

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO**

**FECAP**

**MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**FABIO RODRIGUES DE OLIVEIRA**

**PIS/PASEP E COFINS: O DESALINHAMENTO ENTRE OS  
CONCEITOS CONTÁBIL E FISCAL DE INSUMO E SEU  
EFEITO SOBRE O RESULTADO CONTÁBIL DAS  
EMPRESAS BRASILEIRAS**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientadora: Profa. Dra. Elionor Farah Jreige Weffort**

**Coorientador: Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo**

**São Paulo  
2011**

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ary José Rocco Junior

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Edison Simoni da Silva

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

#### FICHA CATALOGRÁFICA

O48p

Oliveira, Fabio Rodrigues de

PIS/PASEP e COFINS: o desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumo e seu efeito sobre o resultado contábil das empresas brasileiras/ Fabio Rodrigues de Oliveira. - - São Paulo, 2011.

121 f.

Orientadora: Profa. Dra. Elionor Farah Jreige Weffort

Coorientador: Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo

Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.

1. PIS 2. PASEP 3. COFINS 4. Tributos – Brasil. 5. Crédito tributário. 6. Contabilidade de custo

**CDD (Doris) 341.394**

**FABIO RODRIGUES DE OLIVEIRA**

**PIS/PASEP E COFINS: O DESALINHAMENTO ENTRE OS CONCEITOS  
CONTÁBIL E FISCAL DE INSUMO E SEU EFEITO SOBRE O RESULTADO  
CONTÁBIL DAS EMPRESAS BRASILEIRAS**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Henrique Formigoni  
Universidade Presbiteriana Mackenzie

---

Prof. Dr. Mauro Fernando Gallo  
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP  
Professor Coorientador

---

Profa. Dra. Elionor Farah Jreige Weffort  
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP  
Professora Orientadora - Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 29 de março de 2011

Dedico este trabalho à minha família, aos meus colegas de trabalho e a todos aqueles que contribuíram diretamente para minha formação acadêmica, desde meus professores do ensino infantil àqueles que me acompanharam durante a minha jornada no mestrado.

## **AGRADECIMENTOS**

A todos aqueles que contribuíram para a realização deste trabalho, em especial aos professores Elionor Farah Jreige Weffort e Mauro Fernando Gallo, exemplos de dedicação aos alunos e à ciência.

*Quando a frente brota, não sabe, a princípio,  
para onde se dirigirá. Entretanto, através de  
seu constante fluir preenche as depressões  
que impedem seu progresso e assim atinge o  
sucesso.*

*Confúcio*

## RESUMO

Em 2002 foi instituída a não cumulatividade das contribuições sociais. O modelo adotado para dar efetividade a esta técnica, no entanto, foi diverso daquele empregado aos demais tributos brasileiros, baseados no Método de Crédito do Tributo. Aliada a essa inovação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), ao regular a aplicação desta técnica, adotou conceitos que teriam mitigado o alcance dos créditos, o que, além de dificultar a apuração das contribuições sociais, teria aumentado a carga tributária suportada por diversas empresas incluídas nesta sistemática. Foi tendo em vista esses pressupostos, e os efeitos que a tributação acarreta nas decisões dos agentes, que este trabalho teve por objetivo identificar a extensão do desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumos, que está entre as principais dúvidas da não cumulatividade, e seu impacto no resultado contábil das empresas sujeitas à não cumulatividade das contribuições sociais. A partir de análises documentais e bibliográficas, esta pesquisa identificou a extensão desse desalinhamento, enumerando exemplos de encargos excluídos do conceito fiscal de insumos. Com as respostas obtidas por meio de questionário disponibilizado às empresas pertencentes ao objeto deste estudo, após tratamento estatístico descritivo, foi possível verificar que o desalinhamento entre os conceitos fiscal e contábil teve um impacto negativo no resultado contábil das empresas sujeitas à não cumulatividade, embora não se pretenda nesta pesquisa estender estatisticamente esses resultados à toda população.

**Palavras-chave:** Teoria de tributos. PIS/PASEP. COFINS. Não cumulatividade. Insumos. Contabilidade de custos. Resultado contábil.

## ABSTRACT

Social contributions in 2002 became subject to a non-cascade payment system. The method adopted in order to make the system effective was different from that employed for other taxes in Brazil, based on the Tax Credit Method. Jointly with this innovation, on regulating the system's implementation Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) also adopted concepts that restricted the breadth of the credits, which fact in addition to making it difficult to calculate social contributions also increased the tax burden by various companies subject to this system. In the light of these assumptions and the effects that taxation causes on decisions by agents, the purpose of this paper was to detect the extent of the misalignment between accounting and fiscal concepts of inputs, in which resides one of the chief uncertainties of the non-cascade system, and its impact on the income figures of companies subject to a non-cascade social contribution system. Based on documental and bibliographic analyses, this survey detected the extent of this misalignment, listing examples of payments not included in the fiscal concept of inputs. By means of the answers obtained from the questionnaire made available to the companies covered by this survey, following a descriptive statistical treatment, it became possible to confirm that the misalignment between the fiscal and accounting concepts had an adverse impact on the income figures of those companies subject to the non-cascade system, although it is not this survey's intention to extend this outcome statistically to the entire population.

**Key-words:** Theory of taxes. PASEP. COFINS. Non-cumulative. Inputs. Cost accounting. Accounting result.

## LISTA DE FIGURAS

<b>FIGURA 1 - Desenho da questão de pesquisa.....</b>	<b>18</b>
<b>FIGURA 2 - Apuração de custos.....</b>	<b>75</b>
<b>FIGURA 3 - Conceito de insumos.....</b>	<b>89</b>
<b>FIGURA 4 - Identificação do desalinhamento entre os conceitos.....</b>	<b>90</b>
<b>FIGURA 5 - Visualização da extensão do desalinhamento entre os conceitos.....</b>	<b>91</b>

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>GRÁFICO 1 - Distribuição por atividade preponderante.....</b>	<b>92</b>
<b>GRÁFICO 2 - Distribuição por contato com a apuração das contribuições.....</b>	<b>93</b>
<b>GRÁFICO 3 - Relação dos créditos sobre insumos com o total dos créditos.....</b>	<b>96</b>
<b>GRÁFICO 4 - Relação dos créditos sobre insumos com a receita auferida.....</b>	<b>97</b>
<b>GRÁFICO 5 - Efeito do desalinhamento por atividade.....</b>	<b>97</b>
<b>GRÁFICO 6 - Relação dos lucros com a receita auferida.....</b>	<b>98</b>
<b>GRÁFICO 7 - Agrupamento dos encargos excluídos do conceito fiscal.....</b>	<b>101</b>

## LISTA DE QUADROS

<b>QUADRO 1 - Sistemas de realização da não cumulatividade.....</b>	<b>37</b>
<b>QUADRO 2 - Créditos básicos.....</b>	<b>43</b>
<b>QUADRO 3 - Créditos específicos e presumidos.....</b>	<b>44</b>
<b>QUADRO 4 - Encargos excluídos do conceito fiscal de insumos.....</b>	<b>54</b>
<b>QUADRO 5 - Classificação de custos.....</b>	<b>75</b>
<b>QUADRO 6 - Encargos enquadrados nos conceitos de insumos.....</b>	<b>89</b>

## LISTA DE TABELAS

<b>TABELA 1 - Base de cálculo total dos créditos e receita.....</b>	<b>93</b>
<b>TABELA 2 - Conceito fiscal de insumos e receita.....</b>	<b>94</b>
<b>TABELA 3 - Conceito contábil de insumos e receita.....</b>	<b>94</b>
<b>TABELA 4 - Lucro e receita.....</b>	<b>95</b>
<b>TABELA 5 - Encargos excluídos do conceito fiscal de insumos.....</b>	<b>99</b>
<b>TABELA 6 - Relevância dos encargos excluídos.....</b>	<b>100</b>
<b>TABELA 7 - Análise de agrupamento dos encargos excluídos.....</b>	<b>100</b>
<b>TABELA 8 - Medidas descritivas.....</b>	<b>101</b>
<b>TABELA 9 - Alíquotas efetivas.....</b>	<b>102</b>

## LISTA DE DE SIGLAS

BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Social
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação-Geral do Sistema de Tributação
DACON	Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais
DRJ	Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
FINSOCIAL	Fundo de Investimento Social
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto Sobre Serviços
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
SIMPLES NACIONAL	Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
SINAESP	Sindicato da Indústria de Abrasivos dos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Espírito Santo, Paraná, Santa Catarina e Pernambuco
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>15</b>
1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA .....	16
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA .....	17
1.3 OBJETIVOS .....	19
1.3.1 OBJETIVO GERAL .....	19
1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	19
1.4 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA .....	20
1.5 CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA .....	21
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO .....	22
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>23</b>
2.1 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	23
2.1.1 BREVE HISTÓRICO.....	24
2.1.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA .....	25
2.1.2.1 <i>Critério material</i> .....	26
2.1.2.2 <i>Critério espacial</i> .....	27
2.1.2.3 <i>Critério temporal</i> .....	27
2.1.2.4 <i>Critério pessoal</i> .....	28
2.1.2.5 <i>Critério quantitativo</i> .....	28
2.2 NÃO CUMULATIVIDADE .....	32
2.2.1 BREVE HISTÓRICO.....	32
2.2.2 CUMULATIVIDADE VERSUS NÃO CUMULATIVIDADE.....	33
2.2.3 SISTEMAS DE REALIZAÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE .....	35
2.2.4 NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS .....	37
2.2.5 MÉTODO INDIRETO SUBTRATIVO.....	39
2.2.6 PESSOAS JURÍDICAS SUJEITAS À SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA.....	42
2.2.7 CRÉDITOS DA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA.....	42
2.2.8 RESTRIÇÕES À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS .....	44
2.3 INSUMOS EM DIFERENTES PERSPECTIVAS .....	46
2.3.1 CONCEITOS E DEFINIÇÕES .....	46
2.3.2 INSUMOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	48
2.3.3 INSUMOS NA VISÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	52
2.3.4 INSUMOS NA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL .....	55
2.3.4.1 <i>Jurisprudência administrativa</i> .....	56
2.3.4.2 <i>Jurisprudência judicial</i> .....	58

2.3.5 INSUMOS NA TEORIA JURÍDICA.....	62
2.3.6 INSUMOS NA TEORIA CONTÁBIL .....	65
2.3.7 COMPONENTES DO CUSTO.....	67
2.3.7.1 Encargos comuns.....	68
2.3.7.2 Limite dos custos de produção .....	68
2.3.7.3 Gastos com transporte.....	69
2.3.7.4 Encargos financeiros.....	70
2.3.7.5 Tributos recuperáveis.....	70
2.3.7.6 Gastos com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos.....	71
2.3.7.7 Testes e controle de qualidade .....	72
2.3.7.8 Gastos da produção não enquadrados como custos .....	73
2.3.8 CLASSIFICAÇÕES E APURAÇÃO DE CUSTOS.....	73
2.3.8.1 Custos diretos e indiretos .....	73
2.3.8.2 Custos fixos e variáveis .....	74
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>77</b>
3.1 TIPO E MÉTODO DE PESQUISA .....	77
3.1.1 TIPO DE PESQUISA .....	77
3.1.2 MÉTODO DE PESQUISA .....	79
3.2 VARIÁVEIS DO ESTUDO .....	79
3.3 OBJETO DO ESTUDO.....	81
3.4 INSTRUMENTO, MÉTODOS DE COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS .....	82
3.4.1 INSTRUMENTO DE PESQUISA .....	82
3.4.2 MÉTODOS DE COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS.....	84
3.5 LIMILAÇÕES DA PESQUISA .....	86
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>87</b>
4.1. EXTENSÃO DO DESALINHAMENTO DOS CONCEITOS CONTÁBIL E FISCAL DE INSUMOS.....	87
4.2 EFEITO DO DESALINHAMENTO DOS CONCEITOS CONTÁBIL E FISCAL DE INSUMOS NO RESULTADO CONTÁBIL DAS EMPRESAS BRASILEIRAS SUJEITAS À NÃO CUMULATIVIDADE .....	91
<b>5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS.....</b>	<b>103</b>
<b>REFERENCIAS .....</b>	<b>106</b>
<b>APÊNDICE A - Carta de apresentação.....</b>	<b>116</b>
<b>APÊNDICE B - Questionário .....</b>	<b>117</b>
<b>APÊNDICE C - Planilha de apoio ao questionário (questões nºs 3 a 6).....</b>	<b>120</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Atendendo aos anseios do setor empresarial, críticos à tributação “em cascata”, foi instituída a não cumulatividade das contribuições sociais. Esta sistemática de apuração alcançou, em 1º de outubro de 2002, a Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e, em fevereiro de 2004, passou a abranger a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)<sup>1</sup>.

O modelo adotado para as contribuições sociais, no entanto, foi distinto daquele empregado ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), baseados no Método de Crédito do Tributo (FERNANDES; MARTINS, I. G. S., 2007). Para a sistemática não cumulativa das contribuições foi adotado o Método Indireto Subtrativo, no qual os créditos que podem ser descontados das respectivas contribuições, para dar efetividade à não cumulatividade, são taxativamente relacionados na legislação.

Assim, não obstante o princípio constitucional da não cumulatividade e o alcance que dele se possa extrair em termos econômicos, somente os encargos descritos nas Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (BRASIL, 2002a, 2003a), possibilitam a apropriação de créditos.

Aliada a essa inovação, a qual revelou sensíveis indícios de aumento da arrecadação (FERNANDES; TEIXEIRA; BAPTISTA, 2010), a administração tributária, ao regular a aplicação desta técnica, adotou conceitos que mitigaram o alcance dos créditos (ANDRADE FILHO, 2010), o que, além de dificultar a apuração das contribuições sociais, aumentou a carga tributária suportada por diversas empresas incluídas nesta sistemática, em detrimento aos mandamentos legais.

---

<sup>1</sup> A não cumulatividade, em relação à Contribuição para o PIS/PASEP, foi instituída pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 (BRASIL, 2002b). A não cumulatividade da COFINS foi instituída, por sua vez, pela Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 (BRASIL, 2003b). As Medidas Provisórias são editadas pelo Poder Executivo em caso de relevância e urgência, devendo ser submetidas de imediato ao Congresso Nacional, que poderá rejeitá-las ou convertê-las em leis, conforme artigo 62 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988). As Medidas Provisórias nºs 66 e 135 (BRASIL, 2002b, 2003b), em análise, foram convertidas nas Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (BRASIL, 2002a, 2003a).

## 1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

Dentre os créditos admitidos no regime não cumulativo das contribuições sociais, os que mais geram dúvidas ao contribuinte são os bens e serviços utilizados como insumos, tanto pela subjetividade deste termo, quanto pela ampla extensão que deles se possa extrair.

De acordo com a atual redação do inciso II do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a), do valor apurado das contribuições sociais a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

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;(g.n.) (BRASIL, 2002a, 2003a)

Como se verifica, as citadas leis permitem a apuração de créditos em relação aos bens e serviços utilizados como insumo, tanto na prestação de serviços, quanto na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O que importa é a forma de utilização do bem ou serviço. O legislador preferiu um critério funcional, de causa e efeito, a detalhar quais seriam os bens e serviços que possibilitariam a apropriação de créditos, o que “provocou uma grande confusão nos contribuintes”, na opinião de Pêgas (2003, p. 88).

A forma adotada ainda abriu caminho para a SRFB delimitar o conceito de insumo gerador de crédito. E é o que fez esse órgão ao aprovar diversos atos complementares, a exemplo da Instrução Normativa (IN) nº 404, de 12 de março de 2004<sup>2</sup>, a qual dispõe que se entende como insumos:

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço (BRASIL. SRF, 2004).

<sup>2</sup> À época, a SRFB ainda se denominava Secretaria da Receita Federal (SRF).

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

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

Em síntese, para a administração tributária somente os bens ou serviços **consumidos ou aplicados, ou que exerçam uma ação direta sobre o produto em fabricação**, estão enquadrados no conceito de insumos. Para Greco (2008), no entanto, basta que o bem ou serviço **contribua com o produto ou seu processo de produção ou fabricação** para que esteja contido no conceito.

Os gastos com limpeza ou segurança do setor produtivo de uma empresa, por exemplo, que contribuem com o processo de produção, estão incluídos no conceito de Greco (2008), mas excluídos do conceito adotado pela SRFB, uma vez que não são aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto destinado à venda, no entendimento do órgão. Este exemplo já sinaliza a existência de um desalinhamento entre os conceitos de insumos.

E é tendo em vista este descompasso e o fato de que este conceito deve ser interpretado a partir do seu conteúdo técnico<sup>3</sup>, que se buscou nesta pesquisa conhecer a sua amplitude, de forma a avaliar a extensão do desalinhamento dos conceitos contábil e fiscal de insumos, e seu impacto no resultado contábil das empresas brasileiras sujeitas à não cumulatividade das contribuições sociais<sup>4</sup>.

## 1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

A questão de pesquisa é um enunciado interrogativo que questiona sobre a possível relação entre duas ou mais variáveis, ligadas ao objeto de estudo e passível de testagem ou observação empírica (KÖCHE, 1999).

<sup>3</sup> Detalhes sobre conceituação e definição serão apresentados no item 2.3.1.

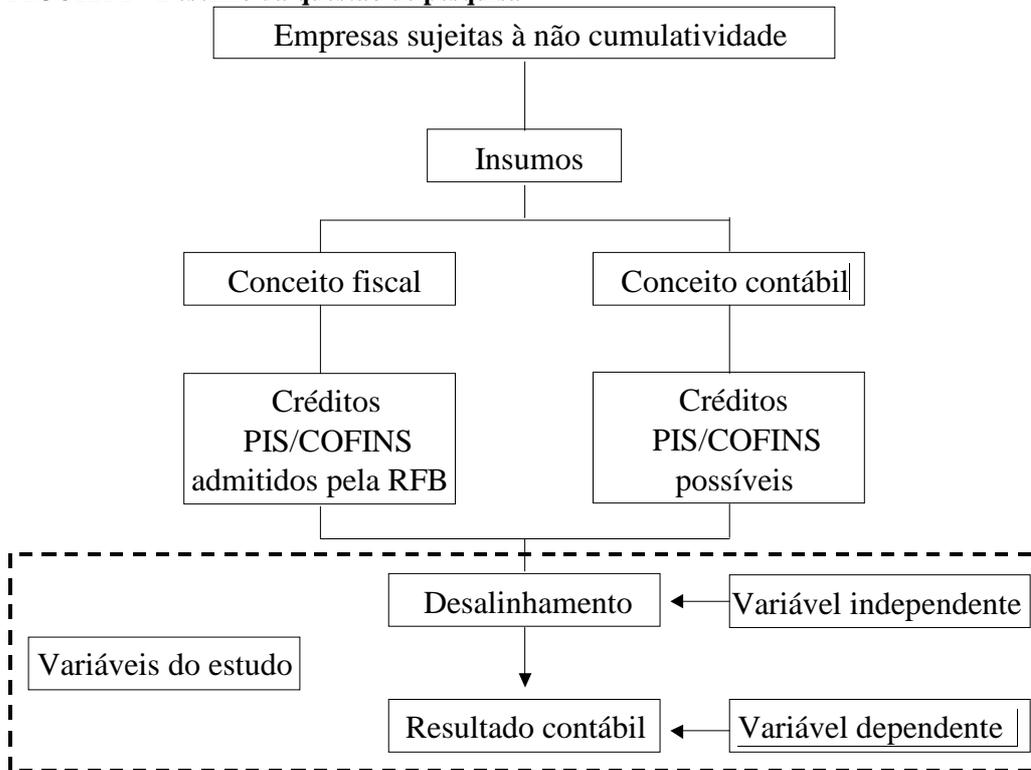
<sup>4</sup> Como será detalhado no item 2.2.6, a incidência não cumulativa das contribuições convive com a incidência cumulativa, ou seja, não são todas as empresas que estão sujeitas àquela forma de tributação.

Nesta pesquisa, tendo em vista o desalinhamento já apontado entre os conceitos de insumo, se indagou:

*Qual a extensão do desalinhamento dos conceitos contábil e fiscal de insumos para apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS e seu efeito no resultado contábil das empresas brasileiras sujeitas à não cumulatividade?*

Esta questão de pesquisa encontra-se estruturada na figura 1:

**FIGURA 1 - Desenho da questão de pesquisa**



Fonte: Contribuição do professor Formigoni, membro da banca.

Como se verifica pela figura 1, foram adotados conceitos distintos para insumos e esse desalinhamento tem um impacto no resultado contábil das empresas. Resta saber a extensão desse desalinhamento e o seu efeito no resultado contábil.

### 1.3 OBJETIVOS

Os objetivos de uma pesquisa devem expressar aquilo que se pretende com a investigação, ou seja, o motivo pelo qual ela está sendo realizada. No caso da presente pesquisa, esses objetivos estão divididos em geral e específicos.

Enquanto o objetivo geral busca delimitar e guiar o pesquisador no processo de investigação, os objetivos específicos são as etapas que precisam ser cumpridas para que o primeiro possa ser atingido.

#### 1.3.1 OBJETIVO GERAL

Partindo do pressuposto que o conceito fiscal reduziu o alcance do conceito de insumos, o objetivo geral desta investigação foi conhecer a extensão desse desalinhamento em face do conceito adotado pela teoria contábil e seu consequente efeito no resultado contábil das empresas brasileiras sujeitas à não cumulatividade das contribuições sociais.

#### 1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Para que o objetivo geral desta pesquisa pudesse ser atingido, foi necessário o cumprimento dos seguintes objetivos específicos:

**Objetivo 1:** Conhecer as contribuições sociais e como se operacionaliza a não cumulatividade;

**Objetivo 2:** Identificar o conceito de insumos nas óticas fiscal e contábil;

**Objetivo 3:** Analisar os créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS segundo as óticas fiscal e contábil.

## 1.4 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

A tributação afeta o comportamento dos indivíduos de diversas formas, desde o consumo, às horas dedicadas ao trabalho e à poupança. Também interfere nas decisões das empresas, como em contratações e aumento da produção. E é tendo em vista seus impactos que a pesquisa na área tributária é muito antiga, como sinaliza Atkinson (1977).

A busca por modelos ideais de tributação, que tenham um menor impacto na atividade empresarial, é o foco de pesquisadores da área econômica, financeira, contábil e jurídica. Os primeiros são responsáveis, inclusive, pela criação da **teoria da tributação ótima** (STERN, 1987; STIGLITZ, 2000), a qual se ocupa em pesquisar como os tributos deveriam ser instituídos de forma a atingir, primeiramente, os objetivos da eficiência econômica. Adam Smith, em sua obra “Riqueza das Nações”, datada de 1776, já sinalizava os princípios que deveriam ser observados para um sistema tributário mais justo<sup>5</sup> (SMITH, 1986).

A não cumulatividade é um exemplo do resultado das pesquisas de economistas e financistas, que procuravam corrigir as distorções causadas pelos tributos plurifásicos (FURLAN; VELLOSO, 2009). Mas se por um lado os tributos não cumulativos são os menos prejudiciais à economia, por outro são os mais complexos de serem apurados.

E essa complexidade é revelada, inclusive, pela grande quantidade de estudos que surgiram após a instituição da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Além de artigos científicos, são encontradas monografias, teses e dissertações que se debruçam especificamente sobre essa questão (MADEIRA, 2009; NOGUEIRA, 2006; PÊGAS, 2003).

A maioria desses estudos é dirigida à identificação do efeito econômico da não cumulatividade. É neste sentido a dissertação de Acquisti (2009), que analisou a incidência das contribuições sobre a renda das famílias brasileiras, para verificar seu efeito regressivo ou progressivo nas famílias menos favorecidas.

---

<sup>5</sup> Para Smith (1986), um sistema tributário mais justo deveria observar os seguintes princípios:

- a) cada um deveria contribuir com o Estado de acordo com suas respectivas capacidades, ou seja, em proporção à renda que respectivamente gozam sob a proteção do Estado;
- b) o tributo deveria ser certo e não arbitrário. O tempo de pagamento, a maneira, a quantidade a ser paga, tudo deveria ser claro e simples para o contribuinte e para qualquer pessoa;
- c) o momento de pagamento do tributo deveria ser o mais favorável ao contribuinte;
- d) o tributo deveria ser elaborado de forma que o custo para seu pagamento pelo contribuinte e para sua administração pelo Estado fosse o menor possível.

No mesmo caminho, a dissertação de Nogueira (2006), que fez um estudo comparativo da arrecadação projetada pela tributação cumulativa e o impacto da não cumulatividade sobre as empresas de transporte de cargas, e a pesquisa de Gallo e Oliveira (2010), cujo objetivo foi analisar o efeito da não cumulatividade em relação às empresas prestadoras de serviços. A pesquisa de Teixeira e Nogueira (2006) também seguiu essa linha, ao verificar se a não cumulatividade da COFINS reduziu ou aumentou o ônus tributário, da mesma forma que o estudo empírico de Fernandes, Teixeira e Baptista (2010), que analisou a incidência da COFINS sobre o lucro das empresas e seu impacto na arrecadação federal.

Além desses estudos, ainda são encontradas pesquisas com focos distintos sobre a não cumulatividade das contribuições sociais, como é o caso das dissertações de Canado (2008), que analisou as regras matrizes de incidência das contribuições, e de Madeira (2009), que comparou a não cumulatividade das contribuições em face da não cumulatividade do ICMS e do IPI. Também há a dissertação de Pêgas (2003), que tratou da integração contábil-tributária do PIS pelo método não cumulativo.

Ainda há o estudo de Coêlho e Derzi (2005), focado especificamente no direito ao crédito das contribuições nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero, e de Scharlak (2005), referente à natureza jurídica dos créditos de PIS e COFINS. E destaca-se, por fim, o já citado trabalho de Greco (2008), o qual esteve focado, especificamente, na identificação do conceito de insumo à luz da legislação do PIS e da COFINS.

E não obstante os inúmeros trabalhos ligados à não cumulatividade das contribuições sociais, o presente estudo se justifica pela inovação do seu objeto de pesquisa, que além de buscar a extensão entre o desalinhamento dos conceitos fiscal e contábil de insumos, se debruça em identificar o impacto que isso ocasiona no resultado contábil das empresas brasileiras sujeitas à não cumulatividade.

## 1.5 CONTRIBUIÇÕES DA PESQUISA

A extensão do conceito de insumos está entre os principais questionamentos da não cumulatividade das contribuições sociais, como se comprova pela grande quantidade de respostas a consultas feitas por contribuintes à SRFB. Neste ponto, esta pesquisa poderá auxiliar esses contribuintes a esclarecer suas dúvidas, uma vez que busca conhecer a extensão deste conceito.

E comprovando-se que determinados gastos, reconhecidos como insumos pela teoria contábil, foram excluídos do conceito adotado pela administração tributária, ficará evidenciado que esta medida extrapolou seus limites regulamentares, o que subsidiará as empresas prejudicadas a ingressar com medidas administrativas ou judiciais para afastar o conceito adotado pela SRFB.

E tendo em vista, ainda, que a não cumulatividade das contribuições teve um impacto negativo em muitos setores da economia, como identificaram Fernandes, Teixeira e Baptista (2010), esta pesquisa poderá contribuir para reduzir esse efeito. Consequentemente, também poderá contribuir para a redução da carga tributária brasileira, que no ano de 2009 atingiu a marca de 35,02% do Produto Interno Bruto - PIB (IBPT, 2010), sendo que a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS somaram, sozinhas, o montante de 152.108 milhões, conforme dados divulgados pela própria administração tributária (BRASIL. SRFB, 2010).

## 1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

A presente pesquisa está estruturada em 6 capítulos. O primeiro dos capítulos traz a introdução, com um panorama geral sobre a pesquisa. No segundo capítulo há o referencial teórico, o qual, além de detalhar as contribuições sociais e a não cumulatividade, apresenta os conceitos de insumos em diferentes perspectivas. No capítulo 3 são apresentados os detalhes da metodologia e suas limitações e no capítulo 4 são feitas as análises dos resultados encontrados e suas confrontações com o referencial teórico. No capítulo 5 encontram-se as conclusões e no capítulo 6, por fim, as recomendações para futuras pesquisas do tema.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

A definição de um conceito é a declaração do seu significado em um dado campo de investigação, uma vez que um mesmo conceito pode ter vários significados, em função de contextos distintos (ABBAGNANO, 1970; GRECO, 2008). Dessa forma, na busca da definição de um conceito não se deve isolá-lo da realidade a qual ele pertence. É necessário antes conhecê-la.

