo:

Tabela1 - Categoria dos setores:

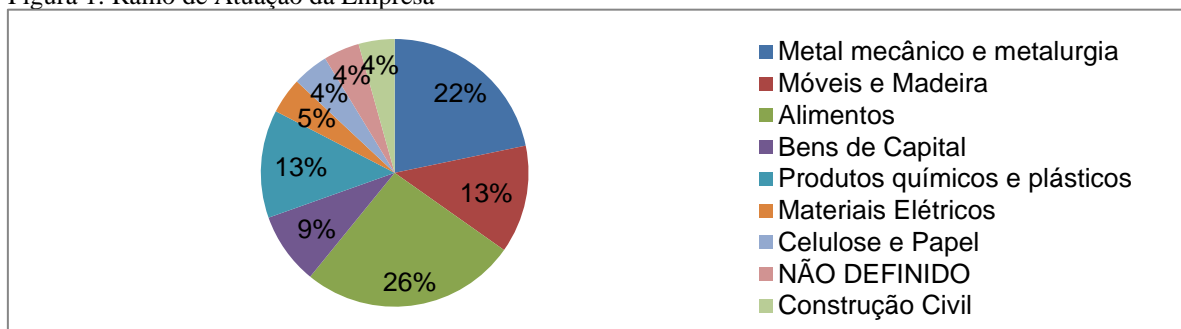
Microrregião	Indústria extrativista	Indústria de transformação	Serviços industriais de utilidade pública	Construção civil	Total
Joaçaba	11	1319	79	649	2058

Fonte: FIESC – SC em dados (2015).

Por meio destes dados coletados pela FIESC (2015), torna-se possível comparar a quantidade de indústrias existentes na microrregião com a setorização de cada uma, tendo como maior quantidade as indústrias de transformação, que também representaram a maior parte das empresas que responderam ao questionário.

Com base no primeiro questionamento, foi possível identificar que a maior parte dos respondentes do questionário representavam indústrias de produtos alimentícios, o que representou 26% das respostas obtidas. No gráfico abaixo, é possível visualizar a totalidade e a segmentação das respostas obtidas pelo questionário enviado.

Figura 1: Ramo de Atuação da Empresa



Fonte: Os autores (2020).

Além das indústrias alimentícias, outro setor relevante foi o metal mecânico e de metalurgia, que representou 22% das respostas. Os demais tiveram um percentual reduzido, sendo Móveis e Madeira e Produtos Químicos e Plásticos ambos representando 13% das respostas, Bens de Capital 9%, e Materiais Elétricos, Celulose e Papel e Construção Civil com 4% de respostas. Também foram registradas 4% de respostas em que o setor não foi definido.

Ainda, buscando a contextualização das empresas respondentes, foi feito o questionamento quanto ao porte da empresa. Os portes disponibilizados são os definidos pelo BNDES conforme a Receita Operacional Bruta das empresas, sendo as seguintes classificações:

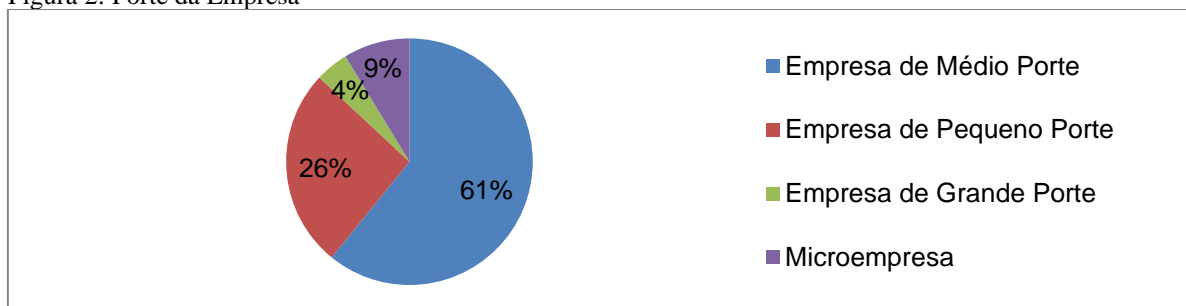
Tabela 2 – Portes empresariais de acordo com o BNDES

Classificação	Receita operacional bruta anual ou renda anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 360 mil
Pequena empresa	Maior que R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 4,8 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões

Fonte: BNDES – Porte de Empresas: Classificação de porte dos clientes (2020).

Tendo como base estas classificações, os respondentes do questionário dividiram-se em 4 portes diferentes, conforme é possível observar no gráfico abaixo:

Figura 2: Porte da Empresa



Fonte: Os autores (2020).

A partir do gráfico, primeiramente, destaca-se a condição peculiar de empresas que possuem faturamento menor do que R\$ 360.000,00 ao ano, pois estas, via de regra, não optam pelo regime Lucro Real e consequentemente não estão sujeitos à não cumulatividade do PIS e da COFINS, haja vista que nesta faixa de receita bruta operacional as empresas podem fazer a opção pelo Simples Nacional. Por conta disso, apenas 9% de respostas são provenientes de

empresas enquadradas nesta faixa de Receita Bruta, que são optantes pelo Lucro Real.

Também fica bastante claro que a maior parte das empresas respondentes são de médio porte, tendo seu faturamento maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões. Empresas deste ramo compõem, portanto, a maior população da pesquisa realizada, seja ou por conta do maior número de empresas sujeitas ao regime da não cumulatividade que receberam o questionário diretamente ou através de suas contabilidades, ou, por serem mais propensas a responder questionários universitários, tendo em vista que 61% das respostas foram obtidas a partir deste porte de empresa.

As empresas de pequeno porte foram responsáveis por 26% de respostas ao questionário, enquanto empresas de grande porte, com faturamento acima de R\$ 300 milhões ao ano, representaram 4% das respostas.

O último questionamento quanto ao seu setor de contabilidade, verificando se este é interno (feito dentro da empresa, com o contador sendo um funcionário), ou se é terceirizado (tendo a empresa contratado um escritório de contabilidade ou contador terceirizado). Obteve-se a informação de que 91% das empresas respondentes possuem sua contabilidade feita por um contador terceirizado, enquanto apenas 9% possuem contadores internos.

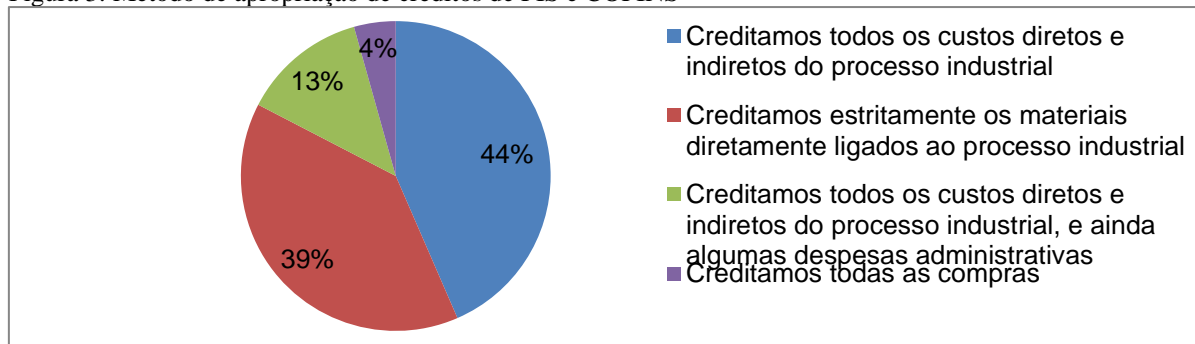
Esse dado demonstra, por inferência empírica, que as indústrias locais preferem escritórios de contabilidade, o que pode ser por vários motivos, como por exemplo, menor custo, maior especialização, menos funcionários.

Encerrada a contextualização das empresas respondentes, o questionário parte para os tópicos que abordam a metodologia de aplicação de crédito e suas causas e consequências no âmbito empresarial e tributário.

Quanto ao método de apropriação dos créditos de PIS e COFINS, tendo em vista as possibilidades decorrentes da subjetividade interpretativa da legislação federal, Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e IN 1.911/2018, e da recente decisão sobre o tema, pelo STJ, por meio do Recurso Especial 1.221.170/PR, foi proposto e aplicado questionário objetivo.

No que tange aos cenários acerca da metodologia de apropriação de créditos pelas empresas, verificou-se:

Figura 3: Método de apropriação de créditos de PIS e COFINS



Fonte: Os autores (2020).

As empresas respondentes que fazem o crédito de todos os custos do processo industrial, sejam diretos ou indiretos são a maioria, com 43% das respostas obtidas. Já as empresas que apropriam seus créditos estritamente de materiais diretamente ligados ao processo industrial representaram 39% dos respondentes.