Assim, tendo em vista que esta pesquisa busca identificar a extensão do desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumos para apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, se faz necessário conhecer os detalhes destas contribuições e como se operacionaliza a não cumulatividade. Também serão analisados os conceitos de insumos em diversas perspectivas, a fim de auxiliar a busca pelo conceito mais adequado à apropriação de créditos das contribuições sociais.

### 2.1 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

O Estado necessita de receitas para exercer as funções que lhe compete (proporcionar segurança, saúde, educação, lazer, cultura, bem estar etc.). As contribuições sociais estão entre essas receitas e se destinam, especificamente, ao financiamento da seguridade social, a qual compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinado a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Dentre as diversas contribuições sociais previstas na Constituição Federal de 1988, estão aquelas que incidem sobre a receita ou faturamento das empresas, denominadas Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS. A seguir, será apresentado um breve histórico e a regra matriz de incidência dessas contribuições.

### 2.1.1 BREVE HISTÓRICO

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

Em 1º de julho de 1976 esses programas foram unificados por meio da Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, sob a denominação de PIS/PASEP e seus objetivos eram:

- a) integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas;
- b) assegurar ao empregado e ao servidor público o usufruto de patrimônio individual progressivo;
- c) estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda;
- d) possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico-social.

Com a promulgação da Constituição Federal em 1988 estes objetivos foram modificados pelo artigo 239, vinculando-se a arrecadação da Contribuição para o PIS/PASEP ao custeio do seguro-desemprego e do abono aos empregados com média de até dois salários mínimos de remuneração mensal, além de financiar programas de desenvolvimento econômico através do Banco Nacional de Desenvolvimento Social (BNDES).

A COFINS, por sua vez, foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, ou seja, 21 anos após a criação do PIS/PASEP. Essa contribuição sucedeu o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), criado pelo Decreto-lei nº 1940, de 25 de maio de 1982, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em controle difuso de constitucionalidade e extinto pela citada Lei Complementar nº 70/1991.

Conforme prevê o artigo 1º da Lei Complementar nº 70/1991, a COFINS destina-se às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social. Essa vinculação dos recursos arrecadados das contribuições possui, no entanto, algumas exceções, a exemplo dos valores que podem ser destinados ao Fundo Social de Emergência, previsto no artigo 71 e seguintes do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988.

Cabe observar que durante muito tempo se discutiu sobre a natureza das contribuições sociais. De acordo com Afonso e Araujo (2004), a diversidade entre os impostos e as contribuições, motivo dessas discussões, se deve ao fato dessas espécies tributárias terem sido formuladas por comissões constituintes diversas.

Os impostos foram desenhados pela comissão encarregada de deliberar sobre o sistema tributário, relatada pelo constituinte José Serra, e as contribuições foram traçadas pela comissão de ordem social, relatada pelo constituinte Almir Gabriel. “Os princípios divergentes que moldaram os impostos, de um lado, e as contribuições sociais, de outro, não foram harmonizados durante a fase de sistematização da Assembléia Constituinte” (AFONSO; ARAUJO, 2004, p. 272).

Para Carvalho (2004), no entanto, o legislador prescreveu manifestamente as contribuições sociais como entidades tributárias, sujeitando-as, conseqüentemente, aos princípios que regem os tributos. A mesma posição é adotada por Barreto (2005) e Martins, I. G. S (1998). Do ponto de vista econômico, também não há dúvidas que as contribuições devem ser enquadradas como tributos, uma vez que são mais uma das formas de extração compulsória de recursos da sociedade (AFONSO; ARAUJO, 2004).

### 2.1.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

A regra matriz de incidência é um instrumento formulado por Carvalho (2007), capaz de desvendar a estrutura de qualquer norma jurídica que se refira aos tributos constantes do Sistema Constitucional Tributário (MELO; LIPPO, 2008).

Esse instrumento é dividido, basicamente, em dois grandes grupos: hipótese, que compreende os critérios material, espacial e temporal, e consequência, dividida em critério pessoal e quantitativo. “A hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado)” (CARVALHO, 2007, p. 260).

Tendo em vista a importância deste instrumento, ele será utilizado nesta pesquisa para compreender o alcance da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Serão

analisados todos os critérios da regra matriz de incidência, ou seja: material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

### *2.1.2.1 Critério material*

Conforme Melo e Lippo (2008, p. 26), o critério material “permite-nos identificar o núcleo da hipótese de incidência tributária”. Os autores (2008, p. 26) ainda completam que “fazemos essa identificação isolando o verbo e seu complemento, indicativos da atividade realizada pelo agente praticante do ato jurídico tributário ou da situação jurídica na qual o mesmo se encontra”.

Em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, os critérios materiais de incidência encontram-se previstos nas Leis nºs 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (BRASIL, 1998, 2002a, 2003a). A primeira é específica para o regime cumulativo, e possui a seguinte redação:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (BRASIL, 1998)

No regime cumulativo, portanto, as contribuições incidem sobre o faturamento da empresa, o que abrange somente suas receitas operacionais. No caso do regime não cumulativo, o critério material de incidência é mais amplo, abrangendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Em sua redação original<sup>6</sup>, a Lei nº 9.718/1998 (BRASIL, 1998) possuía a mesma extensão contida nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a) e muitos embates se travaram em torno dessa questão, uma vez que o conceito adotado pelo legislador não estaria em compasso com a previsão constitucional da época, que permitia a incidência das contribuições apenas sobre o faturamento das empresas<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> A Lei nº 9.718/1998 (BRASIL, 1998) previa, inicialmente, que o faturamento correspondia à receita bruta, a qual, por sua vez, abrangia a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

<sup>7</sup> Até 15.12.1998, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) permitia a cobrança de contribuição somente sobre o faturamento da empresa. A alteração para alcançar o total das receitas foi promovida pela Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.1998 (BRASIL, 1998).

Para por fim às discussões, o dispositivo que ampliava o conceito de faturamento, para abranger tanto as receitas operacionais quanto as demais receitas, foi revogado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (BRASIL, 2009). Com isso, desde 28 de maio de 2009, os contribuintes passaram a conviver com dois critérios materiais de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, de acordo com a sistemática de apuração dessas contribuições.

#### *2.1.2.2 Critério espacial*

“O critério espacial, também localizado no antecedente da norma jurídica tributária, diz respeito ao lugar previsto na hipótese, onde o fato deverá ocorrer para que sejam deflagradas as conseqüências previstas” (MELO; LIPPO, 2008, p. 27).

De acordo com Carvalho (2004), esse critério comporta três formas compositivas:

- a) critério espacial fazendo menção a um local determinado;
- b) critério espacial aludindo a áreas específicas;
- c) critério espacial genérico, onde o que importará é a ocorrência do fato descrito sob o território correspondente ao da lei instituidora.

As contribuições sociais incidentes sobre a receita ou faturamento são casos típicos de critério espacial genérico e, assim, tendo em vista que a legislação das contribuições é federal, basta que o fato material de incidência ocorra dentro do território nacional para que irradie os efeitos da relação jurídica.

#### *2.1.2.3 Critério temporal*

Nas lições de Melo e Lippo (2008, p. 27), por meio do critério temporal “identificamos o momento exato em que se revela ocorrido o fato jurídico tributário, de forma a estabelecer os direitos e as obrigações que afetam os sujeitos da relação”.

Conforme ainda completam os autores (2008, p. 27), “não se trata da análise da eficácia da norma no tempo, mas sim do momento em que são deflagradas as conseqüências oriundas da realização em concreto da hipótese tributária pelo sujeito passivo”.

O critério temporal é muito importante. É a partir desse momento que nasce a relação jurídica entre o sujeito ativo e passivo. No caso das presentes contribuições, tanto no regime cumulativo quanto não cumulativo, esse critério é mensal, ou seja, a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devem ser apuradas ao final de cada mês, como se depreende da leitura do artigo 2º da Lei Complementar nº 70/1991 e do artigo 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 1991, 2002a, 2003a).

#### 2.1.2.4 Critério pessoal

“O critério pessoal, que se instala no conseqüente da norma tributária, diz respeito aos sujeitos que participam da relação jurídica tributária. São eles: o sujeito ativo e o sujeito passivo” (MELO; LIPPO, 2008, p. 28).

Juntamente com o critério quantitativo, determina o vínculo jurídico decorrente da ocorrência da hipótese tributária. É este critério que identifica aquele que tem direito de exigir a exação tributária (sujeito ativo) e aquele que tem o dever de cumpri-la (sujeito passivo).

No caso da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, a pessoa competente para exigí-las é a União. Os sujeitos passivos, por sua vez, são as pessoas jurídicas de direito privado, e aqueles a elas equiparadas pela legislação, que auferirem faturamento ou receita bruta, conforme o regime a que estejam sujeitas (cumulativo ou não cumulativo).

#### 2.1.2.5 Critério quantitativo

Além do critério pessoal, no conseqüente da norma tributária ainda há o seu aspecto quantitativo, cuja finalidade é definir o montante da obrigação tributária. Seus elementos são a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo, conforme Melo e Lippo (2008, p. 29), “é o suporte para apuração do *quantum debeatur*. Será sempre um valor monetário, perseguido para identificação do tributo a ser pago pelo sujeito passivo”.

A alíquota, por sua vez, “geralmente se traduz por um percentual aplicável à base de calculada, do que resulta o montante do tributo efetivamente devido, mas pode ser de outra categoria” (MELO; LIPPO, 2008, p. 29).

De acordo com Ono (2007), a base de cálculo possui as funções de:

- a) medir as proporções reais do fato;
- b) compor a específica determinação da dívida;
- c) confirmar, afirmar ou infirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

Em relação às contribuições sociais, o critério quantitativo de incidência também é variável, de acordo com o sistema ao qual o contribuinte está inserido (cumulativo ou não cumulativo).

No caso do regime cumulativo, a base de cálculo encontra-se previstas nos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998 (BRASIL, 1998), que possuem, atualmente, a seguinte redação:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

[...]

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

[...]

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (BRASIL, 1998)

Destaca-se que para determinadas atividades, a exemplo das instituições financeiras, ainda são admitidas outras deduções para mensuração da base de cálculo. Os §§ 5º a 9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998 (BRASIL, 1998) detalham quais são essas deduções.

Em relação ao regime não cumulativo, a base de cálculo está delimitada no art. 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a) e seu conteúdo é transcrito a seguir:

Art. 1º A contribuição para o PIS/PASEP tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

[...]

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

[...]

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Como se verifica, a base de cálculo das contribuições, no caso do regime cumulativo, se limita ao faturamento, ou seja, às receitas operacionais da empresa, enquanto que no regime não cumulativo engloba o total das receitas auferidas (receitas operacionais e demais receitas). Tal divergência decorre daquela mesma polêmica já apresentada quando da análise do critério material de incidência das contribuições e, conseqüentemente, confirmam o seu verdadeiro critério material de incidência.

As alíquotas aplicáveis à base de cálculo também se alteram de acordo com a sistemática adotada. No regime cumulativo, a alíquota da Contribuição para o PIS/PASEP

está fixada em 0,65% e da COFINS em 3%<sup>8</sup>. No regime não cumulativo essas alíquotas estão fixadas, respectivamente, em 1,65% e 7,6%<sup>9</sup>.

De acordo com o Ministério da Fazenda (BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2004), a definição da alíquota para o regime não cumulativo teve como objetivo preservar a arrecadação do tributo. Isso foi necessário, uma vez que neste regime é permitida a dedução de créditos após o cálculo do montante devido. Caso fosse preservada a mesma alíquota, haveria uma grande redução da arrecadação das contribuições. Em termos percentuais, a majoração das alíquotas foi superior a 150%.

De qualquer forma, em que pese as alíquotas marginais das contribuições no regime não cumulativo totalizarem 9,25%, o percentual efetivo aplicado sobre as contribuições poderá variar muito, em decorrências dos créditos descontados, chegando, inclusive, a percentuais inferiores àqueles do regime cumulativo. Somente após a identificação dos créditos que poderão ser deduzidos é que se poderá conhecer se houve ou não majoração da carga tributária.

Partindo, no entanto, do que está previsto na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/2003 (BRASIL, 2003b), esperava-se que a carga tributária das citadas contribuições fosse reduzida, uma vez que o principal objetivo da mudança foi o de “estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos”<sup>10</sup>. Os trabalhos de Nogueira (2006), Teixeira e Nogueira (2006) e Fernandes, Teixeira e Baptista (2010) demonstram, todavia, que esse objetivo nem sempre foi atendido.

---

<sup>8</sup> Até 31.01.1999, a alíquota da COFINS estava fixada em 2%. A alteração foi promovida pela Lei nº 9.718/1998 (BRASIL, 1998). No caso de instituições financeiras e de outras pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º e 8º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998 (BRASIL, 1998), a alíquota da COFINS, por sua vez, foi elevada, por meio a Lei nº 10.684/2003 (BRASIL, 2003), para 4%.

<sup>9</sup> Além das alíquotas básicas, a legislação também prevê a aplicação de alíquota zero, para desonerar determinados produtos da incidência tributária, e a aplicação de alíquotas diferenciadas, relativamente aos produtos enquadrados na chamada incidência monofásica, detalhada no item 2.2.2.

<sup>10</sup> De acordo com Amaro (2005), o incentivo à atividade econômica, previsto como função do Estado no artigo 174 da Constituição Federal de 1988, pode instrumentar-se por intermédio de normas tributárias. As Medidas Provisórias nºs 66/2002 (BRASIL, 2002b) e 135/2003 (BRASIL, 2003b) teriam esse objetivo, como declarado na própria exposição de motivos desta última. O efeito da tributação sobre o desenvolvimento de um país é destacado, inclusive, no estudo de Burgess e Stern (1993).

## 2.2 NÃO CUMULATIVIDADE

Tributo não cumulativo é aquele que incide somente sobre o valor agregado em cada operação. Assim, não obstante as formulações doutrinárias apontando as distinções entre tributos não cumulativos e tributos sobre valor agregado, os objetivos de ambas as modalidades, em termos econômicos, são os mesmos: garantir que o tributo incida somente sobre o valor acrescido em cada operação.

Cabe observar que a não cumulatividade é uma qualidade característica dos tributos plurifásicos, que são aqueles que incidem ao longo da cadeia de comercialização de um determinado produto<sup>11</sup>. Esta modalidade de apuração dos tributos busca evitar o efeito “em cascata”, ou seja, que o tributo incida sobre bases que já foram tributadas anteriormente. Em síntese, os tributos não cumulativos são aqueles que evitam a incidência sobre bases já agravadas pela tributação.

A apuração de créditos sobre os bens e serviços utilizados como insumos está inserida na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais, o que demonstra a importância de se conhecer os contornos desta modalidade de incidência.

### 2.2.1 BREVE HISTÓRICO

Os tributos sobre valor acrescido, mais conhecidos no Brasil por não cumulativos, ingressaram no direito positivo em 1954, quando a França transformou o seu velho imposto sobre o volume de negócios (*taxe sur le chiffre d'affaire*) em um tributo sobre o valor acrescido, denominado *taxe sur la ajoutée* (TORRES, 2004).

A não cumulatividade “surgiu de estudos de economistas e financistas que buscavam soluções para evitar os malefícios causados pela tributação em cascata” (FURLAN; VELLOSO, 2009, p. 27) e é tida como uma das maiores inovações dos sistemas tributários contemporâneos (SAMPAIO, 2004). Por suas vantagens econômicas, logo após seu

---

<sup>11</sup> É comum a divisão dos tributos em diretos e indiretos. Os primeiros são aqueles que incidem sobre os vencimentos e sobre as propriedades dos indivíduos e das empresas, a exemplo do Imposto de Renda e do IPTU. Os tributos indiretos, por sua vez, incidem sobre os bens e serviços consumidos pelas unidades econômicas, que são efetivamente aquelas que suportam a sua cobrança, ainda que nem sempre sejam aquelas responsáveis diretamente pelo seu recolhimento (ACQUISTI, 2009). Os tributos plurifásicos, a exemplo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, estão nesta categoria.

nascimento esse tipo de tributo se irradiou pela Europa, estando presente, atualmente, em toda a União Europeia, na qual é conhecido como Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

Os tributos não cumulativos também estão presentes na América Latina (Chile, Peru, México etc.), inclusive no Brasil, onde apareceu pela primeira vez em 1958, com o IPI, que à época ainda se denominava Imposto de Consumo, conforme Lei nº 3.520/1958, (BRASIL, 1958).

Em 1965, esta técnica de cálculo também passou a ser adotada, no Brasil, para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), atualmente denominado ICMS, que substituiu o Imposto sobre Vendas e Consignações.

Em face das restrições impostas pela legislação nacional à apropriação de créditos, Ichihara (2009, p. 507) observa que “o modelo brasileiro de não-cumulatividade não se confunde com o imposto sobre valor agregado, nem ao IVA, o antigo TVA francês (*taxe sur La valeur ajoutée*), ao IGE italiana (*imposta generale sull’entrata*), entre outros”.

Portanto, ainda que pertença ao mesmo grupo dos modelos adotados em outros países (Itália, França, Espanha, Portugal, Reino Unido etc.), a não cumulatividade brasileira se opera de maneira muito peculiar, especialmente quando se trata das contribuições sociais, conforme será explorado nos itens 2.2.3 e 2.2.4.

## 2.2.2 CUMULATIVIDADE VERSUS NÃO CUMULATIVIDADE

No regime cumulativo, o tributo (SIQUEIRA; RAMOS, 2004, p. 170):

é cobrado em diversas etapas do processo produtivo, de forma que haja a cobrança sobre uma base que contém o tributo cobrado em etapas anteriores, ou seja, a cobrança de tais tributos, quando não é acompanhada de mecanismos de compensação dos montantes cobrados nas etapas anteriores das cadeias de produção, produz um quadro de incidência em cascata.

A principal característica dos tributos cumulativos, portanto, é repetir sobre bases de cálculo que ficam cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias e do próprio tributo incidente sobre operações posteriores (FERRAZ JR., 2000).

A não cumulatividade, por sua vez, tem por finalidade essencial evitar essa incidência “em cascata”. Justamente por essa característica, os impostos incluídos nesta modalidade são conhecidos como “impostos sobre valor agregado” ou “impostos sobre valor

adicionado”, destacando a característica de que o tributo incide somente sobre o valor que foi efetivamente “acrescido” em cada operação.

A cumulatividade e a não cumulatividade são os dois grandes caminhos para a tributação sobre o mercado doméstico de bens e serviços. Os tributos cumulativos são os mais fáceis de serem apurados e, paradoxalmente, são os mais prejudiciais à economia, enquanto que os tributos não cumulativos, cujo objetivo deveria ser causar menos danos à economia, são os mais complexos de serem apurados e mesmo compreendidos (AFONSO; ARAUJO, 2004).

Cabe destacar que os tributos plurifásicos cumulativos, que gravam as várias fases do processo produtivo, em oposição aos tributos monofásicos<sup>12</sup>, que gravam apenas uma das fases do processo, estimulam a chamada integração vertical das empresas, posto que a superposição “em cascata” permite que, quanto mais integrada verticalmente seja a cadeia de comercialização de um produto, menor seja o ônus tributário sobre ele<sup>13</sup>.

A não cumulatividade evita essa integração vertical, uma vez que onera somente o valor acrescido em cada operação. Assim, independentemente do número de atores envolvidos, a carga tributária será sempre a mesma, dada uma mesma alíquota. A não cumulatividade teria a vantagem de causar menos distorções à economia, algo que é peculiar dos tributos, como aponta Stiglitz (2000).

Ainda sobre a cumulatividade e a não cumulatividade, importa destacar que:

Diversamente do que pode parecer à primeira vista, a introdução da não-cumulatividade no regime jurídico de um imposto não tem por objetivo a redução do ônus que esse imposto representa sobre o preço do produto, embora, em algumas situações, isto possa ocorrer. O maior ou menor ônus resulta dos elementos materiais quantificadores do imposto, em especial de sua alíquota. O verdadeiro objetivo da não-cumulatividade é tornar conhecido o ônus decorrente do imposto, independentemente do número de operações realizadas com a mercadoria desde a sua produção até o consumo (MACHADO, 2009, p. 196).

No caso específico da não cumulatividade das contribuições sociais, como será destacado no item 2.2.4, se esperava a redução do ônus tributário, uma vez que a nova técnica

<sup>12</sup> Em relação às contribuições sociais, determinados produtos estão sujeitos a uma espécie de incidência monofásica, também conhecida por tributação concentrada, como é o caso dos combustíveis, produtos farmacêuticos, de higiene e toucador, veículos e bebidas. Nestes casos, a incidência tributária é concentrada no importador ou industrial desses produtos. As demais empresas da cadeia de comercialização desses produtos, a exemplo dos atacadistas e varejista, ficam desonerados das contribuições sociais.

<sup>13</sup> Pode ser citado como exemplo de integração vertical o caso da cadeia de comercialização de bebidas. Com a eliminação dos distribuidores, a indústria de bebidas passou a vender diretamente para os varejistas. Com isso, o ônus do tributo cumulativo foi reduzido para duas etapas.

estava inserida entre medidas que deveriam estimular a eficiência econômica dessas empresas.

### 2.2.3 SISTEMAS DE REALIZAÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE

De acordo com Harada (2004), a não cumulatividade comporta duas espécies de realização:

- a) incidência do tributo sobre o valor acrescido em cada etapa de movimentação da mercadoria, conhecido como IVA, que figura no âmbito latino-americano em geral e na União Europeia;
- b) incidência do imposto sobre valor total de mercadoria, seguido de dedução daquele cobrado nas etapas anteriores, sistema este adotado no Brasil, e aplicado, por exemplo, no ICMS, onde há direito à dedução de créditos do imposto apurado nas operações anteriores.

Essa também é a posição de Ichihara (2009, p. 508), ao citar que “existem duas formas de calcular o imposto não cumulativo: a) calcular o imposto sobre o valor acrescido; b) calcular o imposto sobre o valor total da operação e deduzir o valor pago na operação anterior”.

No Brasil se adota a segunda opção, ou seja, o tributo incide sobre o total da operação, com a consequente dedução de créditos. E tendo em vista a característica do modelo adotado no país, se faz importante analisar a natureza desses créditos, que se dividem em créditos financeiros ou físicos, como sinaliza Coêlho, (2009, p. 461), quando prevê que a não cumulatividade pode ser operacionalizada de duas formas, mediante:

a concessão de crédito financeiro dedutível, que abrange o imposto pago relativo a qualquer bem entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível à atividade;

a concessão de crédito físico, o qual restringe o direito à compensação ao imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo.

Para o autor (2009), a não cumulatividade presente no direito pátrio se consubstancia na concessão de créditos financeiros, uma vez que a Constituição Federal de 1988 não estabelece nenhuma limitação à apropriação de créditos. Não obstante, como já mencionado,

as técnicas que vêm sendo empregadas no país para dar efetividade ao princípio têm inserido inúmeras restrições à apropriação de créditos, aproximando-as do sistema de créditos físicos.

E a par dessa classificação bipartida adotada pelos autores nacionais (HARADA, 2004; ICHIHARA, 2009), Fernandes e Martins, I. G. S. (2007), com base na literatura estrangeira (METCALF, 1995; ZEE, 1995), dividem a não cumulatividade em:

- a) Método Direto Subtrativo;
- b) Método Direto Aditivo;
- c) Método Indireto Aditivo;
- d) Método Indireto Subtrativo;
- e) Método de Crédito do Tributo.

As explicações e as fórmulas de cálculo transcritas a seguir permitem conhecer como se opera cada uma dessas sistemáticas de não cumulatividade (FERNANDES; MARTINS, I. G. S, 2007):

- a) Método Direto Subtrativo - consiste na aplicação da alíquota do tributo (a) sobre a diferença entre as vendas (R) e as compras (C), ou seja,  $T = a \times (R - C)$ ;
- b) Método Indireto Subtrativo<sup>14</sup> - que será analisado em detalhes no item 2.2.5, consiste na apuração do valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas (R) e a alíquota aplicada sobre as compras (C), ou seja,  $T = (a \times R) - (a \times C)$ ;
- c) Método Direto Aditivo - consiste na aplicação da alíquota do tributo sobre o valor efetivamente agregado pelo contribuinte, ou seja, mão de obra (MO), outras matérias-primas e insumos (MP), outras despesas (D) e a margem de lucro (L), ou seja,  $T = a \times (MO + MP + D + L)$ ;
- d) Método Indireto Aditivo<sup>15</sup> - consiste na apuração do tributo por meio da somatória da aplicação da alíquota a cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte, ou seja,  $T = (a \times MO) + (a \times MP) + (a \times D) + (a \times L)$ ;

---

<sup>14</sup> Não obstante as distinções entre as fórmulas dos métodos Direto Subtrativo e Indireto Subtrativo, o resultado econômico de ambos é idêntico.

<sup>15</sup> O resultado econômico dos métodos Direto Aditivo e Indireto Aditivo também é idêntico, em que pese as diferenças entre as fórmulas.

- e) Método de Crédito do Tributo - neste método, o valor do tributo devido na etapa anterior (Crédito) é registrado como crédito para ser utilizado na apuração do débito a ser pago referente à transação corrente (Débito), ou seja,  **$T = \text{Débito} - \text{Crédito}$** .

Conforme esclarecem Fernandes e Martins, I. G. S. (2007), o primeiro método tem como exemplo o Imposto Sobre Serviços (ISS) devido na construção civil. Os métodos Direto Aditivo e Indireto Aditivo representam a aplicação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). O Método Indireto Subtrativo teria como representante a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, enquanto que o Método de Crédito do Tributo é adotado para o ICMS e o IPI.

O quadro 1 traz um resumo dos métodos adotados pela literatura estrangeira para dar efetividade à não cumulatividade suas fórmulas e seus correspondentes exemplos de aplicação:

**QUADRO 1 - Sistemas de realização da não cumulatividade**

Método	Fórmula	Exemplo de aplicação
Método Direto Subtrativo	$T = a \times (R - C)$	ISS devido Construção Civil
Método Indireto Subtrativo	$T = (a \times R) - (a \times C)$	PIS/PASEP e COFINS
Método Direto Aditivo	$T = a \times (MO + MP + D + L)$	IVA
Método Indireto Aditivo	$T = (a \times MO) + (a \times MP) + (a \times D) + (a \times L)$	IVA
Método de Crédito do Tributo	$T = \text{Débito} - \text{Crédito}$	ICMS e IPI
Onde: (a) alíquota do tributo (R) vendas (C) compras (MO) mão de obra (MP) outras matérias-primas e insumos (D) outras despesas (L) margem de lucro (Crédito) tributo devido na etapa anterior (Débito) débito a ser pago referente à transação corrente		

Fonte: Do autor

Verifica-se, assim, que há várias formas para se buscar um único objetivo, qual seja, evitar que o tributo se acumule nas diversas fases de sua cadeia de comercialização. Em outras palavras, há várias técnicas para dar efetividade ao princípio da não cumulatividade.

#### 2.2.4 NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Em 2003, o poder constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional nº 42, introduziu a possibilidade de cobrança das contribuições sociais de forma não cumulativa.

Observa-se, no entanto, que o Poder Executivo já havia instituído a sistemática não cumulativa em relação à Contribuição para o PIS/PASEP, por meio da Medida Provisória nº 66, de 29 de outubro de 2002 (BRASIL, 2002b), convertida posteriormente na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (BRASIL, 2002a).

A Medida Provisória nº 66/2002 (BRASIL, 2002b), em seu artigo 11, já previa, inclusive, que até 31 de dezembro de 2003 o Poder Executivo submeteria ao Congresso Nacional projeto de lei tornando não cumulativa a cobrança da COFINS. Com a publicação da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 (BRASIL, 2003b), convertida posteriormente na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (BRASIL, 2003a), essa previsão legal foi concretizada.