As empresas que apropriam créditos de PIS e COFINS de todos os custos diretos e indiretos do processo industrial, e ainda algumas despesas administrativas, são de 13% dos

respondentes, e por último, as empresas que fazem o crédito de todas as suas compras, independente da utilização, representam 4% dos respondentes.

A partir destas respostas, é possível extrair que as empresas da microrregião escolhida apresentam um perfil conservador no que diz respeito a seus métodos de apropriação de créditos de PIS e COFINS. Sem qualquer distinção de segmento ou porte, o questionário demonstra que 83% dos respondentes seguem linhas mais tradicionais ao realizar os créditos de ambos os tributos.

Por outro lado, destaca-se que 17% das respostas remetem a empresas que utilizam métodos mais arrojados nas suas apropriações de crédito de PIS e COFINS, seja creditando além dos custos industriais, ainda algumas despesas administrativas, ou creditando todas as suas aquisições.

Em termos de apropriação de créditos por segmento, o ramo metal mecânico e de metalurgia ocupa posição voltada à metodologia conservadora, visto que em regra geral credita estritamente materiais diretamente ligados à produção industrial.

Em vias mais arrojadas, há uma difusão maior de segmentos, sem possibilidade de estabelecimento de padrões. De qualquer modo, o ramo alimentício se sobressai em relação aos demais, adotando em maior número a postura de apropriação de créditos referentes a todos os custos de produção.

Já quanto às empresas que apropriam créditos de despesas administrativas, com ou sem limitações, não é possível traçar um perfil predominante, visto que em todas as respostas nesse sentido, nenhum ramo de atividade se repete.

Comparando o método de apropriação de PIS e COFINS com o porte da empresa, é visível que, empresas que tem faturamento limitado até R\$ 360.000,00 ao ano e são classificadas como Microempresas (ME), em 100% dos casos, há o crédito de PIS e COFINS estritamente de custos diretamente ligados à produção industrial.

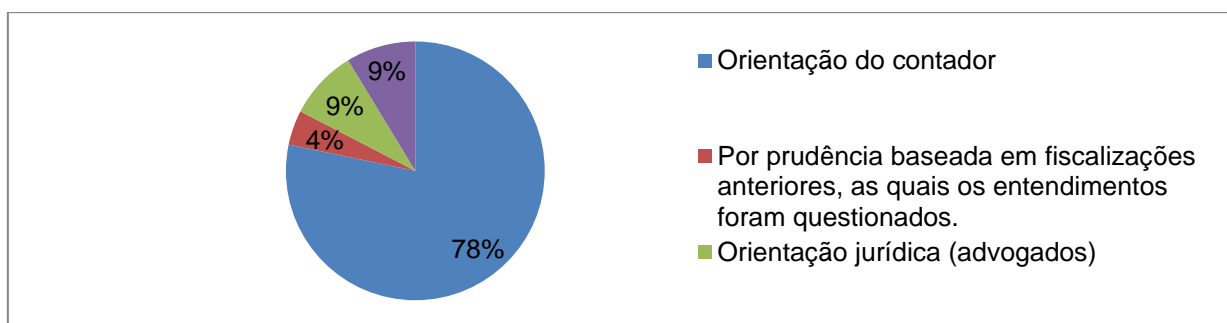
Já quando a empresa passa ao enquadramento de Empresa de Pequeno Porte (EPP), e seu faturamento varia de R\$ 360.000,00 a R\$ 4.800.000,00 ao ano, a pesquisa de campo indica o início de variações de métodos de apropriação de crédito de PIS e COFINS, visto que as minorias das Empresas de Pequeno Porte respondentes apropriam seus créditos de forma conservadora com o percentual de 33% de respostas, enquanto os 67% restantes já utilizam critérios que podem ser considerados como arrojados.

As empresas de médio e grande porte, que compõem os grupos seguintes, em análise de faturamento, apresentam de modo geral um equilíbrio maior na apropriação dos créditos, sendo que 53% das empresas respondentes creditam PIS e COFINS de todos os custos do processo industrial, 33% optam pelo critério mais conservador, creditando apenas os materiais diretamente ligados ao processo industrial, e 7% creditam todos os custos industriais e ainda algumas despesas administrativas, enquanto 7% utilizam o critério mais arrojado o possível – apropriam créditos de todas as suas compras.

Com base na análise do porte da empresa e no questionário quanto ao possível custo extra que a empresa possui com seu entendimento atual, é possível entender que estas empresas que apropriam créditos de despesas administrativas são as que possuem mais condições de arcar financeiramente com defesas administrativas e judiciais perante o fisco, visto que, nesta eventualidade, a contratação de profissionais especializados e de advogados se torna necessária.

Os métodos de apropriação de crédito são definidos pelas empresas, que por sua vez, de modo geral, possuem amparo e orientações de profissionais como contadores ou advogados. Para entender como as empresas chegam ao entendimento seguido, o questionário continha esta pergunta, da qual foram extraídas as seguintes respostas:

Figura 4: Como a empresa chegou ao entendimento que aplica atualmente



Fonte: Os autores (2020).

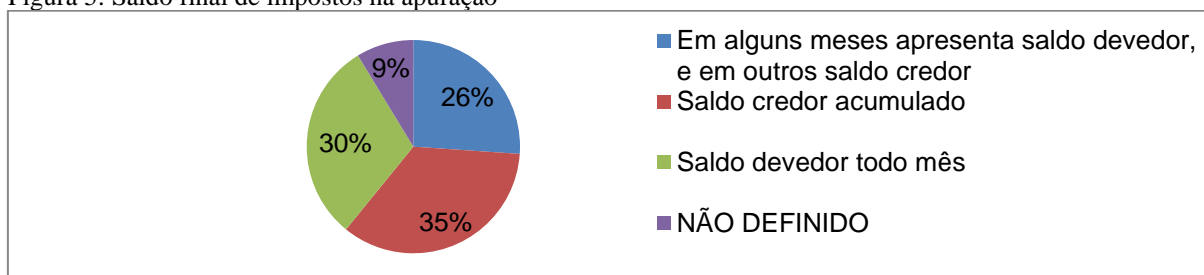
A maior parte dos respondentes, 78%, chegou ao entendimento aplicado a partir de orientações de seu contador, dado que corrobora a relevância que este profissional tem ao realizar consultorias e análises tributárias aos empresários.

Dos respondentes que não utilizam unicamente as orientações do contador como base para seu entendimento, 9% teve seu entendimento originário de orientações jurídicas, 9% dos empresários chegou a este entendimento por conta própria, e 4% alegam que já foram fiscalizados pela Receita Federal e chegaram ao método de crédito atual após a realização do procedimento fiscalizatório.

Com a finalidade de avaliar se os entendimentos aplicados pelas empresas implicam em custos extras, foi realizado este questionamento, do qual foi possível extrair a informação de que em 70% das empresas respondentes o atual entendimento não implica em nenhum custo extra, enquanto nos outros 30% de empresas respondentes o atual entendimento implica em custos extras, sejam eles custos com advogados, assessorias ou consultorias jurídicas e contábeis, entre outros.

Ademais, foi questionado quanto ao saldo de impostos que tais empresas possuem em sua apuração, especificamente para compreensão de que, se ao final do período de apuração, elas costumam resultar em saldo devedor ou saldo credor, ou se o saldo do PIS e da COFINS alterna entre devedor e credor nos períodos de apuração.

Figura 5: Saldo final de impostos na apuração



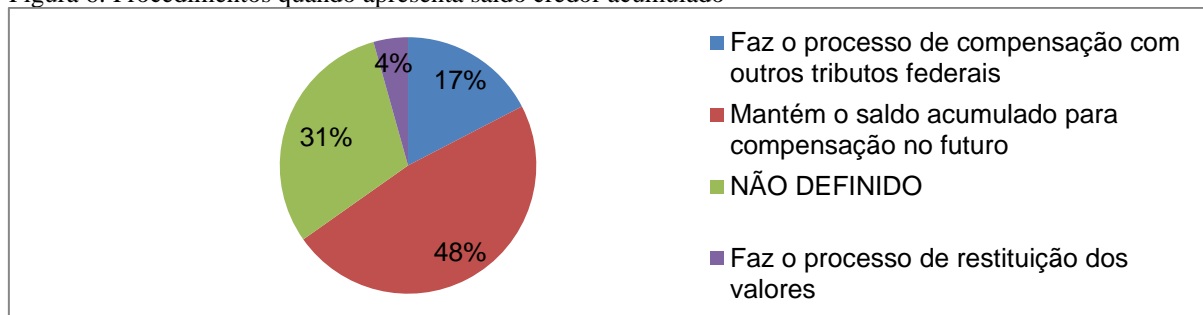
Fonte: Os autores (2020).