De acordo com o Ministério da Fazenda (BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2004), o regime cumulativo possuía uma série de distorções que prejudicavam a eficiência e a competitividade nacional, como a verticalização das empresas. Assim, a instituição do regime não cumulativo teve como principal motivo, conforme declara o próprio Ministério da Fazenda (BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2004), permitir um expressivo ganho de eficiência da economia nacional. É o que se conclui, também, da análise da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/2003 (BRASIL, 2003b).

Por não haver previsão constitucional para tal sistemática por ocasião da instituição da não cumulatividade para as contribuições sociais, algumas questões foram então levantadas. A primeira, se a não cumulatividade poderia ser adotada em relação a tributos no qual a Constituição Federal não previa este princípio (ou técnica).

A esse respeito, Machado (2009, p. 203) destaca “que se a Constituição nada estabelece a respeito da não-cumulatividade o legislador infraconstitucional tem ampla liberdade no seu disciplinamento”. Esta não é, no entanto, a posição de Ichihara (2009), o qual entende que o legislador infraconstitucional não é livre para estabelecer perfis de tributos distintos do previsto no Texto Constitucional, em face do princípio da estrita legalidade que orienta o sistema tributário nacional.

Melo (2009) também discorre sobre o assunto. O autor entende que o legislador tem essa faculdade. Ao fazê-lo, no entanto, deve observar todos os demais princípios constitucionais tributários, tais como tipicidade, legalidade, anterioridade, irretroatividade e vedação de confisco.

Com isso, a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, em que pese a ausência constitucional, encontraria validade, desde que respeitados os demais princípios orientadores contidos na Constituição Federal.

E uma vez superada e aceita a possibilidade de adoção da não cumulatividade em face da ausência de previsão constitucional, outra questão se coloca à tona: teria o legislador liberdade para estabelecer quais são os créditos permitidos e vedados?

Essa é uma das questões mais discutidas em relação à não cumulatividade das contribuições sociais e é possível dividir as opiniões, basicamente, em três grupos. Há aqueles que entendem que a não cumulatividade é um princípio constitucional, o qual deve ser observado pelos tributos que adotem essa sistemática, ainda que de forma opcional. Para esses, o legislador não é livre para relacionar quais são os créditos admitidos ou não.

Faz parte deste grupo Melo (2009, p. 273), para o qual “a estrutura de um regime não cumulativo pressupõe - de modo lógico, natural, e jurídico - a adoção de critérios consistentes em determinadas posturas que objetivem evitar a cumulação das cargas tributárias, e mecanismos hábeis e eficazes para a sua plena operacionalidade”.

Do lado oposto aos autores que veem a não cumulatividade como um princípio que não comporta restrições, há aqueles que encaram a não cumulatividade das contribuições sociais como simples favores fiscais. Partindo dessa premissa, o legislador estaria livre para relacionar os créditos que podem ser apropriados. Neste sentido, Cintra (2009), para o qual, tendo em vista que a Constituição não traz um detalhamento acerca de como se deve operacionalizar a não cumulatividade, não haveria, a princípio, vício algum no modo escolhido pelo legislador para operacionalizá-la.

E, por fim, há ainda aquela terceira via, que reconhece a possibilidade do legislador estabelecer quais créditos são admitidos ou não, mas desde que se observem os princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva e da razoabilidade, como é o caso de Machado (2009).

#### 2.2.5 MÉTODO INDIRETO SUBTRATIVO

Por força constitucional, a não cumulatividade do ICMS e do IPI baseia-se no sistema de débitos e créditos, também conhecido como Método de Crédito do Tributo, onde o

imposto incidente em cada operação é compensado com o montante incidente na operação anterior.

Em relação à não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, por força das características próprias desses tributos, não há essa vinculação direta entre débitos e créditos, uma vez que a regra matriz de incidência das contribuições é distinta daquela aplicável aos aludidos impostos.

Naqueles, a incidência tributária está intimamente ligada às operações realizadas pelo contribuinte. O ICMS incide sobre a circulação da mercadoria e o IPI sobre a produção da mercadoria. No caso das contribuições, no entanto, a incidência afeta de maneira indireta as operações realizadas pela empresa, uma vez que incidem sobre as receitas auferidas pelo contribuinte.

Em face das características materiais de incidência das contribuições, o Poder Executivo, ao instituir a não cumulatividade, optou por um sistema diferenciado, atribuindo situações específicas onde o crédito é assegurado, denominado “Método Indireto Subtrativo”, cujo objetivo, de acordo com a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/2003 (BRASIL, 2003b), seria garantir a neutralidade da incidência tributária sobre os agentes da cadeia comercial.

De acordo com Fernandes e Martins, I. G. S. (2007, p. 7), no Método Indireto Subtrativo, a não cumulatividade é alcançada por meio da concessão de crédito fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as vendas (receitas)<sup>16</sup>.

Esses créditos não estão vinculados, portanto, àquilo que foi pago na operação anterior, como ocorre com o ICMS e o IPI. Com isso, em alguns casos, o crédito é apurado, inclusive, em montante superior àquele da operação anterior. Isso ocorre, por exemplo, no caso de aquisições de contribuintes sujeitos ao regime cumulativo. Enquanto estes tributam suas operações às alíquotas de 0,65% (PIS/PASEP) e 3% (COFINS), os adquirentes desses produtos, sujeitos ao regime não cumulativo, poderão apurar seus créditos às alíquotas de 1,65% e 7,6%.

Por outro lado, há situações em que a legislação veda o direito ao crédito, mesmo que a operação anterior tenha sido onerada pelas contribuições. Isso ocorre, por exemplo, na

---

<sup>16</sup> Tendo em vista que as contribuições incidem sobre a receita, poderia se esperar que toda despesa possibilita-se a apropriação de créditos. Essa técnica, no entanto, levaria o tributo a incidir sobre o lucro da empresa, ferindo seu critério quantitativo de incidência, motivo pelo qual deve ser afastada.

aquisição de bens para o ativo imobilizado, quando não empregados na produção de bens ou na prestação de serviços. Neste método, o fato da aquisição anterior ter sido tributada pelas contribuições não é critério seguro e suficiente para garantir o direito ao crédito.

E é tendo em vista as peculiaridades desse método, bem assim as justificativas colocadas na exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/2003 (BRASIL, 2003b), que diversos teóricos, a exemplo de Fernandes e Martins, I. G. S. (2007), enquadram os créditos advindos desta não cumulatividade como espécie de subvenção estatal, ou seja, uma forma de transferência de recursos públicos para as empresas, com previsão de finalidade e destinação específicas.

Em face das peculiaridades da não cumulatividade das contribuições sociais e das classificações apresentadas no item 2.2.3, é possível inferir que a presente técnica se enquadraria naquela em que o tributo incide sobre o valor total da operação, seguida da dedução dos tributos cobrados em etapas anteriores. A não cumulatividade das contribuições sociais é distinta, portanto, daquela adotada no âmbito da União Europeia, conhecida como IVA, onde o tributo incide somente sobre o valor acrescido em cada operação, sem esse mecanismo de dedução de créditos.

Quanto à natureza dos créditos das contribuições sociais, naquela divisão entre créditos físicos e financeiros, não é possível afirmar que se adotou um ou outro critério. Na verdade, houve uma mutação oriunda dessas duas espécies, uma vez que há inúmeras restrições aos créditos, em que pese serem admitidos créditos sobre máquinas, ferramentas e outros bens integrantes do ativo imobilizado.

Em relação às classificações adotadas pela literatura estrangeira (ZEE, 1995; METCALF, 1995), a não cumulatividade das contribuições sociais seria exemplo do Método Indireto Subtrativo, como destaca a própria exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/2003:

7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona (BRASIL, 2003b).

E não obstante essa tentativa de classificação, para Greco (2008), as leis instituidoras da presente não cumulatividade criaram um critério próprio para sua operacionalização, distinto dos demais modelos existente, face às peculiaridades das contribuições sociais, que não oneram diretamente o produto, mas a receita advinda de sua venda.

### 2.2.6 PESSOAS JURÍDICAS SUJEITAS À SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA

Esta pesquisa, após identificar o desalinhamento entre os conceitos de insumo, tem por objetivo identificar seu efeito sobre o resultado contábil das empresas brasileiras sujeitas à não cumulatividade. Neste sentido, importa esclarecer que a sistemática cumulativa não foi abolida.

Alguns setores ou receitas permaneceram excluídos da não cumulatividade, o que é uma grande inovação na visão de Afonso e Araujo (2004), incompatível com uma economia moderna, com fortes e crescentes inter-relacionamentos setoriais. Para os autores (2004, p. 286), “de nada adianta estabelecer que a indústria automobilística pagará a COFINS de modo não-cumulativo se os seus fornecedores (de aço, vidro, borracha etc.) pagarem a mesma contribuição de forma cumulativa”.

Não obstante, é o que consta das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a) e da leitura desses diplomas é possível inferir que a não cumulatividade abrange somente os contribuintes tributados pelo Imposto de Renda com base no Lucro Real. Os contribuintes tributados com base no Lucro Presumido ou Arbitrado ou pelo SIMPLES NACIONAL permanecem sujeitos ao regime cumulativo.

Esse critério adotado pelo legislador, além das críticas sobre seu efeito econômico, é apontado como inválido por Melo (2009), uma vez que a Constituição prevê a possibilidade de escolha apenas com base em setores da economia, e não como base no regime jurídico de tributação<sup>17</sup>.

### 2.2.7 CRÉDITOS DA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA

Ao instituir a não cumulatividade das contribuições sociais, o Poder Executivo optou por relacionar os créditos que poderão ser descontados das aludidas contribuições, o que, para Melo e Lippo (2008), viola os princípios constitucionais diretivos da Economia, com

---

<sup>17</sup> Algumas empresas do Lucro Real, dependendo da atividade que exercem, a exemplo das instituições financeiras, também foram excluídas do novo sistema. O artigo 8º da Lei nº 10.637/2002 e os artigos 10 e 15 da Lei nº 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a) especificam quais são as exceções à não cumulatividade.

comprometimento empresarial, uma vez que nem sempre é possível a respectiva transferência do ônus ao consumidor.

De qualquer forma, não obstante todas as discussões sobre essa questão, para se conhecer quais são os créditos que poderão ser apropriados, nos moldes em que foi instituída a não cumulatividade, se faz necessário analisar as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a), mais precisamente o seu artigo 3º, o qual vem sofrendo inúmeras alterações desde a instituição da não cumulatividade. No Quadro 2 é possível conhecer quais são esses créditos:

**QUADRO 2 - Créditos básicos**

<b>Gastos que permitem a apuração de créditos</b>
Bens adquiridos no mês para revenda
Bens e serviços adquiridos no mês, para serem utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes
Encargos incorridos no mês com energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica
Encargos com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa
Contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica
Encargos de depreciação de 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
Encargos de depreciação ou amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa
Bens recebidos em devolução no mês, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada na forma não cumulativa
Encargos com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor

Fonte: Do autor

Sobre o valor desses encargos, a empresa enquadrada na não cumulatividade poderá calcular créditos, mediante aplicação das alíquotas de 1,65%, em relação à Contribuição para o PIS/PASEP, e 7,6%, em relação à COFINS. Os resultados dessas equações poderão ser descontados das contribuições devidas.

E além desses créditos básicos há, ainda, a existência de créditos específicos ou presumidos para determinadas atividades ou situações. Esses créditos se referem, principalmente, conforme Quadro 3, aos seguintes encargos:

**QUADRO 3 - Créditos específicos e presumidos**

<b>Créditos específicos e presumidos</b>
Subcontratação de transporte de cargas por empresa de serviço de transporte rodoviário de cargas
Estoque de mercadorias existentes quando do ingresso no regime não cumulativo
Aquisição de produtos agropecuários por agroindústrias
Vale-transporte, vale-refeição ou vale alimentação e fardamento ou uniformes fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção

Fonte: Do autor

Apesar das inúmeras discussões acerca das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a), seja por terem instituído uma não cumulatividade ausente de previsão constitucional, seja por terem inserido restrições à apropriação de créditos, ou mesmo pelos critérios para incluir ou afastar a não cumulatividade em relação a determinadas empresas, cabe destacar o princípio da presunção de constitucionalidade das leis, o qual reconhece que toda espécie normativa nasce de acordo com a Constituição Federal. Assim, salvo se o STF declarar a inconstitucionalidade das citadas leis, é necessário que se reconheça a sua validade no ordenamento jurídico.

O reconhecimento dessa presunção de validade não implica em reconhecer, no entanto, que a relação dos créditos deva ser interpretada de forma restritiva, como vem fazendo a administração tributária. Essa é a conclusão de Oliveira (2009, p. 446), quando destaca que “na perseguição do sentido do termo ‘insumo’, que é um dos itens permissivos de créditos, deve-se compreender que o que não for insumo não está na lista dos créditos, mas tudo quanto puder ser compreendido como ‘insumo’ deve gerar dedução”.

Tal afirmativa corrobora a importância de se pesquisar sobre a extensão do conceito de insumos.

### 2.2.8 RESTRIÇÕES À APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS

Cabe observar que da relação taxativa de créditos que foi apresentada no item 2.2.7, ainda há diversas restrições. Não dará direito a crédito, por exemplo, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. Não obstante a apuração dos créditos no Método Indireto Subtrativo dever ser feita internamente na própria empresa, verifica-se, aqui,

uma intersecção com o modelo adotado em relação ao IPI e ao ICMS, relativo à transferência de créditos entre empresas.

Outra restrição prevista se refere à apropriação de créditos na aquisição para revenda de bens sujeitos à incidência monofásica ou inseridos na substituição tributária das contribuições. Da leitura das Leis n<sup>o</sup>s 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a), também se conclui que a possibilidade de apropriação de créditos aplica-se, exclusivamente, aos valores pagos a pessoas jurídicas. Logo, qualquer quantia paga a pessoa física inviabiliza o aproveitamento de créditos, até mesmo porque tal operação não sofreu incidência das contribuições<sup>18</sup>.

Verifica-se, ainda, que, se a pessoa jurídica se sujeitar à incidência não cumulativa das contribuições, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. No caso de encargos comuns, os créditos serão determinados pelo método de:

- a) apropriação direta, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou
- b) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

A legislação também prevê que deverá ser estornado o crédito relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. Em verdade, sempre que for dada destinação diversa daquela que originou o crédito, ele deverá ser estornado pelo contribuinte, ou seja, deverá ser anulado.

O conhecimento dessas restrições é fundamental na operacionalização da não cumulatividade das contribuições sociais e na construção do conceito de insumos. Ainda que o objetivo desta pesquisa seja conhecer o conceito contábil de insumos, é necessário observar as restrições impostas pelas Leis n<sup>o</sup>s 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a) na sua construção, haja vista a presunção validade dos referidos documentos legais.

---

<sup>18</sup> Exceção a essa regra apenas no caso de créditos presumidos, como subcontratação de transporte de cargas e aquisição de produtos agropecuários.

## 2.3 INSUMOS EM DIFERENTES PERSPECTIVAS

O objetivo da primeira fase desta pesquisa é identificar a extensão do desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumos. Para tanto, serão apresentados os conceitos de insumos em várias perspectivas.

Primeiramente, será apresentado o significado das expressões conceito e definição e os processos de conceituação e definição. Isso feito será analisado o que é previsto nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a) sobre o conceito de insumos. Também serão conhecidos os conceitos adotados por outras normas tributárias, a fim de verificar se tais conceitos poderiam ser adotados em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Em seguida, será analisada a extensão do conceito de insumos, de acordo com o entendimento da administração tributária e da jurisprudência administrativa e judicial, e o que a teoria jurídica já discorreu sobre esse conceito. Por fim, será identificado o conceito de insumos de acordo com a teoria contábil.

A partir deste capítulo, portanto, será analisado o significado da expressão insumo, que responde à questão sobre a extensão do desalinhamento entre os conceitos fiscal e contábil de insumos.

### 2.3.1 CONCEITOS E DEFINIÇÕES

Nas palavras de Martins, G. A. (2005, p. 29), os “conceitos são palavras que expressam uma abstração intelectualizada da idéia de um fenômeno ou de um objeto observado”. É “a delimitação mental de um objeto, apreendido segundo as convenções adotadas para a depuração da linguagem da ciência que o exterioriza” (MINATEL, 2005, p. 87). A conceituação, neste sentido, é um processo de abstração de um fenômeno ou objeto. Sua função é circunscrever ou definir a substância ou essência necessária de uma coisa (MARTINS, G. A., 2005).

Destaca-se que “embora o conceito seja normalmente indicado por um nome, ele não é o nome, já que diferentes nomes podem exprimir o mesmo conceito ou diferentes conceitos podem ser indicados, por equívoco, pelo mesmo nome” (MARTINS, G. A., 2005, p. 29). É o que ocorre com uma imagem refletida em um espelho. A imagem representa um determinado objeto, mas nem por isso se confunde com ele.

Conforme declara Martins, G. A. (2005, p. 29), o objetivo de um conceito “é simplificar o pensamento, ao colocar alguns acontecimentos sob um mesmo título geral”. Insumo é um exemplo de conceito. A partir de um processo de abstração, determinada realidade foi resumida e agrupada neste conceito. E tendo em vista que um nome pode exprimir diversas realidades, o conceito de “insumo” também pode representar diversas realidades, de acordo com a ótica em que é analisado.

Esta pesquisa, por exemplo, busca conhecer o significado do conceito de insumos para de apropriação de créditos das contribuições sociais. Procura, dessa forma, a sua definição, a qual, nas palavras de Martins, G. A. (2005), consiste em determinar a extensão e a compreensão de um objeto ou abstração. A definição, portanto, é o processo inverso da conceituação. Enquanto este é um processo de abstração, aquele busca delimitar seu alcance.

Martins, G. A. (2005, p. 31), com base em Köche (1999), explica que “uma definição é a releitura, à luz de uma teoria, de um certo número de elementos do mundo real; é portanto uma interpretação/explicação”. A definição, em outras palavras, é a declaração do significado de um termo em um dado campo de investigação. Essa afirmativa é importante, uma vez que um conceito pode ter vários significados. Não existe um significado privilegiado para um determinado conceito, mas existem várias possibilidades de defini-lo para fins diferentes (ABBAGNANO, 1970).

E tendo em vista as regras de hermenêutica jurídica<sup>19</sup>, na escolha entre as diversas acepções de um determinado vocábulo, quando elas possam ter significações distintas, cabe observar que:

Em geral, no Direito Público se emprega, de preferência a linguagem técnica no dizer jurídico, de sorte que, se houver diversidade de significado do mesmo vocábulo, entre a expressão científica e a vulgar, inclinar-se-á o hermeneuta no sentido da primeira. Ao contrário, o Direito Privado origina-se dos costumes formados por indoutos, visa disciplinar as relações entre os cidadãos, fatos ocorridos no seio do povo; é de presumir haja sido elaborado de modo que se adapte

---

<sup>19</sup> Hermenêutica jurídica é a ciência de interpretação das regras jurídicas. É somente a partir deste exercício que se constrói o conteúdo da norma jurídica, uma vez que a norma, por mais clara que pareça, sempre depende da interpretação para ser aplicada (BONAVIDES, 2003).

integralmente ao meio para o qual foi estabelecido, posto ao alcance do vulgo, vazado em linguagem comum (MAXIMILIANO, 2002, p. 249).

Assim, tendo em vista que o elemento desta pesquisa se situa em um ramo pertencente ao Direito Público, no qual deve ser priorizada a linguagem técnica, como também determina a própria Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, será buscado na Ciência Contábil os subsídios necessários para desvendar a extensão do conceito de insumos. Ou seja, se buscará a partir da teoria contábil conhecer quais elementos foram agrupados no conceito de insumos.

Antes, no entanto, serão apresentados os conceitos de insumos em outras perspectivas, a fim de auxiliar no processo de compreensão deste conceito para apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

### 2.3.2 INSUMOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal Brasileira não traz uma definição para insumos e tendo em vista que este conceito não é utilizado para definir ou limitar competências tributárias, a legislação tributária<sup>20</sup> é competente para alterar sua definição, conteúdo e alcance. Assim sendo, importa conhecer a produção legislativa em relação a este conceito.

O ponto de partida para tanto são as leis instituidoras da não cumulatividade das contribuições sociais. Conforme preveem as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a), poderão ser descontados créditos em relação a:

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;

Como se verifica, a legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, em sua redação atual, permite a apropriação de créditos em relação a bens e serviços, utilizados

---

<sup>20</sup> De acordo com a Lei nº 5.172, de 25.10.1966 (BRASIL, 1966), a expressão “legislação tributária”, compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Dessa forma, os atos normativos emanados pela administração tributária também se incluem nesta expressão, em que pese serem analisados em itens distintos nesta pesquisa.

como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens<sup>21</sup>, inclusive combustíveis e lubrificantes.

O legislador não trouxe uma definição para o que seriam insumos, como também não relacionou taxativamente quais seriam esses bens e serviços que possibilitariam a apuração de créditos. Apenas condicionou que eles deveriam ser “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Apesar da subjetividade da expressão insumos, já apontada por Pêgas (2003), pode-se concluir, de plano, que só se inserem no conceito os bens e serviços utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Insumos utilizados em produtos que tenham destinação diversa da venda, como uma doação, por exemplo, não possibilitam a apropriação de créditos, face à limitação imposta na legislação.

E antes de aprofundar na busca por este conceito, importa verificar se o legislador teria mesmo ampla e irrestrita liberdade para definir o que é insumo em face da não cumulatividade das contribuições sociais.

Basicamente, há duas correntes. A primeira, denominada legalista, defende que a não cumulatividade das contribuições sociais não se trata, efetivamente, de uma não cumulatividade, uma vez que o constituinte não impõe esta técnica como obrigatória para as contribuições sociais, ao contrário do que faz com o ICMS e o IPI. Partindo dessa premissa, esses teóricos entendem que o legislador infraconstitucional é livre para relacionar as situações que permitem a apropriação de créditos. É partidário dessa corrente Oliveira (2009, p. 442), o qual pontua que:

É muito difícil argumentar contra a liberdade de definição do legislador ordinário, para o conceito de insumo, quando se tem em mente que a não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS não é mandamento constitucional, mas possibilidade aberta à lei ordinária.

E do outro lado dessa corrente, há aquela denominada constitucionalista, que encara a não cumulatividade como um princípio constitucional, que deve ser observado pelo legislador, sob pena de subvertê-la. Esses teóricos (ANDRADE FILHO, 2010; GRECO, 2008; MACHADO, 2009) entendem que a definição de insumos deve ser a mais ampla possível, em harmonia à sistemática de apuração dessas contribuições sociais.

---

<sup>21</sup> Os termos produção e fabricação são usados, normalmente, como sinônimos. Tendo em vista, no entanto, que a legislação citou ambas expressões, infere-se que emprega significados diversos para cada uma. Nesse sentido, produção pode ser entendida como o processo de extração de bens da natureza para serem utilizados como matérias primas ou como mercadorias vendidas em estado natural, enquanto que fabricação seria o processo de produzir alguma coisa a partir de outra, o que normalmente ocorre em estabelecimentos fabris (ANDRADE FILHO, 2010).

Não obstante essa divisão da teoria, as leis instituidoras da não cumulatividade, como já mencionado, não trouxeram qual seria o conceito de insumos, o que possibilitou, inclusive, que a administração fazendária o fizesse.

Assim, tendo em vista que não há um conceito legal de insumos para as contribuições sociais, cabe conhecer as definições deste conceito para outros tributos e se as mesmas poderiam ser utilizadas para as contribuições sociais. Esse tipo de análise é importante, pois a legislação, em relação aos demais tributos, já está mais bem sedimentada, uma vez que são anteriores à não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Para tanto, será verificada, primeiramente, a legislação do IPI, um tributo que, como o próprio nome sugere, incide sobre produtos industrializados e, por mandamento constitucional, deve ser não cumulativo.

Seguindo as peculiaridades deste tributo, o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, em seu artigo 226, inciso I, prevê que os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:

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

Como se verifica, a legislação do IPI permite a apuração de créditos em relação a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. Prevê, ainda, que as matérias-primas e os produtos intermediários, mesmo que não integrados ao novo produto, se forem consumidos em seu processo de industrialização, permitirão a apropriação de créditos.

Enquanto a legislação das contribuições trata de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, a legislação do IPI é mais específica, tratando especificamente das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem empregados ou consumidos no processo produtivo.

O IPI, como já mencionado, incide sobre produtos industrializados e para torná-lo não cumulativo, como determina a Constituição Federal (BRASIL, 1988), é necessário que se garanta a possibilidade de créditos sobre o valor que incidu na operação anterior. Tendo em vista que seu campo de abrangência é mais restrito àquele aplicado às contribuições sociais, é coerente que a relação de créditos também o seja.

Assim, para o IPI faz sentido não ser admitida a possibilidade de créditos em relação aos gastos com frete para aquisição de insumos, uma vez que tais operações não estão sujeitas à incidência deste imposto. Por outro lado, não faz sentido adotar esse mesmo critério para as contribuições sociais, uma vez que os gastos com frete sofreram a incidência das contribuições. Não obstante, se verifica uma grande influência da legislação do IPI na forma em que a SRFB vem interpretando o conceito de insumos, a exemplo da própria IN nº 404/2004 (ANDRADE FILHO, 2010).

De qualquer forma, tendo em vista as peculiaridades do campo material de incidência de cada uma das exações tributárias, não teria sentido adotar o mesmo critério para a apropriação de créditos. Essa é, inclusive, a posição de Greco (2008), quando menciona que a definição de insumos deve ser buscada em face do contexto na qual ele se insere.

E feitas essas colocações em relação ao IPI, cabe observar a definição deste conceito para o ICMS, outro tributo sujeito à não cumulatividade por mandamento constitucional. A legislação paulista, por exemplo, por meio do Decreto nº 45.490/2000, trazia a seguinte explicação em relação ao conceito:

§ 8º - Para efeito dos §§ 2º e 3º, consideram-se insumos as matérias-primas, os materiais secundários ou de embalagem e os serviços recebidos, no âmbito do imposto, utilizados no processo de industrialização dos produtos ou na prestação de serviços cujas operações ou prestações possibilitaram a geração do crédito acumulado (SÃO PAULO (ESTADO), 2000).

A presente definição, em que pese ser mais ampla àquela adotada pela legislação do IPI, também deve ser afastada, uma vez que também foi construída em face das peculiaridades do ICMS, que incide, basicamente, sobre a circulação de mercadorias. Em verdade, qualquer outro conceito existente na legislação tributária não deverá ser empregado sem ressalvas pelas contribuições sociais, uma vez que foram construídos tendo em vista as peculiaridades de tais tributos. Essa mesma posição é compartilhada por Melo (2009, p. 286):

A sistemática legal (IPI e ICMS) não serve para tomar-se de empréstimo o conceito de “insumos”, uma vez que a referência a créditos concerne a distintas expressões (mercadorias, produtos, bens, matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem etc.).

Além dessas razões, cumpre esclarecer que se fosse objetivo do legislador utilizar tais conceitos, simplesmente o teria feito, uma vez que pela corrente legalista o legislador teria amplos poderes para definir o que pode ser apurado como crédito para as contribuições sociais.

### 2.3.3 INSUMOS NA VISÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Tendo em vista que o legislador não trouxe uma definição para insumos, bem assim a previsão constante do artigo 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966<sup>22</sup> (BRASIL, 1966), a SRFB, em sua função de regular a apuração e o recolhimento das contribuições sociais, determinou, por meio da IN nº 404, de 12 de março de 2004<sup>23</sup> (BRASIL. SRF, 2004), que se entende como insumos:

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

- a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;
- b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

- a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
- b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Deste conceito, de imediato se conclui que não é todo e qualquer gasto que possibilita a apropriação de créditos, ainda que necessário à atividade da empresa. O conceito de insumos para a SRFB, denominado nesta pesquisa como "conceito fiscal de insumos"<sup>24</sup>, nem mesmo corresponde ao total dos custos incorridos para a produção de um bem ou para prestação de um serviço, como poderia se esperar. Somente estão alcançados por este conceito, além das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem:

- a) os bens ou serviços que forem aplicados ou consumidos na produção de um bem ou na prestação de um serviço; ou
- b) os bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

<sup>22</sup> O artigo 100 da Lei nº 5.172/1966 (BRASIL, 1966) prevê que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas enquadram-se na categoria de norma complementar, pertencendo, na forma do artigo 96 da mesma Lei, ao que se denomina por "legislação tributária".