A partir deste questionamento, foi observado que a maior parte dos respondentes, 35%, possuem saldo credor acumulado de PIS e COFINS. Já 30% dos respondentes apresentam saldo devedor todos os meses, e 26% alternam o saldo do PIS e da COFINS, sendo em alguns meses credor e alguns meses devedor. Já 9% dos respondentes optaram por não especificar.

Em complemento ao questionamento anterior, direcionado às empresas que possuem

saldo credor ao final do período, foi questionado qual destinação era concedida ao saldo credor acumulado, visto que a empresa tem a opção de compensar com outros tributos federais, ou solicitar restituição em dinheiro mediante apresentação de pedido formal.

Figura 6: Procedimentos quando apresenta saldo credor acumulado



Fonte: Os autores (2020).

A partir deste questionamento, foi possível visualizar que, embora a maior parte das empresas respondentes apresente saldos credores acumulados de PIS e COFINS, poucas destas mesmas empresas compensam ou restituem os valores. Enquanto 48% dos respondentes deixam o saldo credor acumulado em conta gráfica, para possíveis compensações futuras, apenas 17% faz o processo de compensação com outros tributos federais, e 4% faz o pedido de restituição em dinheiro à Receita Federal.

Este levantamento indica que o perfil conservador de expressiva parcela das indústrias da microrregião de Joaçaba também se aplica aos pedidos de restituição ou compensação dos valores. Em alguns casos essa medida pode decorrer da realização de créditos sob interpretações mais subjetivas e não previstas de forma taxativa na legislação tributária.

Considerando que, de acordo com a IN RFB 1.717/2017, é possível restituir ou compensar valores de tributos federais recolhidos em valor maior que o devido, sendo o processo feito através de requerimento feito na declaração PER/DCOMP, as empresas que estão acumulando estes saldos de PIS e COFINS acumulados acabam por manter valores de seu direito em sua conta gráfica, os quais poderiam ser mais bem utilizados, sobretudo para compensação com os demais impostos federais que a empresa apura.

Por fim, foi questionado quanto ao tempo e dedicação empregados na organização e apuração destes créditos, e 35% dos respondentes afirmam que tal controle exige um nível baixo de dedicação, 48% afirmam que exige um nível médio de dedicação, 13% afirmam que exige um nível alto de dedicação, e 4% que exige um nível muito alto de dedicação. Destaca-se que o nível de tempo empregado na apuração dos créditos pode variar a depender de volume de aquisições, porte da empresa, e até mesmo da própria percepção particular do respondente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como foco levantar os reflexos da lacuna tributária causada pelas divergências de entendimento quanto ao que pode ser considerado insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS nas indústrias optantes pelo Lucro Real da microrregião de Joaçaba, a forma que estas empresas apropriam seus créditos de PIS e COFINS, e o atual padrão interpretativo das normas que as empresas desta microrregião aplicam.

Por meio do questionário aplicado às empresas que se enquadravam na amostra pretendida, foi possível identificar que há uma predominância conservadora na apropriação de

créditos de PIS e COFINS nas empresas respondentes, sendo o número de empresas que se apropriam de créditos de todos os custos do processo industrial, tanto diretos quanto indiretos apenas um pouco maior do que as empresas que apropriam-se de créditos dos custos diretos.

Apenas umas minorias das empresas respondentes apropriam-se de créditos com um entendimento mais arrojado, creditando PIS e COFINS de despesas administrativas, com o entendimento de que estas também são essenciais e relevantes para sua atividade.

A segmentação dos entendimentos por ramo de atividade foi pouco conclusiva, sendo difícil extrair padrões. O que foi possível observar é que no creditamento com viés conservador, houve uma predominância do setor metalomecânico e metalúrgico, enquanto o setor de alimentos se destacou no creditamento de todos os custos de produção (diretos e indiretos), viés um pouco menos conservador do que os demais.

O porte da empresa também foi um dos critérios utilizados para tentar estabelecer um padrão, e foi possível estabelecer conclusões mais definitivas do que a segmentação por ramo de atividade.

Enquanto as microempresas tendem a ser completamente conservadoras em seus créditos de PIS e COFINS, as empresas de pequeno porte tendem a ser um pouco mais arrojadas, apropriando seus créditos sobre a totalidade dos custos industriais.

Já as empresas de médio e grande porte respondentes utilizam, em sua maioria, os critérios mais conservadores o possível, sendo que um percentual bem reduzido das empresas destes portes apropria créditos de despesas administrativas.