<sup>23</sup> A SRFB expressou seu entendimento acerca do conceito de insumos, inicialmente, por meio da IN nº 358, de 09 de setembro de 2003 (BRASIL. SRF, 2003), a qual alterou a IN nº 247, de 21 de novembro de 2002 (BRASIL. SRF, 2002). O conceito adotado já possuía, no entanto, a mesma extensão da IN nº 404/2004 (BRASIL. SRF, 2004).

<sup>24</sup> O chamado "conceito fiscal de insumos" é, portanto, aquilo que a administração tributária entende por insumos, o que não corresponde, necessariamente, ao contido nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a).

Se a ausência de um conceito nas leis instituidoras da não cumulatividade já trazia inúmeras dúvidas, com este posicionamento da SRFB o número de questionamentos só aumentou. Para dirimir essas dúvidas, muitos contribuintes ingressaram com consultas formais ao órgão fiscalizador, no objetivo de obter segurança e uma resposta concreta aos seus casos.

Isso se comprova, inclusive, pelas inúmeras soluções de divergência expedidas pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (COSIT), as quais buscam unificar o entendimento da administração tributária em relação ao conceito de insumos. Isso é necessário, uma vez que as consultas feitas pelos contribuintes são respondidas de forma descentralizada, havendo, não raras vezes, divergências entre as decisões do próprio órgão.

A leitura dessas soluções de divergência é importante, uma vez que possuem efeito normativo semelhante às instruções normativas, além de trazerem detalhes adicionais àquilo que é fixado por meio destes atos. Dentre os inúmeros exemplos que poderiam ser citados, é transcrito a seguir um trecho da Solução de Divergência nº 33, assinada em 25 de setembro de 2008 e publicada no Diário Oficial da União de 14 de outubro de 2008:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Ementa: COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DEFINIÇÃO DE INSUMO. Valores referentes ao fornecimento de alimentação, vale-transporte ou fardamento a trabalhadores, ainda que esses últimos atuem diretamente no processo produtivo, não se enquadram como bens ou serviços aplicados ou consumidos como insumos na prestação de serviços ou na fabricação (ou produção) de bens (ou produtos) destinados à venda, sendo, portanto, vedado seu aproveitamento como crédito a descontar da COFINS não-cumulativa. Indiferente, no caso, se tais valores tenham sido pagos diretamente aos beneficiários ou a outra pessoa jurídica incumbida do fornecimento.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II e §§ 2º e 3º; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º.

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DEFINIÇÃO DE INSUMO. Valores referentes ao fornecimento de alimentação, vale-transporte ou fardamento a trabalhadores, ainda que esses últimos atuem diretamente no processo produtivo, não se enquadram como bens ou serviços aplicados ou consumidos como insumos na prestação de serviços ou na fabricação (ou produção) de bens (ou produtos) destinados à venda, sendo, portanto, vedado seu aproveitamento como crédito a descontar da Contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa. Indiferente, no caso, se tais valores tenham sido pagos diretamente aos beneficiários ou a outra pessoa jurídica incumbida do fornecimento.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II e §§ 2º e 3º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66; IN SRF nº 358, de 2003 (BRASIL. COSIT, 2008).

Como se observa desta decisão, o direito ao crédito, na visão da administração tributária, está ligado à aplicação ou ao consumo do bem ou do serviço na prestação de serviços ou na produção de bens. Assim, mesmo que o bem ou serviço tenha uma ligação com

o processo produtivo, a exemplo dos uniformes dos trabalhadores do setor produtivo, não haverá direito ao crédito caso ele não passe pelo crivo deste conceito. Para a SRFB não basta que o gasto se insira no conceito tradicional de custos para que haja o direito ao crédito.

Essa mesma interpretação é seguida por outras soluções de divergência. No Quadro 4 é possível verificar alguns gastos que não se enquadram como insumos no entendimento da administração tributária:

**QUADRO 4 - Encargos excluídos do conceito fiscal de insumos**

<b>Encargo</b>	<b>Fundamentação</b>
Despesas efetuadas com o fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados	Solução de Divergência nº 43/2008
Diárias pagas a empregados e funcionários em virtude da prestação de serviços em localidade diversa da que residem ou trabalham	Solução de Divergência nº 25/2008
Gastos com passagens, transporte e hospedagem em hotéis feitos com funcionários que tenham de se deslocar até o local da prestação do serviço	Solução de Divergência nº 17/2008
Despesas de alugueis de veículos para transporte de empregados e funcionários	Solução de Divergência nº 15/2008
Rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas pela empresa de serviço de transporte rodoviário de carga	Solução de Divergência nº 18/2008
Gastos efetuados com telecomunicações para rastreamento via satélite, com seguros de qualquer espécie, sobre os veículos, ou para proteção da carga, obrigatórios ou não, e com pedágios para a conservação de rodovias, quando pagos pela empresa prestadora do serviço	Solução de Divergência nº 15/2007
Insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais, centros de distribuição ou do estabelecimento vendedor para o comprador	Solução de Divergência nº 26/2008

Fonte: Do autor

Por meio dessa relação de encargos é possível inferir que a questão mais importante para o enquadramento de um bem ou serviço como insumo é a forma de seu emprego no processo produtivo. Ele deve ser aplicado ou consumido na produção ou fabricação de um bem ou na prestação de serviço ou, pelo menos, sofrer desgaste em função da ação diretamente exercida sobre o produto.

As inúmeras decisões resultantes dos processos de consulta, e mesmo as soluções de divergências citadas, demonstram que o caminho adotado pela SRFB é cada vez mais restritivo, superando, inclusive, o contido na própria IN nº 404/2004 (BRASIL. SRF, 2004). A cada indagação feita à administração tributária vai se corporificando um conceito ainda mais restrito para insumos, o que leva a concluir, inclusive, que a busca dos contribuintes por segurança jurídica nem sempre é o melhor caminho a ser adotado, uma vez que acaba motivando interpretações que lhes são desfavoráveis.

De qualquer forma, cabe observar que o entendimento fixado pela SRFB encontra validade apenas “no âmbito das repartições subordinadas à autoridade autora da interpretação, não obriga os contribuintes (embora nos seus limites os proteja) e não se impõe perante outros órgãos, inclusive de julgamento, do Poder Executivo, e muito menos do Poder Judiciário” (OLIVEIRA, 2009, p. 443)<sup>25</sup>.

Destaca-se, portanto, que o fato da SRFB ter expressado seu posicionamento quanto ao conceito de insumos não põe fim à questão, devendo a mesma ser discutida sempre que o contribuinte se sinta prejudicado.

#### 2.3.4 INSUMOS NA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

O contribuinte pode discordar do procedimento adotado pela Administração Tributária em relação a determinado assunto, a exemplo do conceito de insumos adotado pela SRFB para apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Quando isso ocorre, para resolver a controvérsia instalada, o contribuinte pode ingressar com medida judicial ou administrativa para ter a solução ao seu caso concreto. Da solução dessas discussões se forma a jurisprudência judicial e administrativa.

Da mesma forma que as soluções de consulta, as decisões, sejam administrativas ou judiciais, não possuem, em regra, efeito normativo, ou seja, não se aplicam a terceiros. Entretanto, como adverte Sousa (1975, p. 73), “a jurisprudência é uma fonte complementar do direito porque, constituindo um precedente emanado dos órgãos técnicos especialmente encarregados de aplicar a lei, ajuda a entendê-la o sentido e fixar o seu alcance”.

Justamente por isso, se faz importante conhecer tais decisões na busca do conceito de insumos.

---

<sup>25</sup> Ainda que não se imponha além dos limites da própria repartição, a observância afasta a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, como prevê o artigo 100 do Decreto nº 5.172/66.

### 2.3.4.1 *Jurisprudência administrativa*

Na esfera administrativa federal, o início da discussão sobre determinado assunto se inicia nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento. É a primeira instância, da qual cabe recurso para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Da decisão sobre a questão levada à autoridade julgadora é publicado um extrato no Diário Oficial da União, o qual permite conhecer o seu conteúdo.

São nesse sentido as Decisões n<sup>os</sup> 13-24617 e 13-24618, de 30 de abril de 2004, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro II, 5<sup>a</sup> Turma, as quais preveem que “para fins de apuração de créditos da COFINS não cumulativa, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto” (BRASIL. DRJ RIO DE JANEIRO II, 2004a, 2004b).

Como se verifica, estas decisões acompanham o conceito fiscal, em que os bens e serviços devem ser diretamente aplicados ou consumidos, afastando os custos indiretos à fabricação de um determinado produto. E no mesmo sentido são as Decisões n<sup>os</sup> 13-23709, 13-23711, 13-23769 e 13-23773, todas da DRJ no Rio de Janeiro II e datadas de 2009, que ainda preveem que as “despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade” (BRASIL. DRJ RIO DE JANEIRO II, 2009a, 2009b, 2009c, 2009d).

Igual sentido tem a Decisão n<sup>o</sup> 12-17487, de 14 de dezembro de 2007, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I, 5<sup>a</sup> Turma, que prevê:

Sob o regime de incidência não cumulativa e para fins de dedução de créditos, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica que sejam intrínsecos à atividade e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado (BRASIL. DRJ RIO DE JANEIRO I, 2007b).

Completando as decisões restritivas dos órgãos julgadores fluminenses, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I, 6<sup>a</sup> Turma, por meio da Decisão n<sup>o</sup> 12-16565, de 04 de outubro de 2007, prevê que “geram o direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos os demais casos” (BRASIL. DRJ RIO DE JANEIRO I, 2007a).

Também segue essa definição de insumos as Decisões nºs 14-16576, de 03 de agosto de 2007 (BRASIL. DRJ RIBEIRÃO PRETO, 2007), e 14-22035, de 23 de janeiro de 2009 (BRASIL. DRJ RIBEIRÃO PRETO, 2009), ambas da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, 4ª Turma, sendo que esta última possui o seguinte teor:

Consideram-se insumos da prestação de serviços, com direito a crédito no cálculo das contribuições não-cumulativas, os bens adquiridos e os serviços tomados para aplicação direta nos serviços prestados, não sendo dedutíveis as despesas e gastos com atividades auxiliares ou complementares (BRASIL. DRJ RIBEIRÃO PRETO, 2009).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora, 2a. Turma, também já enfrentou essa questão, por meio da Decisão nº 09-22263, de 28 de janeiro de 2009, adotando a linha restritiva do conceito de insumos, prevendo que “o conceito de insumos para fins de crédito de PIS/PASEP e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002” (BRASIL. DRJ JUIZ DE FORA, 2009). Esta delegacia de julgamento, como se verifica, optou por validar a definição adotada pela fiscalização, que atualmente encontra-se prevista na IN SRF nº 404/2004 (BRASIL. SRF, 2004).

Também adotando o critério que somente se enquadram como insumos os bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviço, há a Decisão nº 01-9541, de 16 de outubro de 2007, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, 3ª Turma (BRASIL. DRJ BELÉM, 2007), que ainda exclui do conceito de insumos as despesas com fretes.

Como se verifica, essas decisões seguem o mesmo caráter restritivo da IN nº 404/2004 (BRASIL. SRF, 2004), o que não é de se estranhar, uma vez que são decididas exclusivamente por integrantes da própria SRFB.

Surpresa é no âmbito do CARF, que à época ainda se chamava Conselho de Contribuintes, encontrar-se uma única decisão, o Acórdão nº 201-79.759, de 07 de novembro de 2006, da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, o qual prevê que:

No cálculo da COFINS o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas realizadas com fretes, despachos, carretos, bônus de terceiros, aluguéis, comissões, depreciações ou gastos com vendas e despesas administrativas (BRASIL. CONSELHO DE CONTRIBUINTES, 2006).

Este órgão colegiado, que possui representantes do fisco e dos contribuintes, também manteve a interpretação restritiva do conceito. Com isso, verifica-se que no âmbito

administrativo tem se adotado para o conceito de insumos a mesma interpretação constante da IN SRF nº 404/2004 (BRASIL. SRF, 2004).

Deve-se ressaltar, todavia, que há apenas uma decisão em segunda instância abordando essa controvérsia, não sendo possível afirmar que o sentido deste conceito já se encontra fixado no âmbito da jurisprudência administrativa.

#### *2.3.4.2 Jurisprudência judicial*

Sempre que uma controvérsia envolver a União, a discussão desta matéria será feita no âmbito da Justiça Federal. O juízo federal é o órgão de primeira instância responsável por receber, em regra, essas discussões. Os recursos, no caso de discordância da decisão, são levados aos Tribunais Regionais Federais (TRF).

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

Tendo em vista que o objetivo desta pesquisa está em torno da definição de insumos, um conceito não previsto na Constituição Federal, não há porque conhecer as discussões existentes em relação à não cumulatividade no âmbito do STF. Também não serão analisadas as decisões dos órgãos de primeira instância, uma vez que tais decisões são, normalmente, recorridas. Assim, primeiramente serão analisadas as decisões dos Tribunais Regionais Federais, em seguida, aquelas do STJ.

A Terceira Turma do TRF da Terceira Região, por exemplo, partindo do pressuposto que a não cumulatividade das contribuições sociais é distinta daquela prevista para o ICMS e o IPI, declara válida toda e qualquer limitação inserida pela legislação infraconstitucional. Nessa esteira, a Apelação em Mandado de Segurança nº 308.875, de 26 de março de 2009, completa que:

o conceito de "insumo" para definição dos bens e serviços que dão direito a creditamento na apuração do PIS e COFINS deve ser extraído do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sem vício das regras insertas nas Instruções Normativas SRF nº 247/02 (artigo 66, § 5º, I e II, inserido pela IN nº 358/03) e nº 404/04 (artigo 8º, § 4º, I e II), não havendo direito de creditamento sem qualquer limitação para abranger qualquer outro bem ou serviço que não seja diretamente utilizado na fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços (BRASIL. TRF TERCEIRA REGIÃO, 2009c).

Como se verifica nesta decisão, em sua parte inicial, a definição de insumo deve ser extraída das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a), alcançando, todavia, pela sua parte final, apenas os bens e serviços que são diretamente utilizados na fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços. Essa mesma interpretação consta das Apelações em Mandado de Segurança nºs 300.710 e 303.823, ambas de 26 de março de 2009 e da Terceira Turma do TRF da Terceira Região (BRASIL. TRF TERCEIRA REGIÃO, 2009a, 2009b).

Por meio da Apelação em Mandado de Segurança nº 287.272, de 11 de março de 2008, a Terceira Turma do TRF da Terceira Região trilhou, no entanto, outro caminho. A decisão inicialmente prevê:

A se buscar um conceito constitucional de não-cumulatividade, os parâmetros serão os do IPI e do ICMS, para os quais há disposição expressa sobre a forma de se proceder, referindo-se restritamente à compensação de valores efetivamente arcados nas operações anteriores do próprio bem objeto da base imponível e não, por conceito amplo, pelo abatimento de todos os custos e encargos da produção independentemente de sua natureza ou de estarem ou não sujeitos à incidência do tributo (BRASIL. TRF TERCEIRA REGIÃO, 2008b).

Mais adiante, todavia, tendo em vista as singularidades das contribuições sociais, o Tribunal prevê que:

O sistema adotado pelas Leis não é o de valor x valor, mas o de base x base. Com isso, até por incidirem amplamente as contribuições sobre as receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil", resta cabível o abatimento de todas as despesas, desde que gerem essas receitas tributadas (BRASIL. TRF TERCEIRA REGIÃO, 2008b).

A decisão pontua, no entanto, que “a lei pode limitar o abatimento às hipóteses em que o fornecedor anteriormente haja ou deva ter recolhido a contribuição, no que não resta violado o conceito de não cumulatividade nos limites admitidos pela Constituição”. E tendo essa posição, a decisão completa que:

Enquadrando-se perfeitamente como insumo, tanto pela ótica do estipulado nas Leis quanto na IN-SRF nº 404/2004, é de ser mantida a determinação de crédito sobre a aquisição, desde que igualmente tributada, de cal e de peças de reposição em máquinas e equipamentos usados no processo fabril, uma vez que se trata de despesas diretamente relacionadas à geração da receita (BRASIL. TRF TERCEIRA REGIÃO, 2008b).

Esta decisão, como se verifica, toma por critério à apropriação de créditos o fato da despesa estar diretamente relacionada à geração da receita. Não declara, no entanto, que a IN nº 404 (BRASIL. SRF, 2004) tenha restringido a definição de insumos, reconhecendo, inclusive, que a despesa em questão passa pelo seu crivo.

A Segunda Turma do TRF da Quarta Região, por sua vez, através de Apelação Cível nº 200771070014746, de 11 de novembro de 2008, reconhece como válida a Solução de Consulta nº 189, de 04.06.2009, da 8ª Região Fiscal, cuja ementa é transcrita a seguir:

Além dos lubrificantes e combustíveis expressamente referidos no art. 3º, II, da Lei nºs 10.637, de 2002, consideram-se "insumos", para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, as matérias-primas e produtos intermediários, *stricto sensu*, o material de embalagem, e quaisquer outros bens ou serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado.

Madeira, em toras ou cortada em pedaços, é matéria- prima para fabricação de lápis, e, por conseguinte, nessa hipótese, enquadra-se no conceito de insumo para efeito de apropriação de créditos da contribuição para o PIS/PASEP. Entretanto, os bens e serviços adquiridos para a emprego na formação de projetos florestais desenvolvidos por empresa fabricante de lápis, dos quais será obtida madeira, não são passíveis de idêntico enquadramento pois não se tratam de bens e serviços aplicados ou utilizados diretamente no produto em fabricação ou em seu processo de industrialização, mas, sim, de bens e serviços aplicados para a eventual obtenção de uma matéria-prima industrial, a madeira, sendo sua relação com o produto industrializado apenas indireta. (BRASIL. TRF QUARTA REGIÃO, 2008b)

Esta posição está em consonância com a IN SRF nº 404/2004 (BRASIL. SRF, 2004), ao reconhecer como insumos apenas os custos aplicados ou consumidos na produção de bens ou na prestação de serviços, afastando os demais custos que não se insiram neste conceito, a exemplo dos custos com projetos florestais que, posteriormente, irão gerar recursos para a produção de lápis, ou seja, que possuem uma contribuição indireta com o produto final.

Também restritiva é a interpretação da Primeira Turma do TRF da Quarta Região, por meio da Apelação em Reexame Necessário nº 200772010002444, de 12 de novembro de 2008. Em que pese sua parte inicial prever que “pode-se entender como insumo, portanto, todo bem que agrupado a outros componentes, qualifica, completa e valoriza o produto industrializado a que se destina”, acaba dispondo que a aplicação do princípio da não cumulatividade em relação aos insumos “não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado” (BRASIL. TRF QUARTA REGIÃO, 2008d).

Esse mesmo órgão também prevê, por meio da Apelação Cível nº 200571000171489, de 12 de novembro de 2008 (BRASIL. TRF QUARTA REGIÃO, 2008c), que “quando pretende se creditar dos valores relativos aos bens que não sejam diretamente utilizados na

fabricação de produtos destinados à venda, a autora quer o alargamento do conceito de insumo tal como previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03”. Esta decisão também comunga, portanto, do conceito constante da IN nº 404/2004 (BRASIL. SRF, 2004).

E mais favorável ao conceito fiscal de insumos, a Segunda Turma do TRF da Quarta Região, por meio da Apelação Cível nº 200772010007910, de 21 de outubro de 2008, reconhece taxativamente que “o conceito de insumo esposado na IN SRF n.º 404/04 está de acordo com a legislação pertinente, uma vez que restringe o creditamento aos elementos que compõem diretamente o produto ou serviço e não à atividade geral da empresa” (BRASIL. TRF QUARTA REGIÃO, 2008a).

E também trilhando o caminho restritivo, a Primeira Turma do TRF da Quarta Região, por meio da Apelação Cível nº 200571040043656, de 22 de novembro de 2006, destacou que “insumo é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção e, ao final, integra-se ao produto, seja bem ou serviço. Desse modo, a vigilância e a limpeza, a publicidade, o aluguel e a energia elétrica não são insumos dos prestadores de serviços”. E nessa linha conclui que “se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todas as despesas do prestador de serviço, o artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a) não traria um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte” (BRASIL. TRF QUARTA REGIÃO, 2006).

Sobre essa decisão, cabe comentar que realmente não foi objetivo do legislador permitir a apropriação de créditos em relação a todo tipo de despesas, mas reconhecer isso como verdadeiro não pode implicar, necessariamente, em aceitar que o conceito de insumo alcança apenas aquilo que é aplicado ou consumido diretamente no processo de produção ou na prestação de serviço.

De qualquer forma, como se vê, as decisões dos Tribunais Regionais Federais são favoráveis, em sua maioria, à definição de insumos constante da IN SRF nº 404/2004 (BRASIL. SRF, 2004). Tal posicionamento, no entanto, não se segue no STJ. O órgão máximo de julgamento das decisões que não se refiram a questões constitucionais, em duas oportunidades expressou o seu entendimento quando ao conceito de insumos.

No julgamento do Recurso Especial nº 2009/0130412-7, de 18 de março de 2010 (BRASIL. STJ, 2010a), o STJ estabeleceu que “o direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial”. Em seguida, por meio

do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 2009/0034488-8, de 15 de abril de 2010, o STJ trouxe outra interessante decisão, cuja ementa é transcrita a seguir:

As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos (BRASIL. STJ, 2010b).

Nesta última decisão, como se verifica, o STJ optou por uma definição bem ampla de insumo, incluindo, inclusive, as embalagens de acondicionamento, que não estariam nem mesmo incluídas em um conceito amplo de custos de produção.

E de todas as decisões judiciais, cabe destaque, ainda, à decisão da Terceira Turma da Terceira Região do TRF, por meio da Apelação em Mandado de Segurança nº 282.660, de 17 de janeiro de 2008. Ao tratar do desconto de créditos sobre alimentação, combustível e planos e seguros de saúde, o órgão estabeleceu que:

Quanto à efetiva caracterização desses valores como insumos, vale observar que não há qualquer disposição legal específica que inclua ou exclua tais valores nessa categoria. Nesses termos, aparenta estar no âmbito das interpretações possíveis desses dispositivos legais aquela que só admite o desconto dos valores aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços (BRASIL. TRF TERCEIRA REGIÃO, 2008a).

E ao mesmo tempo em que admite a possibilidade dessa interpretação mais restritiva, a decisão pontua que “tais conclusões não são aquelas desejadas expressa e explicitamente pela norma legal, de tal sorte que conclusão diversa seria em princípio igualmente aceitável”. Essa ponderação do TRF quanto à possibilidade, tanto de uma interpretação restritiva quanto ampla, demonstra a importância de se aprofundar nesta pesquisa sobre um conceito válido de insumos, que possa guiar e dirimir as dúvidas do contribuinte, da administração tributária e dos próprios órgãos de julgamento.

### 2.3.5 INSUMOS NA TEORIA JURÍDICA

Uma vez que as leis instituidoras da não cumulatividade foram omissas quanto à extensão do conceito de insumos, e que o conceito adotado pela SRFB não obriga os contribuintes e tão pouco se impõe perante os órgãos de julgamento, inúmeros juristas enfrentaram essa questão, construindo aquilo que entendem como válido para a não cumulatividade das contribuições sociais.

Greco (2008), em trabalho específico sobre a questão, expressou seu entendimento quanto à extensão deste conceito, criticando a definição adotada pela administração tributária. Para o autor (2008), o termo insumos está diretamente vinculado ao contexto que o dispositivo se insere, ou seja, deve ser desvendado tendo em vista a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Motivo pelo qual afasta, inclusive, a aplicação do conceito adotado para o IPI.

Como esclarece o autor (2008), a palavra insumo evoca três sentidos: o econômico, o físico e o funcional.

Da perspectiva econômica, "insumo" designa os fatores de produção, conceito que abrange, basicamente, o capital (em suas diversas manifestações) e o trabalho.

Da perspectiva física, "insumo" é todo e qualquer elemento material que compõe o produto final, nele se transforma ou é consumido no respectivo processo de produção (= referencial é o PRODUTO).

Da perspectiva funcional, "insumo" é todo elemento que integra o processo de produção de mercadorias ou serviços, a abranger tudo que repercute no processo de produção ou fabricação do qual decorrerá a receita ou o faturamento (= referencial é a ATIVIDADE) (GRECO, 2008, p. 3).

Tendo em vista as peculiaridades do modelo de não cumulatividade das contribuições sociais, Greco (2008) defende que este conceito deve ser considerado em suas perspectivas física e funcional, ou seja:

O termo "insumo" não indica uma substância em si (material, química, física etc.). Nada, em si mesmo, pelo simples fato de existir possui a qualidade de insumo. Ao revés, essa qualidade resulta de um certo tipo de relação entre aquilo que é reputado insumo ("X") e algo ("Y") perante o que "X" assim deve ser visto (GRECO, 2008, p. 5).

Em resumo, é a maneira ou o modo de utilização do bem ou do serviço que o inclui neste conceito. Assim, estariam abrangidos pelo conceito todos os bens e serviços que sejam relevantes para o processo de produção, fabricação ou prestação do serviço.

Andrade Filho (2010) também é contrário à extensão do conceito de insumos fixada pela administração tributária. Dentre as interpretações possíveis, o autor entende ser válida aquela baseada no critério da vinculação necessária entre o direito de crédito e o fato imponível, a qual abrangeria:

todo e qualquer insumo que, em razão de lei, deve integrar o custo de aquisição, fabricação ou produção, acrescido do valor de todos insumos necessários à obtenção da receita, como são os relativos a publicidade, intermediação, transporte, guarda, segurança etc (ANDRADE FILHO, 2010, p. 58).

O autor (2010) pondera, no entanto, sobre essa interpretação construtiva<sup>26</sup>, sugerindo, preventivamente, um conceito que abrangeia apenas os insumos que fossem úteis ou ao menos indispensáveis à produção, fabricação ou prestação de serviços.

E reconhecendo a importância do tema, Machado, em 2009, coordenou a obra “Não-cumulatividade tributária”, coeditada pela Editora Dialética e pelo Instituto Cearense de Estudos Tributários. Neste livro, que reuniu mais de vinte teóricos para tratar da Não cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro, adotou-se como metodologia para guiar os trabalhos a elaboração de questões que deveriam ser respondidas sobre o tema.

Dentre as questões formuladas, destaca-se a seguinte: “O que pode ser entendido como insumo, para efeito de creditamento de PIS e COFINS? O legislador ordinário é livre para fazer essa definição?”. Tendo em vista a sinergia desta questão com o objeto de pesquisa deste estudo, importa conhecer o que alguns desses estudiosos da Teoria Jurídica entendem sobre o conceito.

Machado (2009) traz suas contribuições à questão, sintetizando seu entendimento no sentido que “o conceito de insumo, no que diz respeito à não cumulatividade das referidas contribuições, deve ser o mais amplo possível, abrangendo tudo quanto seja custo para o contribuinte, a ser contraposto a sua receita, na determinação da base de cálculo respectiva”.

Como se verifica, Machado defende um conceito amplo para insumos. Para o autor, todos os custos devem permitir a apropriação de créditos. Tal posição, justifica o autor (2009), se deve à sistemática da não cumulatividade das contribuições, que não se estabelece com a técnica de imposto sobre imposto, mas de base sobre base.

Melo (2009, p. 286) também enfrentou essa questão. Após cuidadoso panorama sobre a não cumulatividade das contribuições sociais, o autor discorre que insumos “pode ser compreendido como cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços, abrangendo os fatores de produção (materiais ou intangíveis)”. Da mesma forma que Machado, Melo também defende a aplicação ampla do conceito.

Outro autor a analisar a questão foi Oliveira (2009). Após longa construção, o autor conclui que o conceito de insumos abrange todos os gastos que contribuem para a produção do bem ou serviço. Ichihara também estava entre os autores que responderam à questão. Para

---

<sup>26</sup> A interpretação construtiva tem como fundamento a necessidade de interpretação sistemática da lei, que impõe a análise de todo o sistema no qual um determinado dispositivo está inserido.

ele (2009, p. 522), o conceito de insumos é composto “de matérias-primas, materiais secundários, de embalagens necessárias, serviços que integram o produto final e tudo o mais que, mesmo não integrado ao produto final, são necessários e consumidos no processo industrial”.

Para o autor (2009), o conceito de insumos, como se verifica, abrange todos os gastos necessários e consumidos no processo industrial. Este conceito, como os demais apresentados, é mais abrangente àquele adotado pela administração tributária, uma vez que não vincula o crédito a somente aquilo que é aplicado, consumido ou que exerça uma ação direta sobre o produto em produção.

Para todos os teóricos citados nesta pesquisa (ANDRADE FILHO, 2010; GRECO, 2008; ICHIHARA, 2009; MACHADO, 2009; MELO, 2009; OLIVEIRA, 2009), portanto, o conceito adotado pela SRFB não está em harmonia com aquilo que está contido nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a), o que corrobora com a necessidade de se identificar o alcance desse desalinhamento.

### 2.3.6 INSUMOS NA TEORIA CONTÁBIL

Insumo é uma expressão de origem inglesa. É a tradução de *input*, que significa entrada. Em inglês, este termo é empregado em relação aos dados que serão inseridos em um sistema, por exemplo.

Já em termos contábeis, de acordo com Brockington (1993), significa os recursos que são consumidos por uma atividade para obtenção de lucro. Essa mesma definição consta do *Oxford dictionary on business english* (OXFORD, 1998), para o qual insumo compreende tudo aquilo que contribui para um negócio.

O conceito de insumos, como se verifica, ao contrário do que se imagina a primeira vista, é bastante amplo, e abrange todos os gastos necessários à atividade empresarial. Está alinhado, nesse sentido, ao conceito de despesas, o qual, segundo o Pronunciamento Conceitual Básico (CPC, 2008), abrange perdas assim como despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade, sendo que:

As despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação.

Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tal, não são de natureza diferente das demais despesas. Assim, não são consideradas como um elemento à parte nesta Estrutura Conceitual.

E tendo em vista esse alinhamento com o conceito de despesas, é possível concluir que o conceito de insumos inclui todos os eventos ligados à diminuição do patrimônio líquido da empresa, ou seja, os esforços despendidos para geração da receita (KAM, 1990), ou, em outras palavras, corresponde às diminuições nos benefícios econômicos durante o período contábil (SCHROEDER; CLARK, 1998). Para Iudícibus (1995, p. 155), “em sentido estrito, representa a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas”.

Em termos contábeis, portanto, o conceito de insumos não representa apenas os gastos que estão ligados ao processo de produção, mas todas as despesas incorridas na atividade. Nesse sentido, é possível inferir que uma empresa pode ter diversos tipos de insumos, que podem estar ligados à atividade de produção, administrava ou vendas<sup>27</sup>, por exemplo. Para limitar o conceito contábil de insumos, é necessário saber o contexto no qual ele está inserido.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a), por exemplo, quando utilizam a expressão insumos a associam aos bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O legislador limitou o conceito de insumos, o qual não corresponde, portanto, àquele conceito amplo, que abrangeria todas as despesas incorridas no curso das atividades, mas somente os bens e serviços utilizados na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Essas limitações levam a concluir que o presente conceito de insumos está em compasso com o conceito contábil de custos, o qual alcança apenas os bens ou serviços utilizados na produção de outros bens e serviços<sup>28</sup>. Essa foi, inclusive, a conclusão de Martins,

<sup>27</sup> Em sentido amplo, o conceito de despesa abrange tanto os gastos relacionados à produção de bens e serviços, quanto os demais gastos da atividade empresarial. Não obstante, é comum a classificação dos primeiros como custos e dos demais como despesas (em sentido estrito), destacando, ainda, a existência de um terceiro grupo, que compreende as perdas (SCHROEDER; CLARK, 1998). Essa separação é importante para efeitos de contabilidade financeira e também neste estudo, como será visto adiante. De qualquer forma, “dentro da sistemática que usa a atividade como referencial para acumulação de custos, essa separação não apresenta importância significativa” (LUIZ, 2004, p. 27).

<sup>28</sup> Esse conceito de custos está em harmonia com aquele adotado por Bittar Junior (1996), para o qual o conceito corresponde ao “gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços” e por Parisi

N. (2005, p. 207), quando apontou que “o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo”.

Tendo em vista esse alinhamento entre o conceito legal de insumos e custos<sup>29</sup>, se mostra fundamental o conhecimento da teoria contábil de custos, a qual “ocupa-se da classificação, agrupamento, controle e atribuição dos custos” (BACKER; JACOBSEN, 1972, p. 2). É este ramo da Ciência Contábil que fornecerá os subsídios necessários para saber quais bens e serviços são utilizados na produção de outros bens e serviços, ou seja, quais fatores estão ligados ao processo produtivo e, portanto, classificáveis como custos ou insumos do processo de produção.

### 2.3.7 COMPONENTES DO CUSTO

Os custos, ou mais precisamente, os custos de produção, são todos aqueles gastos necessários para transformar matéria-prima em produto acabado (ATKINSON et al., 2000). Dividem-se, basicamente, em custos de aquisição e custos de transformação. Os custos de aquisição incluem o preço do produto comprado e todos os gastos incorridos adicionalmente, até o produto estar no estabelecimento da empresa. Os custos de transformação, por sua vez, englobam os gastos relacionados ao processo de transformação do produto<sup>30</sup>.

O conceito de custos também é aplicado na prestação de serviços e abrange os gastos para produção do serviço, os quais consistem, principalmente, em mão de obra e materiais utilizados na prestação do serviço. É o que prevê, inclusive, o Pronunciamento Técnico nº 16 (CPC, 2009a), que estabelece o tratamento contábil para os estoques.

Apesar dessas linhas mestras, a definição do que pode ser considerado efetivamente um custo nem sempre é tão simples. A seguir são apresentadas algumas dessas situações, que

---

(1995, p. 21), para o qual “custos são a expressão monetária do valor dos insumos sacrificados para a geração de produtos e serviços”.

<sup>29</sup> O conceito de custos também pode ser usado de forma ampla ou restritiva. No primeiro caso, é comum adicionar ao conceito algum limitador, como “custos de produção”, que correspondem aos gastos incorridos durante o processo de produção, e “custos de vendas”, que englobam os gastos relativos ao processo de venda do produto, a exemplo das comissões de vendas. Quando não adicionados destes limitadores, o conceito de custos corresponde, normalmente, ao seu conceito restrito, que abrange somente os custos incorridos durante o processo de produção ou prestação de serviço. Nesta pesquisa, quando se utiliza este conceito, adota-se a sua definição restritiva, a qual corresponde aos custos de produção.

<sup>30</sup> Backer e Jacobsen (1972) reconhecem três categorias de elementos do custo de produção: matérias-primas diretas, mão de obra e custos gerais de produção.

irão refletir, conseqüentemente, na apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

#### *2.3.7.1 Encargos comuns*

Os custos abrangem os gastos relativos ao processo de produção, enquanto que as despesas alcançam os gastos com administração, vendas, cobrança etc. Essa separação, que a primeira vista parece ser fácil, em alguns casos se torna complexa, como é o caso dos encargos comuns.

Isso ocorre, normalmente, nas empresas com uma única administração, em que não há uma separação daquilo que está ligado à administração e à produção. Neste caso, será necessário ratear o gasto total com a administração entre despesa e custo. É o que ocorrerá se houver um departamento de recursos humanos na empresa, que controla tanto os empregados do setor administrativo quanto fabril. Neste caso, será necessário ratear o total dos gastos incorridos neste departamento entre custos e despesas.

O problema que pode surgir nesses casos é a dificuldade de se encontrar um método prático e seguro que justifique o rateio adotado. Nestes casos, como sugere Martins, E. (2003, p. 40), “só devem ser rateados e ter uma parte atribuída aos custos de produção e outra às despesas do período os valores relevantes que visivelmente contêm ambos os elementos e podem, por critérios não excessivamente arbitrários, ser divididos nos dois grupos”.

Não sendo possível o rateio com base em critérios seguros, o montante do encargo deve ser reconhecido diretamente como despesa, não se alocando nenhuma parcela aos custos.

#### *2.3.7.2 Limite dos custos de produção*

Para uma separação entre custos e despesas é necessário saber onde terminam os custos de produção. De acordo com Martins, E. (2003), “a regra é simples, bastando definir-se o momento em que o produto está pronto para a venda. Até aí, todos os gastos são custos. A partir desse momento, despesas”.

Essa situação ocorre com as embalagens, que podem ser tanto custos como despesas. Se os produtos já são colocados à venda embalados, seu custo total deve incluir os gastos com embalagens. Por outro lado, se as embalagens forem inseridas somente após as vendas, devem ser tratados como despesa.

Outro exemplo é a questão dos gastos com armazenagem, os quais deverão integrar o custo do produto somente quando são necessários à sua chegada à empresa, como ocorre com os produtos importados, que ficam armazenados até que ocorra o desembarço aduaneiro. Mas uma vez que o bem esteja apto à venda, ainda que seja necessário, por questões logísticas, mantê-lo armazenado, tais valores deverão ser reconhecidos diretamente como despesas, como sinaliza o Pronunciamento Técnico nº 16 (CPC, 2009a).

Esses exemplos demonstram a importância de se conhecer efetivamente o processo de produção. Somente assim será possível conhecer os limites entre custos e despesas.

#### *2.3.7.3 Gastos com transporte*

O custo de uma mercadoria adquirida não é somente aquele constante do documento fiscal, mas a soma deste com todos os demais gastos necessários para colocá-la em condições de venda, o que abrange, dentre outros, os gastos com fretes e seguros suportados pelo adquirente. É o que prevê o Pronunciamento Técnico nº 16 (CPC, 2009a), quando menciona que “o valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais”.

Da mesma forma, também se inserem no conceito de insumos aqueles gastos com transporte ocorridos durante a fase de produção de um bem, a exemplo do frete para transporte de um insumo para industrialização por encomenda.

É sempre importante destacar que o indicador de um gasto como custo não é a sua essência, mas a forma de sua utilização. Assim, o gasto com frete na venda do produto não pode ser considerado como custo. Da mesma forma, o gasto para transferência de um produto já pronto para a venda, do centro de distribuição para o local definitivo de venda, não deve ser considerado um custo de produção.

Portanto, na análise para enquadrar um gasto como custo ou não, importa saber os limites do custo de produção. Somente aqueles gastos incorridos durante o processo de

produção se inserem nesta qualidade. O tipo do bem ou serviço, por si só, tem pouca relevância nesta análise.

#### *2.3.7.4 Encargos financeiros*

Os encargos financeiros, regra geral, devem ser tratados na contabilidade como despesa, ainda que vinculados à aquisição de insumos. Como destaca Martins, E. (2003), se os juros com empréstimos e financiamentos fossem adicionados ao custo do produto, o mesmo deveria ser feito com capital próprio.

O autor destaca (2003), no entanto, que o Brasil e outros países estão aceitando a inclusão dos juros no custo do produto, quando o ciclo de produção é muito grande e quando poucos bens ou serviços são produzidos de uma vez.

O Pronunciamento Técnico nº 20 (CPC, 2009b), que trata dos custos de empréstimos, identifica as circunstâncias específicas em que os encargos financeiros de empréstimos obtidos devem ser incluídos no custo do estoque. Não se enquadrando nos critérios definidos neste Pronunciamento, tais gastos devem ser alocados exclusivamente às despesas, como prevê o Pronunciamento Técnico nº 16 (CPC, 2009a).

#### *2.3.7.5 Tributos recuperáveis*

De acordo com o Pronunciamento Técnico nº 16 (CPC, 2009a), os tributos recuperáveis junto ao fisco, a exemplo dos créditos oriundos da não cumulatividade, não integram o custo de aquisição do produto, uma vez que poderão ser utilizados pelo contribuinte para deduzir os débitos que forem apurados.

Dessa forma, na aquisição de um determinado produto, deverão ser deduzidos do custo de aquisição o valor do ICMS, do IPI, da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sempre que forem recuperáveis. Contabilmente, o valor do estoque deverá estar líquido desses tributos. A legislação do PIS/PASEP e da COFINS, no entanto, quando trata da base de cálculo do crédito, prevê que desta deverá ser excluída apenas a parcela relativa ao IPI e o ICMS, este último quando cobrado por substituição tributária.

Com isso, para cálculo dos créditos das contribuições sociais, não bastará se pautar pelo registro contábil, uma vez que este estará líquido dos tributos recuperáveis. Para se apurar a base de cálculo dos créditos, partindo da conta contábil, será necessário adicionar ao custo o ICMS e as próprias contribuições que forem recuperáveis.

Dessa forma, além de conhecer quais tributos são recuperáveis em cada operação, ainda é necessário saber se eles integram ou não a base de cálculo dos créditos das contribuições sociais.

#### *2.3.7.6 Gastos com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos*

Martins, E. (2003) aponta que dois tratamentos têm sido dados com pesquisa<sup>31</sup> e desenvolvimento<sup>32</sup> de novos produtos: reconhecê-lo como despesa do período ou ativá-lo como investimento para amortizá-lo como custo do produto a ser elaborado futuramente.

Neste segundo caso, que seria possível enquadrá-lo como custo, a empresa deverá ter previsões seguras quanto à quantidade de produtos a serem vendidos, de forma que o custo total seja amortizado proporcionalmente a cada produto.

Todavia, em face da dificuldade quanto ao estabelecimento de um critério seguro, bem assim a incerteza quanto à efetiva aplicação dessas pesquisas e desenvolvimentos durante este período preliminar ao início da efetiva produção, tem se optado por reconhecer esses gastos diretamente como despesa. Neste caso, não será possível classificá-lo como custo.

Hendriksen e Breda (1999) são contrários, no entanto, a essa posição. Os autores consideram mais adequado, ainda que não se possa ter total certeza quanto à viabilidade do produto, que os gastos com pesquisa e desenvolvimento sejam ativados para posterior amortização. Isso evita que tais gastos influenciem de forma negativa o resultado de um período com o qual não se correlacionam.

O Pronunciamento Técnico nº 04 (CPC, 2010) trata dessa questão, diferenciando o tratamento a ser dado à pesquisa em relação ao desenvolvimento. No primeiro caso, prevê que

---

<sup>31</sup> De acordo com o Pronunciamento Técnico nº 04 (CPC, 2010), pesquisa é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

<sup>32</sup> Desenvolvimento, conforme o Pronunciamento Técnico nº 04 (CPC, 2010), é a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso.

os gastos com pesquisas devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, uma vez que durante a fase de pesquisa a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros.

Em relação aos gastos com desenvolvimento, o Pronunciamento Técnico nº 04 (CPC, 2010) prevê a possibilidade de sua ativação, mas desde que a entidade possa demonstrar todos os aspectos enumerados a seguir:

- (a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- (b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- (c) capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- (d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;
- (e) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- (f) capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

A justificativa é que na fase de desenvolvimento, “a entidade pode, em alguns casos, identificar um ativo intangível e demonstrar que este gerará prováveis benefícios econômicos futuros, uma vez que a fase de desenvolvimento de um projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa”.

É possível inferir, portanto, que os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa, enquanto que os gastos com desenvolvimento, desde que atendidas as condições do Pronunciamento Técnico nº 04 (CPC, 2010), podem ser ativados como investimento para posterior amortização como custo do novo produto.

#### *2.3.7.7 Testes e controle de qualidade*

O critério para inclusão de um determinado gasto como custo é funcional. É necessário que ele contribua com o processo de produção. Em outras palavras, que o gasto seja necessário para ter o produto ou o serviço apto à venda. Nesse sentido, os gastos com testes e controle de qualidade devem ser enquadrados nesta categoria, sempre que forem necessários para ter o bem ou serviço.

É comum em determinados setores, como na indústria farmacêutica, a obrigatoriedade de rígidos controles de qualidade para que o produto possa ser comercializado. Não é possível a venda do bem sem tal medida (relação de causa e efeito). Esses gastos, nesse caso, se inserem no conceito de custos, uma vez que são necessários para ter o produto apto à venda.

#### *2.3.7.8 Gastos da produção não enquadrados como custos*

Como já destacado outras vezes (itens 1.1 e 2.3.5), a qualidade de insumo não está vinculada ao produto em si, mas à sua finalidade (critério funcional, de causa e efeito). Assim, um mesmo bem, dependendo da forma em que é empregado, pode ser constituído como despesa ou custo.

Os gastos com instalações, equipamentos ou mão de obra do setor produtivo, por exemplo, quando empregados para a fabricação de bens destinados ao departamento administrativo da própria empresa, não devem ser qualificados como custo, uma vez que este conceito abrange somente os bens ou serviços utilizados na produção de outros bens e serviços destinados à venda.

### 2.3.8 CLASSIFICAÇÕES E APURAÇÃO DE CUSTOS

Para controle gerencial, os custos podem ser classificados de várias formas, sendo que as mais comuns são entre diretos e indiretos, de acordo à facilidade de sua atribuição ao produto, ou fixos e variáveis, em face de sua dependência ao volume de produção. Essa classificação consta, inclusive, do Pronunciamento Técnico nº 16 (CPC, 2009a).

#### *2.3.8.1 Custos diretos e indiretos*

A divisão entre custos diretos e indiretos se refere à possibilidade ou não de medição direta do custo em relação ao produto (BACKER; JACOBSEN, 1972). É importante quando a empresa possui uma linha de produtos sob uma mesma infraestrutura.

Os custos diretos possuem uma medida de consumo objetiva. É possível saber exatamente quanto do custo foi aplicado em cada produto (ATKINSON et al., 2000), a exemplo dos quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas e horas de mão de obra empregadas.

Os custos indiretos, por sua vez, não possuem uma medida de consumo objetiva. Não é possível saber exatamente quanto do custo foi aplicado a cada produto, sendo necessário o uso de rateios para alocar parcela desses gastos a cada produto. São exemplos os gastos com aluguel, supervisão e chefias. Em resumo, todos os custos que não se enquadrarem como custos diretos deverão ser classificados como custos indiretos.

### *2.3.8.2 Custos fixos e variáveis*

A divisão entre custos fixos e variáveis, por outro lado, “é subjacente ao relacionamento desse custo com uma medida de produção ou um direcionador” (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 87), ou seja, se o custo oscila de acordo com o volume da produção.

Os custos fixos, a exemplo do aluguel da unidade fabril, permanecem inalterados, independentemente da quantidade de bens produzidos. É “um custo que não muda com mudança na execução da atividade” (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 87) e estão ligados normalmente à infraestrutura da planta de produção e administração.

Os custos variáveis, por sua vez, se alteram em face da quantidade de bens produzidos. Quanto maior for a produção, maior será o custo, ou seja, “um custo variável aumenta no total com um aumento na execução da atividade” (HANSEN; MOWEN, 2001, p. 87), a exemplo das matérias-primas, mão de obra e embalagens utilizadas<sup>33</sup>.

O Quadro 5 apresenta um resumo dessas classificações:

---

<sup>33</sup> Em relação à divisão entre custos fixos e variáveis, há, também, a possibilidade de uma terceira classificação, os custos semivariáveis, que são aqueles que variam conforme o volume de produção, mas em menor grau que os custos variáveis, a exemplo de alguns custos com mão de obra indireta. Atkinson et al. (2000) ainda cita os custos mistos, resultado da junção de custos fixos e variáveis.

**QUADRO 5 - Classificação de custos**

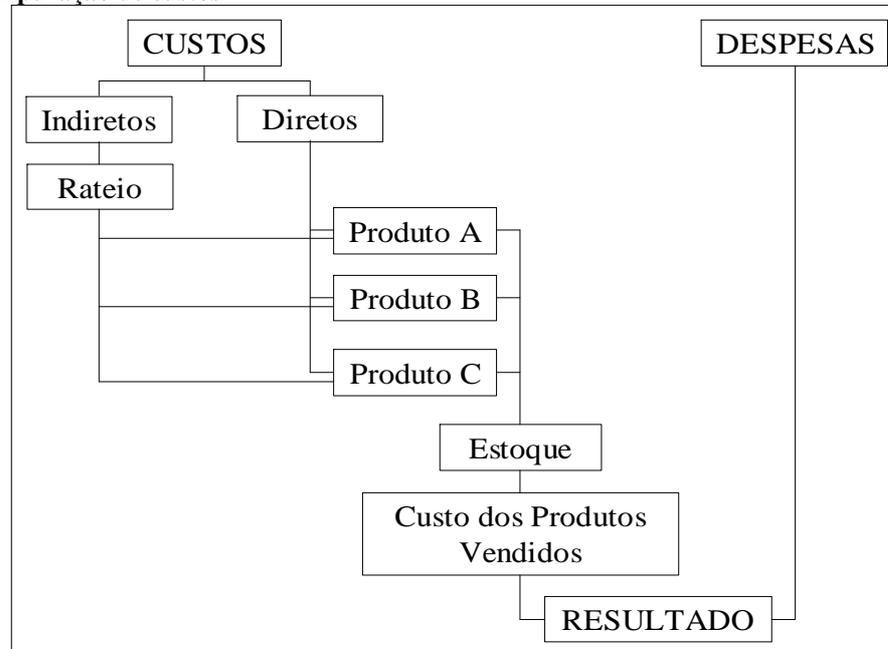
<b>Classificação</b>	<b>Definição</b>
<b>Custos diretos</b>	São aqueles aplicados de forma direta ao produto, por possuírem uma medida de consumo objetiva, a exemplo de quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas e horas de mão de obra empregadas.
<b>Custos indiretos</b>	São aqueles aplicados de forma indireta ao produto, por não possuírem uma medida de consumo objetiva, a exemplo de aluguel, supervisão e chefias.
<b>Custos fixos</b>	São aqueles que permanecem inalterados, independentemente da quantidade de bens produzidos, a exemplo do aluguel da unidade fabril.
<b>Custos variáveis</b>	São aqueles que se alteram em face da quantidade de bens produzidos, a exemplo das matérias-primas e embalagens utilizadas.

Fonte: Do autor

O conhecimento dessas classificações, bem como das distinções entre despesas e custos, é importante no processo de apuração dos custos. A partir destes conhecimentos, a ordem normalmente empregada para apuração dos custos em uma empresa é:

- 1º Separação entre custos e despesas
- 2º Apropriação dos custos diretos
- 3º Apropriação dos custos indiretos por rateio

A figura 2 ilustra o exposto:

**FIGURA 2 - Apuração de custos**

Fonte: Adaptado de Martins, E. (2003).

A separação entre custos fixos e variáveis também é importante para a tomada de decisões, uma vez que ao se decidir por aumentar a produção de um determinado produto será

possível saber quais custos sofrerão aumento. De qualquer forma, não é demasiado destacar que essas classificações de custos são importantes apenas para efeitos de contabilidade financeira. Na apuração do resultado todos esses gastos possuem a mesma natureza, enquadrando-se como despesas, de acordo com nossa Estrutura Conceitual Básica (CPC, 2008).

Para a apropriação de créditos, essa classificação dos custos também não é relevante. O que importa para caracterizar algo como custo e, conseqüentemente, permitir a apropriação de créditos, é a forma de emprego do bem ou serviço. Além das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conhecidos facilmente como custos, são também enquadrados neste conceito todos os demais bens e serviços que forem empregados na produção de outros bens e serviços, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis.

E é justamente por isso que, além dos conhecimentos fornecidos pela teoria contábil de custos, para se conhecer efetivamente quais são os insumos consumidos na prestação de serviços ou na produção de produtos destinados à venda, é necessário conhecer as especificidades de cada negócio. O conceito de insumos está sempre ligado à forma de utilização do bem ou serviço e não à sua essência. Ou seja, deve-se empregar um critério de causa e efeito, que recebe, nas palavras de Greco (2008), a definição de critério funcional.

Com isso, um determinado gasto da empresa ora pode ser considerado como custo e ora como despesa. Da mesma forma, um gasto enquadrado como custo por uma determinada empresa pode não o ser para outra.

Esse parâmetro usado para enquadrar ou não algo como despesa certamente é um dos motivadores das inúmeras dúvidas que há em relação à apropriação de créditos, uma vez que fica impossível estabelecer uma lista do que pode ou não ser insumo. A falta de familiaridade com as especificidades de cada negócio também dificulta essa análise por parte da administração tributária, o que pode justificar sua opção pela busca de um critério cada vez mais restritivo.

### 3 METODOLOGIA

Este capítulo detalha a metodologia utilizada neste estudo. Primeiramente, serão apresentados o tipo e o método de pesquisa. Em seguida, apresentam-se o objeto de estudo e os detalhes das definições operacionais das variáveis empregadas neste estudo. Por fim, apresenta-se o instrumento, o método e a forma de tratamento dos dados coletados.

#### 3.1 TIPO E MÉTODO DE PESQUISA

Neste item analisa-se, primeiramente, o tipo de pesquisa, que se divide em exploratória e descritiva. Em seguida, apresenta-se o método de pesquisa, o qual, por vez, divide-se em qualitativa e quantitativa.

##### 3.1.1 TIPO DE PESQUISA

Existem inúmeros tipos de pesquisa e cada um deles possui suas peculiaridades próprias. O tipo de pesquisa a ser escolhido em uma dissertação deve ser aquele que se revele o mais adequado à pergunta de pesquisa e aos objetivos pretendidos pelo pesquisador. Neste sentido, para cumprir a primeira fase desta pesquisa, que busca conhecer a extensão do desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumo, foi realizada uma pesquisa exploratória, dividida em bibliográfica e documental.

Segundo Barros (2002, p. 44), a pesquisa bibliográfica “é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. O objetivo da pesquisa bibliográfica é levantar tudo o que já foi escrito sobre um determinado assunto, com o objetivo de construir um paralelo entre as informações apuradas com aquilo que já foi produzido (MARTINS, G. A; THEÓPHILO, 2007). A pesquisa bibliográfica é necessária para qualquer pesquisa, quer para apurar o estado da arte sobre determinado tema, quer para fundamentá-la teoricamente.

Além da pesquisa bibliográfica, para completar a parte exploratória desta pesquisa foi realizada uma pesquisa documental, a qual utiliza documentos como fonte de dados,

informações e evidências, ou seja, que parte de fontes primárias que serão compiladas pelo próprio autor (MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, 2007). Este tipo de pesquisa guarda grande simetria com a pesquisa bibliográfica. A diferença está, basicamente, na origem dos dados a serem analisados.

Nesta pesquisa, além de artigos científicos, teses, dissertações e livros, foram analisados documentos legais que abordam os seguintes temas:

- a) contribuições sociais;
- b) não cumulatividade;

Foi dada especial atenção, ainda, à análise do conceito de insumos, tanto pelo enfoque contábil quanto jurídico, fiscal e legal. E tendo em vista que um conceito pode ter vários significados (MARTINS, G. A. 2005), esta pesquisa buscou o conceito de insumos à luz da Ciência Contábil, uma vez que este conceito, pelas regras da hermenêutica jurídica, deve ser desvendado a partir do seu significado técnico (MAXIMILIANO, 2002).

E uma vez conhecido o alcance do conceito de insumos para apropriação de créditos da Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS, ele foi comparado com aquele definido pela administração tributária, com a finalidade de identificar o desalinhamento existente. A partir de um quadro, foram identificados os principais gastos excluídos do conceito adotado pelo órgão regulador.

Feito isso, a segunda etapa desta pesquisa, classificada como descritiva, buscou identificar o impacto que o conceito adotado pela administração tributária, em relação ao conceito apresentado nesta pesquisa, ocasiona no resultado contábil das empresas.