E quanto ao impacto financeiro dos possíveis entendimentos da legislação para as empresas respondentes, foi possível definir que a maior parte das empresas possui saldo credor de PIS e COFINS, porém destas empresas, são poucas as que utilizam este saldo credor em benefício próprio. A maior parte das empresas respondentes apenas mantém o saldo credor em conta gráfica, sendo que poderiam compensá-lo com outros tributos federais, ou até pedir a restituição dos valores à Receita Federal.

Diante da pesquisa de campo proposta, não foi possível extrair padrão interpretativo da norma tributária brasileira. Este cenário é um reflexo da grande complexidade do ordenamento tributário, em especial, da normatização do PIS e da COFINS. Com base na população colhida na presente pesquisa, foram identificadas certas limitações quanto às possíveis interpretações e aplicações da norma tributária, sendo que os empresários desta microrregião ainda optam, em sua maioria, por interpretações conservadoras.



Conectando Pessoas.
Fortalecendo a Profissão!

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues; SOARES, Julia Moraes; CASTRO, Kleber Pacheco de. **Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário Brasileiro**: Livro branco da tributação Brasileira. Banco Interamericano de Desenvolvimento: Instituições para o Desenvolvimento, [s. l.], janeiro 2013. Disponível em: <https://publications.iadb.org/en/avaliacao-da-estrutura-e-do-desempenho-do-sistema-tributario-brasileiro-livro-branco-da-tributacao>. Acesso em: 10 mar. 2020.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**: ctn comentado. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BNDES. **Porte de empresa**: classificação de porte dos clientes. Classificação de porte dos clientes. 2020. Disponível em: <https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/financiamento/guia/porte-de-empresa>. Acesso em: 12 out. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 abr. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Código de Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 10 abr. 2020.

BRASIL. Lei nº 9.715, de 25 de Novembro de 1988. **Código de Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9715.htm>. Acesso em: 08 jun. 2020.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Brasília). Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Recurso especial nº 1.221.170- PR (2010/0209115-0). **24042018**. Tributário. Pis e Cofins. Contribuições sociais. Não-cumulatividade. Creditamento. Conceito de insumos. Definição administrativa pelas instruções normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, que traduz propósito restritivo e desvirtuador do seu alcance legal. Descabimento. Definição do conceito de insumos à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Recurso especial da contribuição parcialmente conhecido, e, nesta extensão, parcialmente provido, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (Arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). [S. l.], 24 abr. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=82073880&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 10 abr. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CONTEL, Fabio Betioli. As divisões regionais do IBGE no século XX (1942, 1970 e 1990). **Terra Brasilis (Nova Série) - Revistada Rede Brasileira de História da Geografia e Geografia Histórica**, São Paulo, n. 3, p. [17], 2014. Disponível em:





Conectando Pessoas.
Fortalecendo a Profissão!

<http://terrabrasilis.revues.org/990>. Acesso em: 12 abr. 2020.

EMPRESA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA E EXTENSÃO RURAL DE SANTA CATARINA – EPAGRI (Florianópolis). **MRG - Joaçaba**. 2016. Disponível em: http://docweb.epagri.sc.gov.br/website_cepa/Dados_regioes/Joacaba.pdf. Acesso em: 10 abr. 2020.

FREITAS, Márcia Marcondes Diniz de. **O CONCEITO DE INSUMOS PARA A APLICAÇÃO NÃO CUMULATIVA DO PIS E COFINS À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE**. 2013. 26 f. Monografia (Especialização) - Curso de Direito Tributário, Universidade Anhanguera-Uniderp, Joaçaba, 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GODOY, Arilda Schmidt. **Pesquisa Qualitativa: Tipos Fundamentais**. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 3, p.20-29, maio 1995. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rae/v35n3/a04v35n3.pdf>. Acesso em: 04 maio 2020.

GOLDSCHMIDT, Guilherme. **PIS e COFINS: a ampliação do conceito de insumos frente ao regime não cumulativo das contribuições**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE (Brasil). **Concla Comissão Nacional de Classificação**. 2020. Disponível em: <https://concla.ibge.gov.br/busca-onlinecnae.html?view=secao&tipo=cnae&versao=10&secao=C>. Acesso em: 12 abr. de 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTA CATARINA EM DADOS. Florianópolis: Fiesc, 2015. Disponível em: https://fiesc.com.br/sites/default/files/inline-files/sc_em_dados_site_2015.pdf. Acesso em: 10 abr. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