Para alcançar este objetivo, os dados necessários foram coletados por meio de um *survey*, “uma das muitas ferramentas de pesquisa disponíveis para pesquisadores sociais” (BABBIE, 2003, p. 82), e cujo objetivo é contribuir para o conhecimento de uma área particular de interesse por meio da coleta de dados (FORZA, 2002).

Destaca-se que a utilização de um *survey* é adequado quando o estudo do fenômeno deva ocorrer em seu ambiente natural, esteja ocorrendo no presente ou tenha ocorrido no passado recente e quando não é possível controlar as variáveis dependentes e independentes (FREITAS et al., 2000). É feita normalmente com o uso de questionário ou de entrevistas, sem que os pesquisadores intervenham em nenhum momento (BRYMAN et al, 1999). É um procedimento para coleta de dados primários a partir de indivíduos (HAIR JR et al., 2005).

Assim, tendo em vista que o objetivo desta segunda fase da pesquisa é identificar o efeito do desalinhamento dos conceitos contábil e fiscal de insumos sobre o resultado contábil de empresas brasileiras sujeitas à não cumulatividade, o *survey* se mostrou muito adequado.

### 3.1.2 MÉTODO DE PESQUISA

A ciência tenta descrever a realidade de um modo verdadeiro. Para adquirir esse conhecimento, os pesquisadores empregam métodos de pesquisa. Nesta pesquisa foram empregados métodos qualitativos e quantitativos.

A primeira fase desta pesquisa, que busca identificar a extensão do desalinhamento dos conceitos contábil e fiscal de insumos, empregou métodos qualitativos, que são aqueles que apresentam descrições de coisas sem a atribuição direta de números (HAIR JR et al., 2005).

A partir da pesquisa exploratória, os dados coletados referentes aos conceitos de insumos foram tratados qualitativamente, com o objetivo de identificar a extensão do desalinhamento existente, ou seja, o que foi excluído do conceito fiscal de insumos em comparação ao conceito contábil.

E uma vez encontrada a extensão desse desalinhamento, a próxima fase da pesquisa, classificada como descritiva, buscou dados quantitativos das empresas contidas no objeto deste estudo, com o objetivo de identificar o impacto desse desalinhamento no resultado contábil dessas empresas. Esses dados quantitativos, que “são mensurações em números usados diretamente para representar as propriedades de algo” (HAIR JR et al, 2005, p. 100), foram tratados estatisticamente, para apresentar qual o impacto do desalinhamento em análise.

### 3.2 VARIÁVEIS DO ESTUDO

Como já mencionado, o objetivo desta pesquisa é identificar a extensão do desalinhamento entre o conceito contábil e fiscal de insumos para apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS e seu impacto no resultado contábil das empresas brasileiras sujeitas à não cumulatividade. As variáveis empregadas neste estudo são,

portanto, o desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumos e o resultado contábil das empresas.

A variável independente ( $X$ ) é o desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumos. Destaca-se que a variável independente é aquela que influencia outra variável. É o fator que será manipulado em sua tentativa de assegurar a sua relação com um fenômeno observado ou a ser descoberto, ou seja, na tentativa de identificar sua influência sobre um possível resultado.

O desalinhamento dos conceitos contábil e fiscal de insumos, como será demonstrado no item 4.1, foi mensurado a partir da identificação da extensão de cada um desses elementos. Uma vez conhecidas, verificou-se quais gastos foram excluídos do conceito fiscal em relação ao conceito contábil.

Esse desalinhamento será observado em relação ao resultado contábil das empresas brasileiras sujeitas à não cumulatividade, ou mais precisamente, em relação ao lucro ou prejuízo do período da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), o qual seria, portanto, a variável dependente ( $Y$ ) desta pesquisa. Esta variável é o valor a ser explicado em virtude da relação com a variável independente. É a medida que sofrerá impacto conforme a variável independente for alterada.

A opção pela escolha desta variável dependente se deve ao fato do desalinhamento em estudo ter reflexo direto no resultado contábil das empresas, o qual é influenciado pelas receitas e despesas do período de apuração.

Quanto maior for a extensão do conceito de insumos, maior será o valor dos créditos e, quanto maior for o valor dos créditos, menor será o custo dos produtos e serviços vendidos, ou seja, quanto maior o conceito de insumos menor será o custo da atividade. E quanto menor for esse custo, maior será o resultado contábil. Há uma influência inversamente proporcional entre ambas as medidas, o que permite inferir, inclusive, que qualquer limitação ao conceito de insumo terá impacto direto no resultado contábil da empresa. Quanto maior for a extensão do desalinhamento, menor será o resultado contábil da empresa sujeita à não cumulatividade.

Em resumo, as variáveis deste estudo são:

- a)  $X$  = desalinhamento dos conceitos contábil e fiscal de insumos para apropriação de créditos das contribuições sociais;
- b)  $Y$  = resultado contábil das empresas brasileiras sujeitas à não cumulatividade.

### 3.3 OBJETO DO ESTUDO

De acordo com dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2010), o número de empresas no Brasil, em 2008, atingiu o número de 4.077.662 empresas. Nem todas essas empresas, no entanto, estão sujeitas à não cumulatividade. Como foi apresentado no item 2.2.6, somente as empresas tributadas com base no Lucro Real estão sujeitas à não cumulatividade, sendo que destas ainda há algumas exceções em face da atividade desenvolvida, como é o caso das instituições financeiras.

Tendo em vista essas limitações, a população das empresas sujeitas à não cumulatividade das contribuições sociais corresponde, em relação ao ano de 2009, a um número em torno de 170.000 empresas (OLIVEIRA, 2010).

Uma vez que a realização de um censo com essa população não é algo exequível nesta pesquisa, tanto pelo tempo disponível quanto pelo acesso e identificação dessas empresas, optou-se por uma amostra não estatística dessa população, composta por 10 empresas, as quais constituem o objeto de estudo desta pesquisa.

Cabe destacar que este conjunto foi coletado de forma aleatória entre os 20.000 assinantes da empresa FISCOsoft Editora Ltda e entre as 36 empresas associadas ao Sindicato da Indústria de Abrasivos dos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Espírito Santo, Paraná, Santa Catarina e Pernambuco (SINAESP), devidamente relacionadas na página do sindicato na internet. A escolha desses grupos foi motivada por critérios de conveniência. Os assinantes da empresa FISCOsoft Editora Ltda foram escolhidos pelo fato do pesquisador ser Diretor nesta empresa e as empresas associadas ao SINAESP foram selecionadas pela facilidade de se obter os dados necessários para contatá-las, uma vez que o sindicato disponibiliza em sua página na internet a relação dos associados.

Adotou-se, portanto, uma amostragem não probabilística, onde “a seleção de elementos para a amostra não é necessariamente feita com o objetivo de ser estatisticamente representativa da população” (HAIR JR et al., 2005, p. 246). Este método de amostragem por conveniência tem a vantagem de ser rápido, barato e fácil, em que pese os resultados e as conclusões só se aplicarem às empresas que compõem o objeto de estudo, ou seja, sem pretensões de generalizar seus resultados (HILL; HILL, 2005).

### 3.4 INSTRUMENTO, MÉTODOS DE COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Neste item são apresentados os detalhes do instrumento de pesquisa e os métodos de coleta empregados para ter acesso às informações. Como será visto, o instrumento de pesquisa é constituído por um questionário auto administrado, que foi hospedado na internet.

#### 3.4.1 INSTRUMENTO DE PESQUISA

Tendo em vista que “uma boa *survey* exige bons questionários para garantir a precisão dos dados” (HAIR JR et al, 2005, p. 159), foi desenvolvido um questionário auto administrado, estruturado em três partes.

A primeira parte do questionário, que contempla uma pergunta fechada, buscou identificar qual é a atividade preponderante da empresa, entre as opções: indústria, comércio e serviço. Essa informação é importante, pois a não cumulatividade das contribuições sociais tem apresentado efeitos diferentes de acordo com a atividade da empresa, como demonstrou a pesquisa de Nogueira (2006). Esta questão poderia identificar, portanto, onde o conceito de insumos adotado pela administração tributária tem causado efeitos mais negativos.

Em seguida, buscou-se saber, por meio de outra pergunta fechada, qual é o envolvimento do respondente com apuração das contribuições sociais. As opções buscam identificar se o respondente efetua a apuração, se é responsável pela apuração ou se, por ventura, não participa da apuração das contribuições sociais. Os questionários que forem respondidos por pessoas que não participam da apuração serão descartados, uma vez que tais pessoas, possivelmente, não estariam habilitadas a respondê-lo.

A terceira parte do questionário, destinada à identificação do efeito do desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumos no resultado contábil das empresas, contemplou questões quanto às receitas, custos e resultado auferido pela empresa e sobre a apuração dos créditos das contribuições. Todas essas informações deveriam ser respondidas considerando o ano de 2009.

Uma vez que as normas expedidas pela administração tributária mitigaram aquilo que estava contido nas leis que instituíram a não cumulatividade das contribuições, e que muitas empresas podem não estar seguindo essas orientações, buscou-se identificar o impacto

entre aquilo que está contido nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a) e o entendido pela SRFB.

As questões enviadas não tiveram a finalidade de saber se as empresas estão adotando as orientações emanadas pela SRFB, nem mesmo se adotam o modelo contido nas leis instituidoras da não cumulatividade, o qual vem sendo criticado desde a sua criação.

Esta técnica buscou evitar possíveis distorções que podem estar contidas em pesquisas anteriores, que não consideraram que muitas empresas têm ingressado com ações judiciais e administrativas, que podem ter alterado o modelo de não cumulatividade implantado para as contribuições sociais.

E uma vez que a extensão do conceito de insumos está no centro das dúvidas sobre a não cumulatividade, é apresentado no questionário, inicialmente, um comparativo entre os conceitos contábil e fiscal, inclusive com exemplos de insumos que são excluídos pelo conceito adotado pela SRFB, como forma de auxiliar os respondentes.

Para facilitar ainda no preenchimento das respostas, foi elaborada uma planilha, entregue anexa ao e-mail encaminhado aos respondentes, no qual são solicitadas 5 informações, que constam do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) e da DRE, relativos ao ano de 2009. Com essas informações, o respondente teria os percentuais que precisariam ser informados nas questões números 3 a 6.

A opção por escolher questões com base em percentuais, ao invés de valores numéricos contidos no DACON e na DRE, teve por objetivo não criar um obstáculo quanto ao encaminhamento de informações que a empresa possua políticas de sigilo.

Essas informações tinham por objetivo verificar:

- a) qual o percentual de desalinhamento do conceito fiscal e contábil de insumos em relação ao resultado contábil da empresa sujeita à não cumulatividade;
- b) qual a representatividade dos créditos relativos a insumos em relação ao total dos créditos apurados pela empresa;
- c) se a não cumulatividade é preferível a essas empresas em relação à cumulatividade;
- d) se a não cumulatividade seria preferível ao regime cumulativo, apenas com a adoção do conceito contábil de insumos.

Também foi solicitado que o respondente classificasse, entre os encargos excluídos do conceito fiscal de insumos, aqueles que possuíam maior relevância para sua atividade. Para tanto, a cada crédito citado o respondente deveria classifica-lo entre “muito importante”, “importante”, “pouco importante” e “sem importância”. O objetivo desta questão é identificar qual encargo excluído pela SRFB tem maior impacto para a empresa.

E por fim, perguntou-se, ainda, se o respondente gostaria de receber os resultados da pesquisa. Em caso afirmativo, deveriam ser inseridas informações para que o envio pudesse ser realizado.

Destaca-se que os critérios usados para formulação do questionário, inclusive quanto ao número de questões, observou as sugestões de Hair Jr et al. (2005). Não se ignorou, no entanto, os problemas que normalmente podem surgir com este tipo de questionário, como o fato de não se ter certeza se a pessoa que o respondeu era efetivamente a pessoa objetivada, se não houve influência de terceiros, equívocos de interpretação ou mesmo se as perguntas foram respondidas com a devida atenção, correspondendo à verdade. Estas limitações deverão ser ponderadas, inclusive, no resultado desta pesquisa.

#### 3.4.2 MÉTODOS DE COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Para a fase descritiva desta pesquisa, os dados foram coletados por meio de questionário (Apêndice B), que consiste em um conjunto predeterminado de perguntas, desenvolvido para coletar dados dos respondentes. Este questionário foi hospedado na internet, na página do *SurveyMonkey* (<http://www.surveymonkey.com/s/insumos>), e dirigido às empresas contempladas no objeto do estudo (item 3.3) durante os meses de novembro de 2010 a fevereiro de 2011.

A escolha pelo uso de questionário possui diversas vantagens em relação às entrevistas pessoais, como obter informações de um grande número de empresas em um tempo curto, quantificar melhor as informações e tabular os dados com maior facilidade (GRANDE, 2004).

O uso de tecnologia para envio e recebimento dos dados também possui vantagens em relação ao uso do correio, como a redução de custos com postagem e fotocópias e a diminuição do tempo de respostas, uma vez que as mensagens são entregues

instantaneamente, qualquer que seja a distância geográfica entre o pesquisador e o respondente (ILIEVA; BARON; HEALEY, 2002).

Apesar das vantagens das ferramentas utilizadas, reconhece-se que na maioria das situações em que se aplica um questionário, o número de respostas não coincide com número de casos da amostra (HILL; HILL, 2005), principalmente pelo receio que as empresas possuem em divulgar dados financeiros, ainda que em trabalhos científicos. A baixa taxa de retorno das pesquisas *survey* é, inclusive, um dos grandes problemas deste tipo de técnica (HAIR JR et al., 2005), e para contornar essa desvantagem, algumas estratégias foram adotadas.

Primeiramente, foi elaborado um pré-teste, cujo objetivo foi avaliar a compreensão do questionário por 3 profissionais envolvidos com a apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Após esse pré-teste, ocorrido em novembro de 2010, e a avaliação dos respondentes, o questionário passou por alguns ajustes, buscando torná-lo de mais fácil compreensão.

Concluída a versão final do questionário, ele foi enviado às empresas objeto deste estudo junto com uma carta de apresentação (Apêndice A), onde são demonstrados os motivos, objetivos e a importância da pesquisa, garantindo o sigilo das informações recebidas e assumindo o compromisso de envio aos respondentes dos resultados coletados na pesquisa.

Para aumentar a taxa de retorno, se optou pelo uso de questões baseadas apenas em percentuais sobre os elementos analisados, sem que isso prejudicasse a mensuração daquilo que se desejava medir. E uma vez que não é objetivo desta pesquisa saber se as empresas estão adotando ou não o conceito da administração tributária, isso também deveria evitar possíveis rejeições quanto à exposição da empresa.

Após 20 dias do envio da primeira remessa de e-mail apresentando a pesquisa, tendo em vista a baixa quantidade de respostas, foi encaminhado novo e-mail aos responsáveis das áreas contábil, fiscal ou tributária das empresas escolhidas, contendo anexada a carta de apresentação anteriormente enviada, solicitando apoio para que a mesma fosse respondida. Como em ambas tentativas, o número de retornos ficou aquém do esperado, ainda foram realizados contatos telefônicos com alguns dos respondentes para esclarecer dúvidas sobre o questionário e incentivá-los a auxiliar nesta pesquisa.

E uma vez que o número de retornos ainda não aumentou, optou-se, então, por uma segunda estratégia: enviar o questionário às empresas vinculadas ao SINAESP. O retorno,

contudo, permaneceu baixo, o que motivou, após 5 dias do seu envio, a realização de contatos telefônicos com todas as empresas vinculadas ao Sindicato, na tentativa de convencê-las a auxiliar na pesquisa.

Os dados coletados foram, então, tratados por meio de técnicas de estatística descritiva, tais como gráficos, distribuição de frequência e medidas associadas a essas distribuições, como médias, medianas e desvio padrão (ANDERSON; SWEENEY; WILLIAMS, 2008; HAIR JR et al., 2005). A apuração dos dados foi feita pelos *softwares* Excel e Minitab.

### 3.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Os maiores problemas relacionados aos *survey* se referem à baixa taxa de retorno das respostas e à incerteza se a pessoa que o respondeu era efetivamente a pessoa objetivada, se compreendeu as questões, bem assim se as perguntas foram respondidas com a devida atenção.

O primeiro problema impede que os resultados obtidos sejam estatisticamente generalizados para a população. Todavia, a partir das informações analisadas é possível ter conclusões a respeito do tema pesquisado e do impacto que isso ocasiona no resultado contábil das empresas objeto da pesquisa.

Em relação ao segundo problema, o descarte das respostas obtidas por aqueles que não estão envolvidos com a apuração das contribuições deve amenizá-lo. No que se refere à compreensão das questões pelas pessoas objetivadas, este problema deve ter se reduzido após os ajustes realizados com o pré-teste. Não se ignora, no entanto, que um questionário fechado sempre impede que o respondente faça possíveis ponderações sobre sua realidade quando não refletida nas opções de respostas.

E não obstante as estratégias adotadas, a natureza impessoal do método empregado dificulta a verificação da validade das descrições, uma vez que não é possível afirmar que o respondente empregou a devida atenção ou mesmo que suas respostas correspondam à verdade.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta, primeiramente, os resultados da pesquisa bibliográfica e documental, que buscou identificar, de forma qualitativa, o desalinhamento existente entre os conceitos fiscal e contábil de insumos.

Em seguida, são apresentados os resultados da pesquisa descritiva, cujo objetivo foi identificar, de forma quantitativa, o efeito do desalinhamento do conceito de insumos no resultado contábil das empresas brasileiras sujeitas à não cumulatividade.

### 4.1. EXTENSÃO DO DESALINHAMENTO DOS CONCEITOS CONTÁBIL E FISCAL DE INSUMOS

A primeira fase desta pesquisa teve por objetivo identificar o desalinhamento entre os conceitos fiscal e contábil de insumos. Para tanto, buscou o significado dessa expressão em diferentes perspectivas, com a finalidade de desenvolver, a partir da teoria contábil, um conceito de insumos próprio para apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Conforme foi demonstrado, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a) não trouxeram um conceito de insumos, apenas condicionaram o direito ao crédito aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Essa omissão em relação ao que seriam insumos, além de gerar grande confusão nos contribuintes (PÊGAS, 2003), possibilitou à SRFB inserir, por meio de instruções normativas, aquilo que entende por insumos, o que, na posição da teoria jurídica, não estaria em harmonia ao contido nas leis instituidoras da não cumulatividade.

E uma vez que o conceito adotado pela SRFB não vincula o contribuinte, a teoria jurídica desenvolveu estudos, com o objetivo de identificar a extensão deste conceito. Tendo em vista a materialidade das contribuições sociais, a teoria jurídica afastou os conceitos existentes em relação a outros tributos, bem assim aquela adotada pela própria SRFB. Esses teóricos defendem a utilização de um conceito amplo, abrangendo todos os bens e serviços

que sejam utilizados na prestação de serviços e na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Neste estudo, no entanto, observando as lições da hermenêutica jurídica, se buscou o desenvolvimento de um conceito de insumos a partir da teoria contábil, uma vez que os conceitos pertencentes ao ramo do direito público devem ser desvendados a partir do sentido técnico.

E partindo da teoria contábil, foi verificado que o conceito de insumos abrange todas as despesas incorridas na atividade empresarial. As Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a), no entanto, limitaram esse conceito, ao vinculá-lo aos bens e serviços utilizados na produção de outros bens e serviços. Tendo em vista essa limitação e o sistema ao qual se insere, foi possível inferir que o conceito de insumos para apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS corresponde ao conceito de custos para a teoria contábil, o que evidencia a importância desta ciência na construção dos conceitos jurídicos, principalmente no âmbito tributário, que busca em eventos econômicos o suporte para sua incidência.

Assim, tendo em vista as lições da teoria contábil e as limitações impostas pelas Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a), foi possível concluir que o conceito de insumos para apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS abrange:

*Os bens e serviços tributados em sua fase anterior de comercialização e utilizados, de forma direta ou indireta, na produção de outros bens e serviços destinados à venda.*

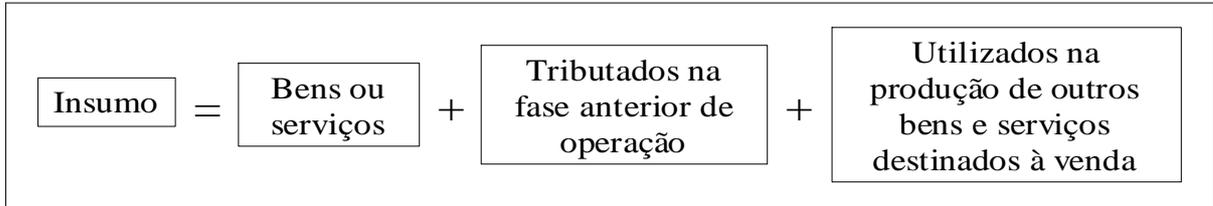
Tendo em vista esse conceito, dentre todos os gastos incorridos na atividade, para identificar aqueles que possibilitam a apropriação de créditos, por se enquadrarem no conceito de insumos, o primeiro passo é saber se houve incidência das contribuições na fase anterior de comercialização do bem ou serviço. Feito isso, é necessário analisar, ainda, se ele se enquadra como:

- a) bem utilizado na produção de outros bens destinados à venda;
- b) bem utilizado na prestação de serviço;
- c) serviço utilizado na produção de bens destinados à venda; ou

d) serviço utilizado na prestação de outro serviço.

A figura 3 ilustra essa esquematização:

**FIGURA 3 - Conceito de insumos**



Fonte: Do autor

Essa metodologia para identificação de insumos que permitem a apropriação de créditos, apoiada nos estudos desenvolvidos pela teoria contábil de custos, pode ser aplicada em relação a qualquer encargo incorrido na atividade empresarial, a fim de identificar quais gastos se inserem neste conceito. Também é possível aplicar essa metodologia àquela relação de encargos não enquadrados como insumos pela SRFB, citada no item 2.3.3, o que auxiliará na identificação do desalinhamento existente entre os conceitos fiscal e contábil de insumos:

**QUADRO 6 - Encargos enquadrados nos conceitos de insumos**

Encargo	Insumo?		Justificativa
	Fiscal	Contábil	
Despesas efetuadas com o fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados	Não	Sim	Bens e serviço utilizados na produção de outros bens destinados à venda
Diárias pagas a empregados e funcionários em virtude da prestação de serviços em localidade diversa da que residem ou trabalham	Não	Não	Valores recebidos por pessoa física não sofrem incidência das contribuições
Gastos com passagens, transporte e hospedagem em hotéis feitos com funcionários que tenham de se deslocar até o local da prestação do serviço	Não	Sim	Serviços utilizados na prestação de outro serviço
Despesas de aluguéis de veículos para transporte de empregados e funcionários	Não	Sim	Serviço utilizado na produção de bens destinados à venda
Rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas pela empresa de serviço de transporte rodoviário de carga	Não	Sim	Serviços utilizados na prestação de outro serviço
Gastos efetuados com telecomunicações para rastreamento via satélite, com seguros de qualquer	Não	Sim	Serviços utilizados na prestação de outro serviço

Encargo	Insumo?		Justificativa
	Fiscal	Contábil	
espécie, sobre os veículos, ou para proteção da carga, obrigatórios ou não, e com pedágios para a conservação de rodovias, quando pagos pela empresa prestadora do serviço			
Insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais, centros de distribuição ou do estabelecimento vendedor para o comprador	Não	Depende	Somente o transporte de produto em elaboração se enquadra como serviço utilizado na produção de bens destinados à venda

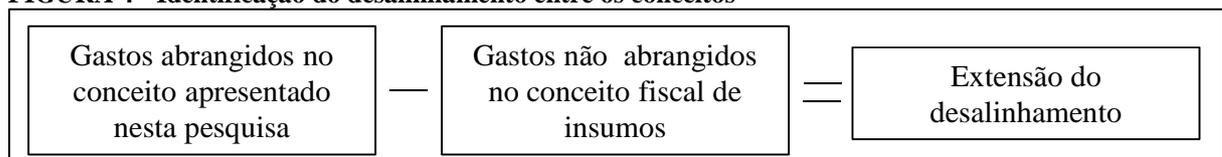
Fonte: Do autor

O Quadro 6 permite identificar que há realmente um desalinhamento entre os conceitos fiscal e contábil de insumos e esse desalinhamento seria ainda maior se não fossem as limitações impostas pelas próprias Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (BRASIL, 2002a, 2003a), que impossibilitam a apropriação de créditos na hipótese de não ter havido incidência das contribuições na operação anterior.

Em síntese, portanto, para a administração tributária somente os bens ou serviços **consumidos ou aplicados, ou que exerçam uma ação direta sobre o produto em fabricação**, estão enquadrados no conceito de insumos (conceito fiscal de insumos). Nesta pesquisa se concluiu, no entanto, que todos os bens ou serviços **utilizados, de forma direta ou indireta, na produção de outros bens e serviços** se enquadram nesse conceito (conceito contábil de insumos), evidenciando o desalinhamento existente entre os conceitos.

Os gastos que se identifiquem com este último conceito, mas que não passem pelo crivo do primeiro, representam o desalinhamento existente. A figura 4 esquematiza como deve ser feita essa análise para identificação do desalinhamento existente:

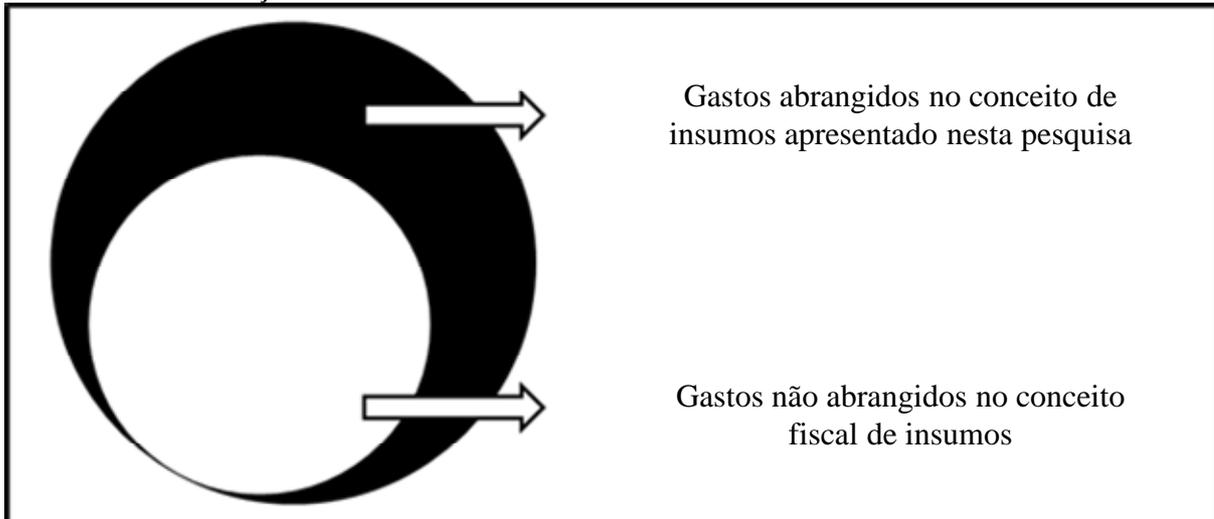
**FIGURA 4 - Identificação do desalinhamento entre os conceitos**



Fonte: Do autor

Quanto maior a diferença entre os gastos abrangidos pelo conceito apresentado nesta pesquisa em relação aos gastos não abrangidos pelo conceito fiscal, maior será o desalinhamento existente. A figura 5 permite visualizar essa afirmativa:

**FIGURA 5 - Visualização da extensão do desalinhamento entre os conceitos**



Fonte: Do autor

O desalinhamento existente entre os conceitos de insumo interfere negativamente no montante de créditos a ser apropriado e, conseqüentemente, no resultado contábil dessas empresas. Dessa forma, quanto maior for o desalinhamento, maior será o impacto no resultado contábil.

#### 4.2 EFEITO DO DESALINHAMENTO DOS CONCEITOS CONTÁBIL E FISCAL DE INSUMOS NO RESULTADO CONTÁBIL DAS EMPRESAS BRASILEIRAS SUJEITAS À NÃO CUMULATIVIDADE

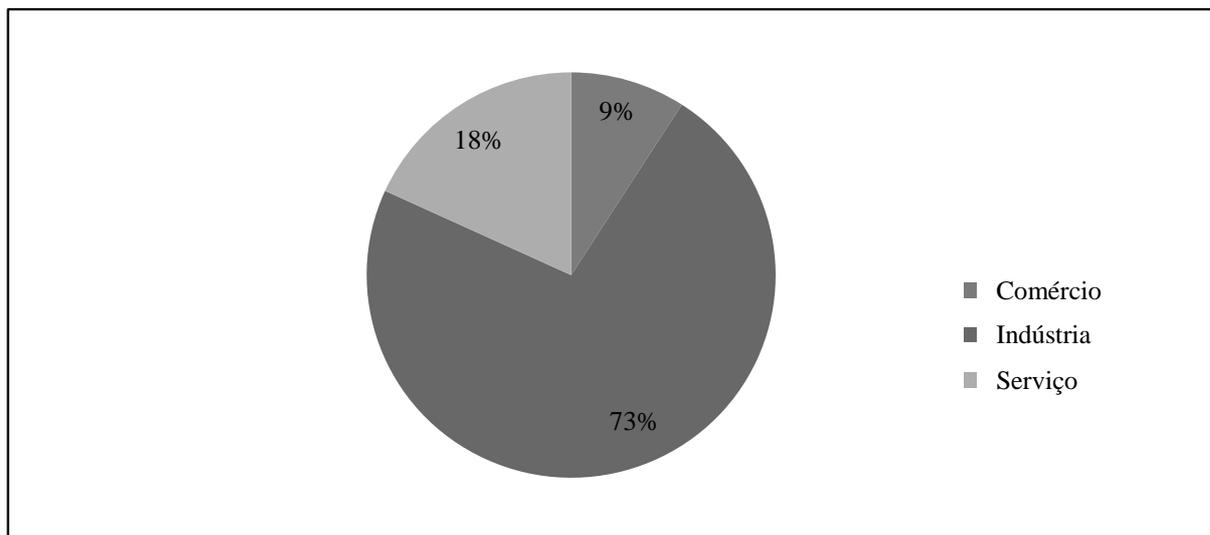
Uma vez identificado o desalinhamento existente entre os conceitos contábil e fiscal de insumos, o próximo passo desta pesquisa foi identificar o seu impacto no resultado contábil das empresas contidas no objeto de estudo desta pesquisa (item 3.3). Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva, cujos dados foram coletados por meio de um *survey* (item 3.4.2).

Ao todo, foram enviados, entre os meses de novembro de 2010 e fevereiro de 2011, 536 questionários, sendo 500 para os assinantes da empresa FISCOsoft Editora Ltda e 36

para as empresas associadas ao SINAESP. Deste total, 28 questionários tiveram seu preenchimento iniciado, mas apenas 11 concluídos, o que representa 2,05% do total dos questionários enviados.

Considerando apenas o conjunto de respondentes que concluíram a pesquisa, é possível constatar a seguinte distribuição em relação à atividade preponderante das empresas respondentes:

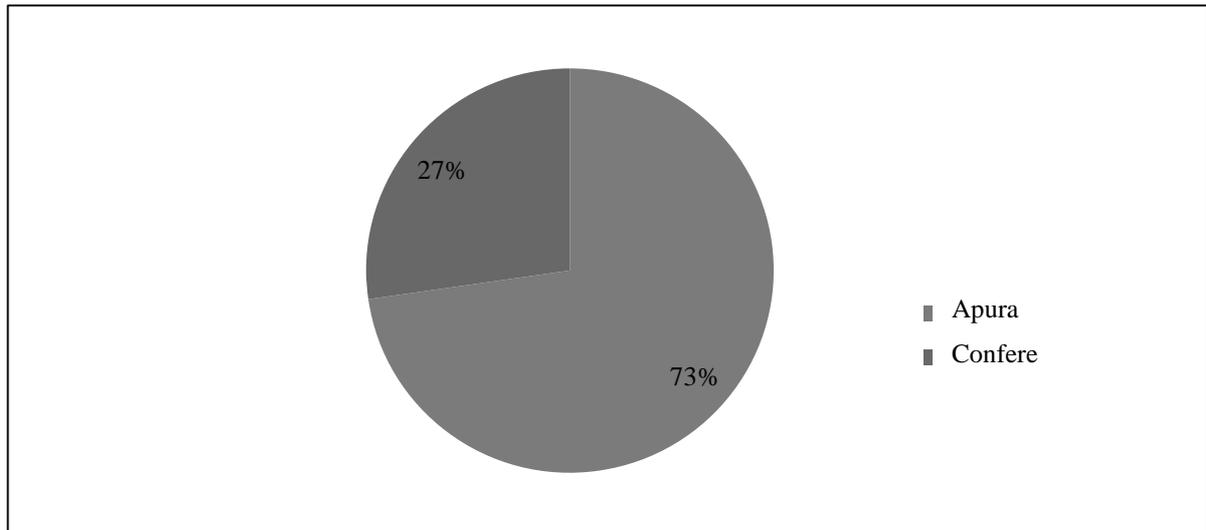
**GRÁFICO 1 - Distribuição por atividade preponderante**



Fonte: Do autor

Tendo em vista que a pesquisa está voltada à análise do impacto do conceito de insumos no resultado contábil das empresas sujeitas à não cumulatividade e que tal encargo não tem reflexo na atividade comercial, nas análises quanto ao desalinhamento dos conceitos contábil e fiscal de insumos não serão consideradas as respostas deste grupo, o que reduz o objeto deste estudo a 10 empresas.

Mas ainda considerando todas as empresas que finalizaram a presente pesquisa, é possível verificar que o contato dos respondentes com a apuração das contribuições se concentra, principalmente, entre aqueles que apuram a contribuição, conforme demonstra o gráfico 2.

**GRÁFICO 2 - Distribuição por contato com a apuração das contribuições**

Fonte: Do autor

Tendo em vista o pequeno tamanho da amostra, não foi possível fazer um tratamento estatístico que permitisse-se expandir as conclusões desta pesquisa à toda população das empresas sujeitas à não cumulatividade. De qualquer forma, a partir das respostas obtidas na pesquisa com o conjunto das 10 empresas na qual o conceito de insumos pode ter impacto, foi possível obter diversas informações quanto à não cumulatividade.

Foi possível verificar, primeiramente, que a relação percentual existente entre a base de cálculo dos créditos e a receita de venda de bens e serviço corresponde a:

**TABELA 1 - Base de cálculo total dos créditos e receita**

Atividade	Percentual
Indústria	37,55%
Indústria	36,69%
Indústria	41,99%
Indústria	38,60%
Indústria	32,00%
Indústria	35,00%
Indústria	67,91%
Indústria	85,43%
Serviço	18,27%
Serviço	81,00%
<b>MÉDIA</b>	<b>47,44%</b>

Fonte: Do autor

Tendo em vista que o objetivo da não cumulatividade é impedir o efeito em "cascata", ou seja, que as contribuições sociais incidam sobre bases já agravadas pelas contribuições, quanto maior for a base de cálculo dos créditos, menor será o ônus tributário. A

partir do confronto entre o montante apurado das contribuições e seus respectivos créditos que se chegará ao montante devido das contribuições.

Também foi possível encontrar a relação percentual existente entre os bens e serviços utilizados como insumos (conceito fiscal) e a receita de venda de bens e serviços, conforme tabela 2:

**TABELA 2 - Conceito fiscal de insumos e receita**

<b>Atividade</b>	<b>Percentual</b>
Indústria	21,20%
Indústria	16,67%
Indústria	14,44%
Indústria	21,10%
Indústria	21,50%
Indústria	19,00%
Indústria	60,14%
Indústria	70,54%
Serviço	75,00%
Serviço	13,34%
<b>MÉDIA</b>	<b>33,29%</b>

Fonte: Do autor

Como se verifica, a base de cálculo dos créditos calculada a partir dos bens e serviços utilizados como insumos, ainda que adotado o conceito fiscal, é representativa em relação à receita apurada, o que evidencia a importância de se pesquisar sobre este assunto, uma vez que seu desalinhamento poderá ter forte efeito no resultado contábil das empresas.

A relação percentual existente entre os bens e serviços utilizados como insumos (conceito contábil) e a receita de venda de bens e serviços também foi uma das informações encontradas nesta pesquisa:

**TABELA 3 - Conceito contábil de insumos e receita**

<b>Atividade</b>	<b>Percentual</b>
Indústria	27,15%
Indústria	20,47%
Indústria	16,34%
Indústria	26,55%
Indústria	25,40%
Indústria	23,00%
Indústria	60,14%
Indústria	71,17%
Serviço	16,34%
Serviço	75,00%
<b>MÉDIA</b>	<b>36,16%</b>

Fonte: Do autor

A relação entre a receita de venda de bens e serviços e o total de insumos apurados com base no conceito apresentado nesta pesquisa, em comparação ao conceito fiscal, se mostra ainda mais relevante, já evidenciando um desalinhamento entre os conceitos em relação às empresas contempladas no objeto deste estudo.

Outra informação identificada em relação às empresas analisadas refere-se à relação percentual existente entre lucro/período do período e a receita da venda de bens e serviços:

**TABELA 4 - Lucro e receita**

<b>Atividade</b>	<b>Percentual</b>
Indústria	22,80%
Indústria	28,71%
Indústria	12,27%
Indústria	23,54%
Indústria	22,86%
Indústria	12,00%
Indústria	9,79%
Indústria	-1,96%
Serviço	31,97%
Serviço	7,00%
<b>MÉDIA</b>	<b>16,90%</b>

Fonte: Do autor

A tabela 4 apresenta a relação existente entre a receita auferida com a venda de bens e serviços e o lucro auferido pela empresa. Esta informação possibilitará apurar o efeito do desalinhamento dos conceitos contábil e fiscal de insumos no resultado contábil das empresas contempladas nesta pesquisa.

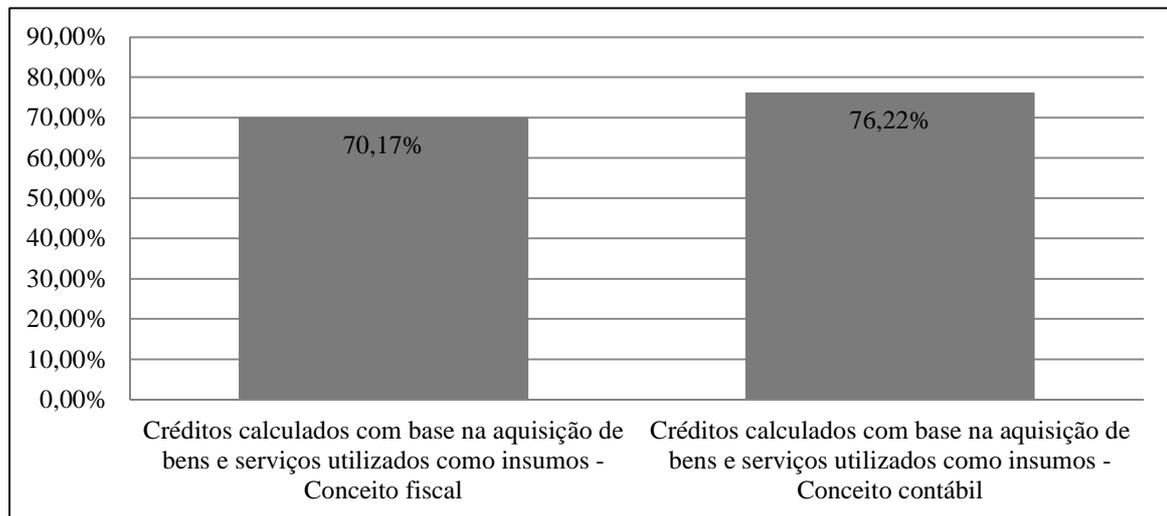
E analisando conjuntamente as tabelas transcritas anteriormente, são possíveis outras conclusões sobre a identificação do desalinhamento entre os conceitos fiscal e contábil de insumos e seu consequente efeito no resultado contábil das empresas brasileiras.

É possível concluir, por exemplo, que a média dos créditos, calculada com base na aquisição bens e serviços utilizados como insumos, representa 70,17% da média total dos créditos apurados pela empresa, considerando os conceitos adotados pela SRFB. Se considerado o conceito apresentado nesta pesquisa, este percentual passaria para 76,22%, evidenciando sua importância em relação ao total dos créditos.

Tais percentuais, destacados no gráfico 3, evidenciam a importância dos créditos calculados com base nos bens e serviços utilizados como insumos em face do total dos créditos apurados pela empresa, motivo, inclusive, das inúmeras consultas feitas pelos

contribuintes à administração tributária acerca da extensão deste conceito, como mencionado no item 1.5.

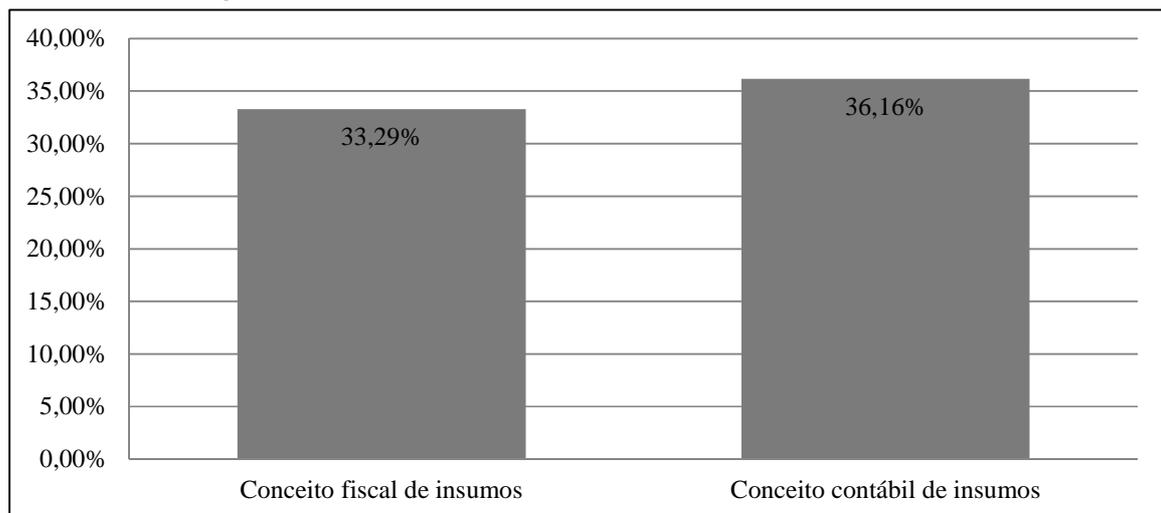
**GRÁFICO 3 - Relação dos créditos sobre insumos com o total dos créditos**



Fonte: Do autor

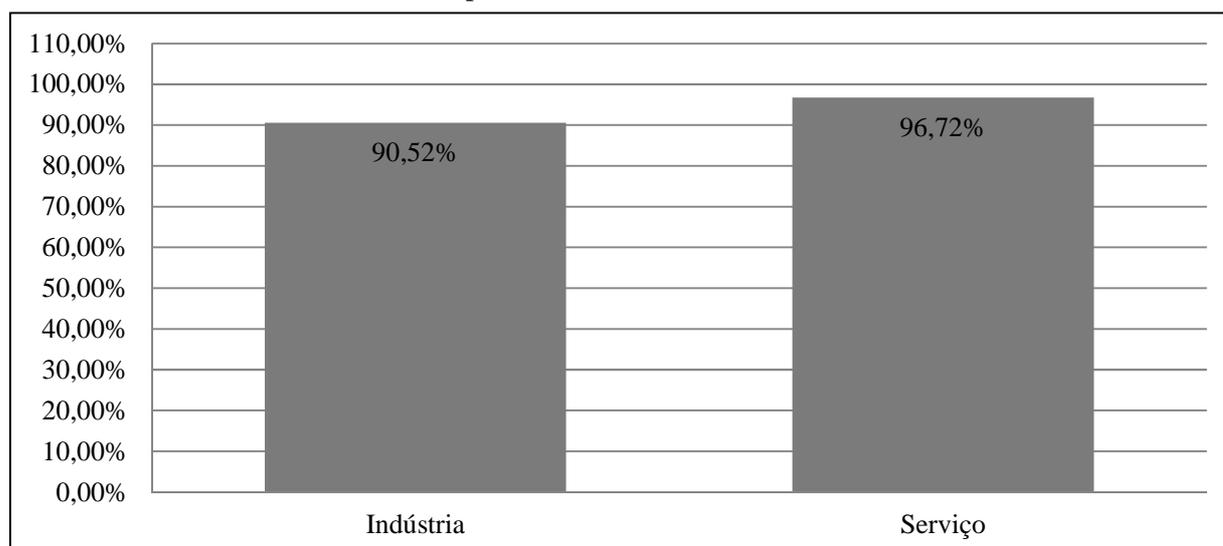
Também é possível verificar que há realmente um desalinhamento entre o conceito fiscal e contábil de insumos. Enquanto a base de cálculo do primeiro representa uma média de 33,29% da receita auferida pela empresa; a segunda representa uma média de 36,16%. Isso demonstra que o conceito apresentado pela SRFB restringiu a definição de insumos. O conceito adotado pela SRFB representa 92,08% daquela apresentada nesta pesquisa.

Esses percentuais confirmam o pressuposto adotado para realização desta pesquisa (item 1.1), ou seja, que haveria um desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumos.

**GRÁFICO 4 - Relação dos créditos sobre insumos com a receita auferida**

Fonte: Do autor

Nogueira (2006), em seu estudo, demonstra que a não cumulatividade das contribuições apresenta efeitos diferentes de acordo com a atividade da empresa. Nesta pesquisa, o efeito do desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumos também teve um impacto maior, de acordo com a atividade exercida pela empresa. Como evidenciado no gráfico 5, esse desalinhamento teve maior impacto na atividade de serviços.

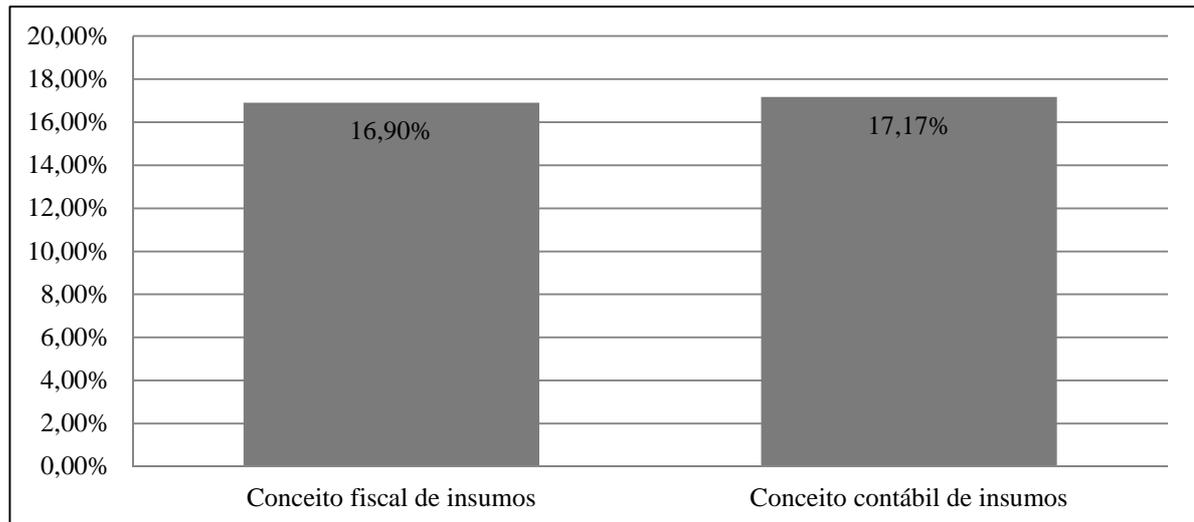
**GRÁFICO 5 - Efeito do desalinhamento por atividade**

Fonte: Do autor

Outra informação identificada é que o lucro das empresas, que representou 16,90% da receita auferida, se adotado o conceito de insumos proposto nesta pesquisa teria atingido o percentual de 17,17%, o que representa um aumento de 1,57%.

Estas informações permitem concluir que o desalinhamento dos conceitos fiscal e contábil de insumos possuem realmente um impacto no resultado contábil das empresas sujeitas à não cumulatividade das contribuições sociais. Quanto maior o desalinhamento, menor será o resultado contábil dessas empresas, como citado no item 3.2.

**GRÁFICO 6 - Relação dos lucros com a receita auferida**



Fonte: Do autor

É possível simular o efeito desse desalinhamento no resultado contábil de uma empresa adotando a metodologia empregada nos seguintes dados fictícios:

- a) Receita auferida: R\$ 1.000.000,00;
- b) Base de cálculo dos créditos calculados com base na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos (conceito fiscal): R\$ 332.900,00;
- c) Base de cálculo dos créditos calculados com base na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos (conceito contábil): R\$ 361.600,00;
- d) Lucro auferido (conceito fiscal): R\$ 169.000,00.

A diferença entre a base de cálculo dos créditos, tendo em vista os conceitos contábil e fiscal, é de R\$ 28.700,00. Tendo em vista as alíquotas das contribuições, de 1,65% para a Contribuição para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS, é possível concluir que o valor de crédito não aproveitado equivale a R\$ 2.654,75. Se os créditos não aproveitados forem adicionados ao lucro do período, este passará a ser de R\$ 171.654,75.

Esse impacto é representado pelos bens e serviços que não se inserem no conceito fiscal de insumos. Para cada atividade, esses bens e serviços são variáveis, o que justifica o desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumos terem impacto diverso de acordo com a atividade exercida pela empresa.

Na tabela 5 é apresentada uma relação de insumos excluídos do conceito fiscal de insumos, a qual foi disponibilizada às empresas contempladas no objeto de estudo:

**TABELA 5 - Encargos excluídos do conceito fiscal de insumos**

<b>Encargo</b>
(a) Fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados
(b) Passagens, transporte e hospedagem feitos com funcionários que tenham de se deslocar até o local da prestação do serviço
(c) Aluguéis de veículos para transporte de empregados
(d) Insumos utilizados na atividade de transporte de produto em elaboração entre estabelecimentos industriais
(e) Controle e testes de qualidade
(f) Desenvolvimento de novos produtos
(g) Segurança e limpeza do setor fabril
(h) Produção de insumos próprios (p. ex. formação de florestas para transformação em carvão vegetal, a ser utilizado na produção de outros bens)
(i) Combustíveis utilizados em veículos para transporte de matéria-prima
(j) Treinamento de empregados
(k) Rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas pela empresa de serviço de transporte rodoviário de carga
(l) Outros

Fonte: Do autor

Na tabela 6 são apresentadas as pontuações dadas por cada empresa aos encargos relacionados na tabela 5, dentre as opções “muito importante - 3 pontos”. “importante - 2 pontos”, “pouco importante - 1 ponto” e “sem importância - 0 ponto”. O objetivo desta pontuação é identificar, entre os encargos excluídos do conceito fiscal, quais possuem o maior impacto em relação ao grupo de empresas pertencentes ao objeto deste estudo:

**TABELA 6 - Relevância dos encargos excluídos**

	(a) Alimentacao_Transporte	(b) Passagens	(c) Aluguel_Veiculos	(d) Insumo_Transportes	(e) Controle_Qualidade	(f) Novos_Produtos	(g) Seguranca_Limpeza	(h) Insumos_Proprios	(i) Combustivel_MatPrima	(j) Treinamento	(k) Cargas	(l) Outros
Indústria	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Indústria	2	1	2	2	3	3	1	2	3	0	0	0
Indústria	2	2	3	3	1	1	0	1	2	3	3	2
Indústria	2	1	1	3	1	2	2	0	1	1	0	0
Indústria	1	1	1	2	2	2	1	2	3	2	0	0
Indústria	3	1	0	2	1	1	3	2	2	2	0	0
Indústria	1	0	0	2	2	2	2	0	0	0	0	0
Indústria	3	1	3	1	2	2	2	2	3	2	1	0
Serviço	2	1	0	1	0	1	2	3	2	1	2	3
Serviço	3	2	3	2	1	2	1	1	3	2	2	1

Fonte: Do autor

A partir dos dados da tabela 6, são apresentadas na tabela 7 as medidas descritivas para a importância dada aos encargos excluídos do conceito fiscal e os respectivos agrupamentos obtidos pela análise de agrupamentos desses insumos.

**TABELA 7 - Análise de agrupamento dos encargos excluídos**

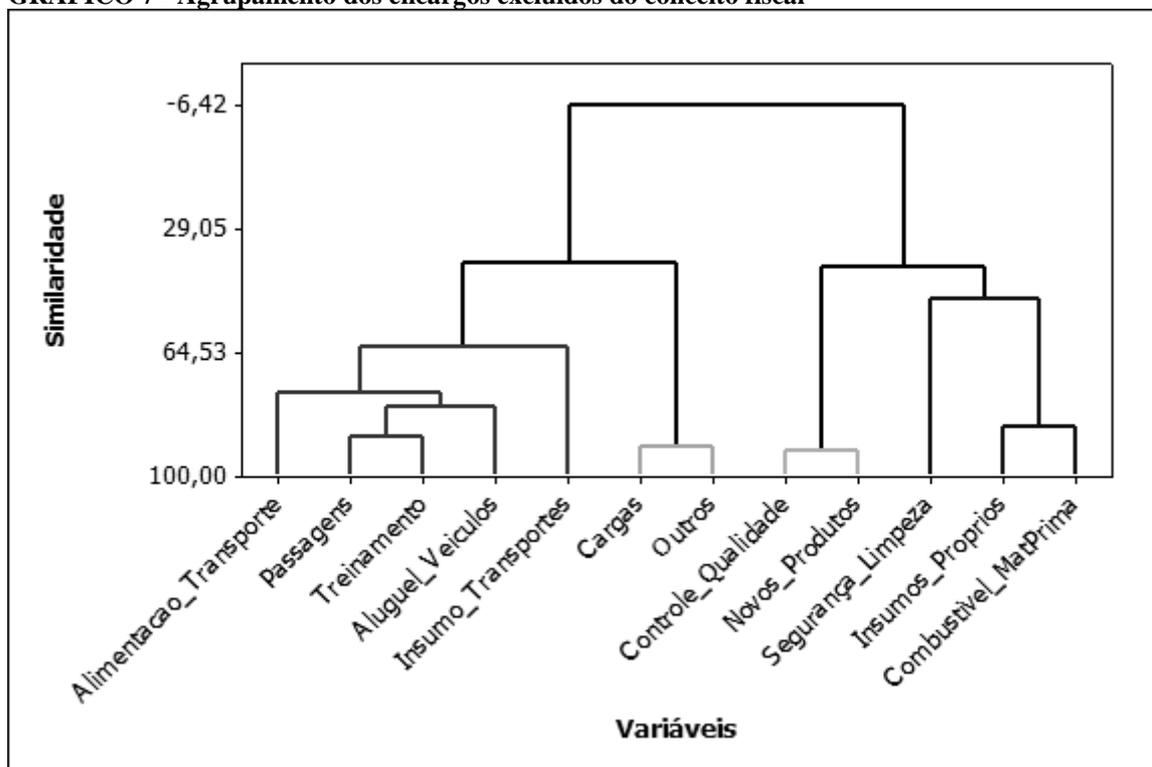
Importância Grupo	Variável	Média	Mediana	Desvio Padrão	Observações
Muito Importante	Novos_Produtos	1,46	2	0,93	10
	Controle_Qualidade	1,18	1	0,98	10
Importante	Seguranca_Limpeza	1,27	1	1,01	10
	Insumos_Proprios	1,18	1	1,08	10
	Combustivel_MatPrima	1,73	2	1,27	10
Pouco Importante	Insumo_Transportes	1,64	2	1,03	10
	Alimentacao_Transporte	1,73	2	1,1	10
	Aluguel_Veiculos	1,18	1	0,98	10
	Treinamento	1,18	1	1,08	10
	Passagens	0,91	1	0,7	10
Sem Importância	Cargas	0,73	0	1,24	10
	Outros	0,5	0	1	10

Fonte: Do autor

É possível observar na tabela 7 que determinados gastos possuem um efeito maior sobre o desalinhamento dos conceitos contábil e fiscal de insumos, tendo em vista a importância dada a eles pelas empresas pertencentes ao objeto do estudo. O dendograma

presente no gráfico 7 ilustra o agrupamento dos encargos excluídos do conceito fiscal de insumos:

**GRÁFICO 7 - Agrupamento dos encargos excluídos do conceito fiscal**



Fonte: Do autor

E confirmando o exposto neste item, a análise estatística inferencial do questionário, permite concluir que o percentual de créditos sobre o conceito contábil de insumos é, em média, superior ao conceito fiscal ( $p\text{-valor} = 0,001$ ), o que, conseqüentemente, evidencia que a aplicação deste último acarreta na diminuição do resultado contábil das empresas sujeitas à não cumulatividade. Na tabela 8 são transcritas essas medidas descritivas:

**TABELA 8 - Medidas descritivas**

Variáveis	Média	Desvio Padrão	Observações
Conceito contábil de insumos (A)	36,16	23,10	10
Conceito fiscal de insumos (B)	33,29	24,76	10
Diferença (A - B)	2,86	2,15	10

Fonte: Do autor

A partir dos dados coletados nesta pesquisa e tendo em vista o exemplo anteriormente demonstrado, é possível, ainda, identificar quais são as alíquotas médias efetivas das contribuições sociais, fator fundamental na identificação do impacto da não cumulatividade, como mencionado no item 2.1.2:

**TABELA 9 - Alíquotas efetivas**

	<b>Conceito fiscal</b>	<b>Conceito contábil</b>
<b>Débito</b>		
	R\$ 1.000.000,00 x 9,25% = R\$ 92.500,00	R\$ 1.000.000,00 x 9,25% = R\$ 92.500,00
<b>Crédito</b>		
	R\$ 332.900,00 x 9,25% = R\$ 30.793,25	R\$ 361.600,00 x 9,25% = R\$ 33.448,00
<b>Valor devido</b>		
	R\$ 92.500,00 - R\$ 30.793,25 = R\$ 61.706,75	R\$ 92.500,00 - R\$ 33.448,00 = R\$ 59.052,00
<b>Alíquota efetiva</b>		
	R\$ 61.706,75 / R\$ 1.000.000,00 = 6,17%	R\$ 59.052,00 / R\$ 1.000.000,00 = 5,91%

Fonte: Do autor

Estas simulações permitem inferir que as alíquotas médias efetivas das contribuições, no caso de adoção do conceito fiscal de insumos, são de 6,17%. Adotando-se o conceito contábil, esse percentual seria de 5,91%. Em que pese este último ser inferior ao primeiro, ele permanece superior àquele do regime cumulativo, fixado em 3,65%. Isso demonstra, portanto, que no grupo objeto desta análise a não cumulatividade majorou a carga tributária das empresas, ao contrário do que era propagado quando da instituição do novo regime (item 2.2.4).

## 5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Esta pesquisa teve por objetivo identificar a extensão do desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumos e seu consequente efeito no resultado contábil das empresas brasileiras sujeitas à não cumulatividade das contribuições sociais.

A partir de dados bibliográficos e documentais foi possível verificar que há realmente um desalinhamento entre os conceitos fiscal e contábil de insumos. Enquanto o primeiro representa apenas os **bens ou serviços consumidos ou aplicados, ou que exerçam uma ação direta sobre o produto em fabricação**, nesta pesquisa foi possível verificar que o conceito de insumos para apropriação de créditos das contribuições abrange todos os **bens e serviços tributados em sua fase anterior de comercialização e utilizados, de forma direta ou indireta, na produção de outros bens e serviços**.

Esse desalinhamento entre os conceitos é variável de acordo com a atividade exercida pela empresa, sendo que os mais representativos, de acordo com a análise de agrupamentos desta pesquisa, são:

- a. desenvolvimento de novos produtos.
- b. controle e testes de qualidade.

O desalinhamento entre os conceitos interfere negativamente no montante de créditos a ser apropriado e, conseqüentemente, no resultado contábil dessas empresas. Quanto maior for o desalinhamento, mais negativo será seu o impacto no resultado contábil das empresas.

E foi partindo dessa observação que a parte descritiva desta pesquisa teve como objetivo identificar o impacto desse desalinhamento no resultado contábil das empresas sujeitas à não cumulatividade.

Apesar das limitações desta pesquisa, em face do conjunto reduzido de empresas analisadas, que impedem expandir suas conclusões para toda a população das empresas brasileiras sujeitas à não cumulatividade, foi possível verificar que o desalinhamento dos conceitos contábil e fiscal de insumos afeta negativamente o resultado contábil das empresas analisadas. Excluídas as limitações impostas ao conceito de insumos, o lucro dessas empresas aumentaria em 1,57%.

A pesquisa descritiva também permitiu as seguintes conclusões acerca da não cumulatividade das contribuições sociais:

- a) relação percentual existente entre a base de cálculo dos créditos e a receita de venda de bens e serviço: 47,44%;
- b) relação percentual existente entre os bens e serviços utilizados como insumos (conceito fiscal) e a receita de venda de bens e serviços: 33,29%;
- c) relação percentual existente entre os bens e serviços utilizados como insumos (conceito contábil) e a receita de venda de bens e serviços: 36,16%;
- d) relação percentual existente entre lucro/período do período e a receita da venda de bens e serviços (conceito fiscal): 16,90%;
- e) relação percentual existente entre lucro/período do período e a receita da venda de bens e serviços (conceito contábil): 17,17%;
- f) relação percentual existente entre os créditos calculados com base na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos (conceito fiscal) e o total dos créditos: 70,17%;
- g) relação percentual existente entre os créditos calculados com base na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos (conceito contábil) e o total dos créditos: 76,22%;
- h) atividade em que o desalinhamento teve maior impacto: serviços;
- i) alíquotas efetivas das contribuições, adotando-se o conceito fiscal de insumos: 6,17%;
- j) alíquotas efetivas das contribuições, adotando-se o conceito contábil de insumos: 5,91%.

Ao contrário do que se esperava quando da instituição da não cumulatividade das contribuições sociais, foi possível inferir que no grupo de empresas analisadas as alíquotas efetivas das contribuições, ainda que adotado um conceito mais amplo de insumos, são superiores àquelas do regime cumulativo, fixadas em 3,65%.

E tendo em vista esta realidade, e as limitações desta pesquisa, sugere-se que o instrumento de pesquisa utilizado neste estudo seja empregado em pesquisas futuras. É possível empregá-lo tanto em determinados setores da economia, com o objetivo de medir o efeito do conceito adotado pela SRFB nesses setores, como até mesmo aplicá-lo em uma

amostra da população das empresas sujeitas à não cumulatividade, com o objetivo de generalizar estaticamente as informações obtidas para toda a população.

Recomenda-se, ainda, para futuras pesquisas, que outros créditos permitidos pela legislação sejam analisados em face da teoria contábil, de forma a tornar a não cumulatividade menos onerosa ao contribuinte e mais próxima aos objetivos intentados quando de sua instituição.

## REFERENCIAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. São Paulo: Mestre Jou, 1970.

ACQUISTI, Carlos Rodrigo Ribeiro Antunes. **Análise da incidência da tributação indireta no Brasil: o caso da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)**. 2009. 118 f. Dissertação (Mestrado em Economia Política)-Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP, São Paulo, 2009.

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAUJO, Érica Amorim. Contribuições sociais, mas antieconômicas. In: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro (Org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. cap. 15, p. 270-289.

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

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

ANDERSON, David R.; SWEENEY, Denis J.; WILLIAMS, Thomas A. **Estatística aplicada à administração e economia**. Tradução: José Carlos Barbosa dos Santos. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

ATKINSON, Anthony A. Optimal taxation and the direct versus indirect tax controversy. **The Canadian journal of economics**, Malden, v. 10, n. 4, p. 590-606, Nov. 1977.

\_\_\_\_\_ et al. **Contabilidade gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro São Paulo: Atlas, 2000.

BABBIE, Earl. **Métodos de pesquisas de Survey**. Tradução: Guilherme Cezarino. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2003.

BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos**. Tradução: Pierre Louis Laporte. São Paulo e Rio de Janeiro: Editora McGraw-Hill do Brasil, 1972.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2005.

BARROS, Aidil de Jesus Paes de. **Projeto de pesquisa: propostas metodológicas**. Petrópolis: Vozes, 2002.

BITTAR JUNIOR, Mariano. **Análise do impacto nos custos devido a variações no mix de produção e o cálculo do custo de extratos de clientes utilizando o sistema de custeio baseado em atividades**. 1996. 118 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Mecânica) - Faculdade de Engenharia Mecânica da Universidade Estadual de Campinas, São Paulo, 1996.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 13. Ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 11 jul. 2010.

\_\_\_\_\_. Constituição (1998). **Emenda Constitucional nº 42**, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm)>. Acesso em: 13 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 7.212**, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm)>. Acesso em: 30 jun. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 1940**, de 25 de maio de 1982. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1940.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1940.htm)>. Acesso em: 30 maio 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm)>. Acesso em: 30 maio 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002a. 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). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 30 maio 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003a. Altera a Legislação Tributária Federal e dá Outras Providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm)>. Acesso em: 30 maio 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 7**, de 07 de setembro de 1970a. Altera Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm)>. Acesso em: 30 maio 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 8**, de 03 de dezembro de 1970b. Altera Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp08.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp08.htm)>. Acesso em: 30 maio 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 26**, de 11 de setembro de 1975. Altera disposições da legislação que regula o PIS e o PASEP. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp26.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp26.htm)>. Acesso em: 30 maio 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 70**, de 30 de dezembro de 1991. Altera Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm)>. Acesso em: 30 mai 2010.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 66**, de 29 de agosto de 2002b. 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). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2002/66.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm)>. Acesso em: 30 maio 2010.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 135**, de 10 de outubro de 2003b. Altera a Legislação Tributária Federal e dá Outras Providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/Antigas\\_2003/135.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/135.htm)>. Acesso em: 30 maio 2010.

\_\_\_\_\_. CONSELHO DE CONTRIBUINTES. **Acórdão nº 201-79.759**, de 07 de novembro de 2006. Dispõe sobre a definição de insumo. Disponível em <[http://www.decisoes.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.decisoes.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>. Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. COSIT. **Solução de Divergência nº 33**, de 28 de setembro de 2009. Dispõe sobre a definição de insumo. Disponível em <<http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>>. Acesso em: 30 maio 2010.

\_\_\_\_\_. DRJ BELÉM. **Decisão nº 01-9541**, de 16 de outubro de 2007. Dispõe sobre a definição de insumo. Disponível em <[http://www.decisoes.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.decisoes.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>. Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. DRJ JUIZ DE FORA. **Decisão nº 09-22263**, de 28 de janeiro de 2009. Dispõe sobre a definição de insumo. Disponível em <[http://www.decisoes.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.decisoes.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>. Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. DRJ RIBEIRÃO PRETO. **Decisão nº 14-16576**, de 03 de agosto de 2007. Dispõe sobre a definição de insumo. Disponível em <[http://www.decisoes.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.decisoes.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>. Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Decisão nº 14-22035**, de 23 de janeiro de 2009. Dispõe sobre a definição de insumo. Disponível em <[http://www.decisoes.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.decisoes.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>. Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. DRJ RIO DE JANEIRO I. **Decisão nº 12-16565**, de 04 de outubro de 2007a. Dispõe sobre a definição de insumo. Disponível em <[http://www.decisoes.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.decisoes.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>. Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Decisão nº 12-17487**, de 14 de dezembro de 2007b. Dispõe sobre a definição de insumo. Disponível em <[http://www.decisoes.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.decisoes.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>. Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. DRJ RIO DE JANEIRO II. **Decisão nº 13-246117**, de 30 de abril de 2004a. Dispõe sobre a definição de insumo. Disponível em [http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>. Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Decisão nº 13-24618**, de 30 de abril de 2004b. Dispõe sobre a definição de insumo. Disponível em [http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>. Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Decisão nº 13-23709**, de 05 de março de 2009a. Dispõe sobre a definição de insumo. Disponível em [http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>. Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Decisão nº 13-23711**, de 05 de março de 2009b. Dispõe sobre a definição de insumo. Disponível em [http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>. Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Decisão nº 13-23769**, de 12 de março de 2009c. Dispõe sobre a definição de insumo. Disponível em [http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>. Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Decisão nº 13-23773**, de 12 de março de 2009d. Dispõe sobre a definição de insumo. Disponível em [http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>. Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Impactos da Mudança do Regime de Tributação da COFINS**. 2004. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/2003/NOTA%20PIS%20SE%20-%202004-12c.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2009.

\_\_\_\_\_. SRFB. **Análise da arrecadação das receitas federais**. dez. de 2009. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2009/Analismensaldez09.pdf>>. Acesso em: 08 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. SRF. **Instrução Normativa nº 404**, de 12 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. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in4042004.htm>>. Acesso em: 20 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. STJ. **Recurso Especial nº 2009/0130412-7**, de 18 de março de 2010a. Insumos. Disponível em [http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>. Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Recurso Especial nº 2009/0034488-8**, de 15 de abril de 2010b. Insumos. Disponível em

<[http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>.  
Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. TRF QUARTA REGIÃO. **Apelação Cível nº 200571040043656**, de 22 de novembro de 2006. Créditamento de insumos. Disponível em  
<[http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>.  
Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Apelação Cível nº 200772010007910**, de 21 de outubro de 2008a. Créditamento de insumos. Disponível em  
<[http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>.  
Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Apelação Cível nº 200771070014746**, de 11 de novembro de 2008b. Créditamento de insumos. Disponível em  
<[http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>.  
Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Apelação Cível nº 200571000171489**, de 12 de novembro de 2008c. Créditos de PIS e COFINS. Disponível em  
<[http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>.  
Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Apelação Cível nº 200772010002444**, de 12 de novembro de 2008d. Creditamento de insumos. Disponível em  
<[http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>.  
Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. TRF TERCEIRA REGIÃO. **Apelação em Mandado de Segurança nº 282.660**, de 17 de janeiro de 2008a. Técnica de tributação não cumulativa. Definição de insumos. Disponível em  
<[http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>.  
Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Apelação em Mandado de Segurança nº 287.272**, de 11 de março de 2008b. Créditos de insumos. Disponível em  
<[http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>.  
Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Apelação em Mandado de Segurança nº 300.710**, de 26 de março de 2009. Definição da não-cumulatividade depende de norma infraconstitucional. Definição de insumos. Disponível em  
<[http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>.  
Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Apelação em Mandado de Segurança nº 303.823**, de 26 de março de 2009. Definição da não-cumulatividade depende de norma infraconstitucional. Definição de insumos. Disponível em  
<[http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>.  
Acesso em: 30 nov. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Apelação em Mandado de Segurança nº 308.875**, de 26 de março de 2009. Definição da não-cumulatividade depende de norma infraconstitucional. Definição de insumos. Disponível em <[http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list\\_pesquisa\\_simples](http://www.deciso.es.com.br/v26/index.php?fuseaction=todas.list_pesquisa_simples)>. Acesso em: 30 nov. 2010.

BROCKINGTON, Raymond. **Dictionary of accounting & finance**. 2nd. ed: London. Financial Times Pitman Publishing, 1993.

BRYMAN, ALAN. **Analyzing qualitative data**. London: Routledge, 1999.

BURGESS, Robin; STERN, Nicholas. Taxation and development. **Journal of Economic Literature**, Nashville, v. 31, n. 2, p. 762-830, June 1993.

CANADO, Vanessa. **As regras-matrizes de incidência tributária da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) nos regimes “cumulativo”, “não-cumulativo”, de “incidência monofásica” e de “substituição tributária”, previstos na Lei Complementar n. 70/91 e nas Leis n. 9.718/98, n. 10.147/00, n. 10.485/02, n. 10.560/02 e n. 10.833/03**. 2008. 192 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP, São Paulo, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CINTRA, Carlos César Sousa. A não-cumulatividade no direito tributário brasileiro: teoria e prática. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 5, p. 103-151.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Não-cumulatividade tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 14, p. 449-482.

\_\_\_\_\_; DERZI, Misabel Abreu Machado. PIS/COFINS: direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo: Dialética, n. 115, p. 143-154, abr. 2005.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. **Pronunciamento Conceitual Básico** - estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis: jan. 2008. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento\\_conceitual.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf)>. Acesso em: 20 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **CPC-04: Ativo intangível**. Brasília, nov. 2010. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_04\\_R1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_04_R1.pdf)>. Acesso em: 20 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **CPC-16: Estoques**. Brasília, mai. 2009. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_16\\_R1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_16_R1.pdf)>. Acesso em: 20 ago. 2010.

\_\_\_\_\_. **CPC-20: Custos de empréstimos**. Brasília, mai. 2009. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento\\_conceitual.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf)>. Acesso em: 20 ago. 2010.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS: Implicações contábil, societária e fiscal.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FERNANDES, Fernando Alberto Dutra; TEIXEIRA, Arilton; BAPTISTA, Ézio C. S. COFINS: Um estudo empírico dos efeitos da alteração de incidência sobre o lucro de empresas com ações negociadas na Bovespa e seu impacto na arrecadação tributária federal. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios - RBGN**, São Paulo, v. 12, n. 35, p. 171-190, abr/jun. 2010. Disponível em: <<http://200.169.97.104/seer/index.php/RBGN/article/view/540/621>>. Acesso em: 10 set. 2010.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Aspectos fundamentais do ICMS.** São Paulo: Dialética, 2000.

FORZA, Cipriano. Survey research in operations management: a process-based perspective international. **International Journal of Operations & Production Management**, Bradford, v. 22, n. 2, p. 152-194. 2002.

FREITAS, H. et al. O método de pesquisa survey. **Revista de Administração**, v. 35, n. 3, p.105-112, 2000.

FURLAN, Anderson; VELLOSO, Andrei Pitten. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não cumulatividade tributária.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 3, p. 24-56.

GALLO, Mauro Fernando; OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. Efeito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em relação às empresas prestadoras de serviços. In: **Congresso Transatlântico: Contabilidade, auditoria, control y gestión de costos**, 2, 2010, Actas... Lyon: ISEOR, 2010. 1 CD-ROM.

GRANDE, Márcia Mazzeo. **A distribuição de automóveis novos em mudança?** Estudo a partir de survey e pesquisa qualitativa em concessionárias. 2004. 157 f. Tese (Doutorado em Engenharia). Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, v 6, n. 34, p. 9-30, jul/ago. 2008. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=54629>>. Acesso em: 23 fev. 2010.

HAIR JR, Joseph. F. et al. **Análise multivariada de dados.** Tradução: Adonai Schlup Sant'Anna e Anselmo Chaves Neto. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle.** Tradução Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HARADA, Kiyoshi. Imposto não cumulativo. Dificuldades de harmonização tributária no âmbito do mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **O princípio da não cumulatividade.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, cap. 13, p. 366-371.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HILL, Manuela; HILL, Andrew. **Investigação por questionário**. Lisboa: Sílabo, 2005.

ICHIHARA, Yoshiaki. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 22, p. 503-527.

ILIEVA, Janet.; BARON, Steve; HEALEY, Nigel. Online surveys in marketing research: pros and cons. **International Journal of Marketing Research**, London, V. 44, n. 3, p. 361-376, Oct. 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Estatísticas do cadastro central de empresas 2008**. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/cadastroempresa/2008/cempre2008.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - IBPT. **Carga tributária brasileira de 2009 e revisão de períodos anteriores**. 2010. Disponível em <[http://www.ibpt.com.br/img/\\_publicacao/13854/186.pdf](http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13854/186.pdf)>. Acesso em: 10 ago. 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 5. ed. Atlas. São Paulo. 1995.

KAM, Vernon. **Accounting Theory**. 2nd ed. New York: John Wiley & Sons. 1990.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e prática da pesquisa**. 15. ed. Petrópolis: Vozes, 1999.

LUIZ, Diógenes Gomes. **Desenvolvimento de um sistema de custeio baseado em atividades - ABC, como instrumento eficaz para gerenciar custos: estudo de caso desenvolvido em uma empresa do setor de embalagens plásticas**. 2004. 149 f. Dissertação (Mestrado em Economia)-Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. A não-cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. In: \_\_\_\_\_ (Coord.). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 10, p. 190-216.

MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. 2009. 165 f. Dissertação (Mestrado em Direito)-Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade. Sobre conceitos, definições e constructos nas ciências administrativas. **Gestão e Regionalidade**, São Paulo, v. 22, n. 62, jul./dez. 2005. Disponível em <[http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista\\_gestao/article/view/267](http://seer.uscs.edu.br/index.php/revista_gestao/article/view/267)>. Acesso em: 10 ago. 2010.

\_\_\_\_\_; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.

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

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária: (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

\_\_\_\_\_. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 14, p. 262-287.

METCALF, Gilbert E. Value-Added Taxation: A Tax Whose Times Has Come? **The Journal of Economic Perspectives**, Nashville, Winter, v. 9, n. 1, p. 121-140, Nov. 1995.

MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005.

NOGUEIRA, Angela Takla de Biase. **Reforma da COFINS: Um estudo comparativo da arrecadação projetada pela tributação cumulativa e o impacto da não-cumulatividade sobre as empresas de transporte de cargas**. 2006. 43 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças - FUCAPE, Vitória, 2006.

OLIVEIRA, Jonathan José Formiga de. **Empresas sujeitas ao regime não cumulativo** [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por <fabio.rodrigues@fiscosoft.com.br> em 10 out. 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Visão geral sobre a cumulatividade e a não-cumulatividade (Tributos com Incidência Única ou Múltipla), e a “Não-cumulatividade” da COFINS e da Contribuição ao PIS. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 19, p. 408-422.

ONO, Juliana Mayumi Oshiro. **A fenomenologia de incidência da COFINS**. 2007. 24 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Tributário) - Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBET, São Paulo, 2007.

OXFORD. **Dictionary on business English**. New York: Oxford University Press, 1998.

PARISI, Claudio. **Uma contribuição ao estudo de modelos de identificação e acumulação de resultado**. 1995. 110 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade)-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

PÊGAS, Paulo Henrique Barbosa. **Uma contribuição na integração contábil-tributária do PIS pelo método não cumulativo**. 2003. 150 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ, Rio de Janeiro, 2003.

SAMPAIO, M. C. Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados. In: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro (Org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. cap. 10, p. 188-205.

SÃO PAULO (Estado). **Decreto nº 45.490**, de 30 de novembro de 2000. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao\\_tributaria/Regulamento\\_icms/art001.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislacao_tributaria/Regulamento_icms/art001.htm)>. Acesso em: 28 jul. 2010.

SCHARLACK, José Rubens. A natureza jurídica dos créditos de PIS e COFINS apurados no regime de “Não-cumulatividade”, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 115, págs. 67 e 68, 2005.

SCHROEDER, Richard G.; CLARK, Myrtle W. **Accounting theory: text and reading**. 6th ed. New York: John Wiley & Sons. 1998.

SINAESP. **Empresas associadas**. Disponível em: <<http://www.sinaesp.com.br/associadas.asp>>. Acesso em: 15 fev. 2010.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. Incidência tributária. In: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro (Org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. cap. 10, p. 155-172.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1986.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

STERN, Nicholas. Optimal taxation. In: EATWELL, John; MILGATE, Murray; NEWMAN, Peter (Org.). **The new palgrave dictionary of economics**. Londres: MacMillan, 1987. v. 3.

STIGLITZ, J. E. **Economics of the public sector**. New York: Norton & Company, 2000.

TEIXEIRA, Arilton Carlos Campanharo; NOGUEIRA, Angela Takla de Biade. A nova COFINS não-cumulativa: redução ou aumento tributário? In: **Congresso USP controladoria e contabilidade**, 6., 2006. São Paulo. Anais eletrônicos... Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/304.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não cumulatividade e o IVA no direito Comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **O princípio da não cumulatividade**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, cap. 4, p. 139-170.

ZEE, Howell H. Value added tax. In: SHOME, Parthasarathi (Org.). **Tax policy handbook**. Washington: Internacional Monetary Fund, 1995.

## APÊNDICE A - CARTA DE APRESENTAÇÃO

### **Pesquisa sobre o impacto do desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal de insumo no resultado contábil das empresas brasileiras sujeitas à não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**

Prezado(a) Senhor(a):

Em 2002 foi inaugurada a incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Dentre as muitas dúvidas que surgem em relação a este assunto, a definição de insumos é uma das mais relevantes.

Como aluno do mestrado da Fundação Álvares Penteado (FECAP) desenvolvo, sob orientação da professora Dra. Elionor Farah Jreige Weffort e coorientação do professor Dr. Mauro Fernando Gallo, uma dissertação com foco neste assunto, cujos objetivos são identificar a extensão do desalinhamento entre as definições contábil e fiscal de insumos para apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS e seu efeito sobre o resultado contábil das empresas brasileiras sujeitas à não cumulatividade.

Para que seja possível dar continuidade a esse trabalho, foi elaborado o questionário acessível pelo link abaixo, que também está sendo disponibilizado a outras empresas, cujo objetivo é evidenciar o impacto que a definição adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) provoca no resultado contábil das empresas.

<http://www.surveymonkey.com/s/insumos>

Diante da importância deste tema, solicitamos sua colaboração, ou da pessoa adequada na empresa, para que esta pesquisa possa ser concluída, preenchendo o referido questionário. Trata-se de um trabalho científico. Os dados obtidos serão preservados. Não serão divulgados o nome do respondente, a denominação social da empresa e não serão feitas quaisquer associações que permitam a sua identificação.

Destaca-se, ainda, que não será necessária a divulgação de informações relativas ao montante do faturamento, custo ou lucro da empresa. Ao final da pesquisa, todos os participantes receberão um exemplar do estudo, que conterá importantes informações para compreensão da não cumulatividade e do conceito de insumos.

Coloco-me, desde já, à disposição para discutir a pesquisa e esclarecer quaisquer dúvidas que possam existir. As dúvidas poderão ser esclarecidas pelo telefone (11) 3382-1000 ou pelo e-mail [fabio.rodriques@fiscosoft.com.br](mailto:fabio.rodriques@fiscosoft.com.br).

Antecipadamente, agradeço sua atenção.

Cordialmente,

Fabio Rodrigues de Oliveira  
Diretor de Projetos Especiais da FISCOsoft  
Mestrando da Fundação Álvares Penteado

## APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO

Antes de responder as questões, leia atentamente as seguintes orientações:

Com base na teoria contábil e jurídica foi possível identificar nesta pesquisa que a definição de insumos para apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS abrange:

*Os bens e serviços utilizados, de forma direta ou indireta, na produção ou fabricação de outros bens e serviços destinados à venda, tributados em sua fase anterior de comercialização.*

Esta definição apresenta um desalinhamento com a definição adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), a qual contempla:

a) na atividade industrial, apenas os bens aplicados ou que sofram alterações em função da ação direta sobre o produto em fabricação, e os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens;

b) na prestação de serviços, apenas os bens e serviços aplicados na prestação do serviço.

A definição adotada pela SRFB exclui, por exemplo, os gastos com:

Fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados
Passagens, transporte e hospedagem feitos com funcionários que tenham de se deslocar até o local da prestação do serviço
Aluguéis de veículos para transporte de empregados
Insumos utilizados na atividade de transporte de produto em elaboração entre estabelecimentos industriais
Controle e testes de qualidade
Desenvolvimento de novos produtos
Segurança e limpeza do setor fabril
Produção de insumos próprios (p. ex. formação de florestas para transformação em carvão vegetal, a ser utilizado na produção de outros bens)
Combustíveis utilizados em veículos para transporte de matéria-prima
Treinamento de empregados
Rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas pela empresa de serviço de transporte rodoviário de carga

A seguir são apresentadas 7 questões, relativas à empresa, ao respondente e ao efeito desse desalinhamento entre os conceitos contábil e fiscal.

**Para responder as questões de número 3 a 6, utilize a planilha que foi anexa ao e-mail enviado. Destaca-se que as informações desta planilha serão usadas apenas para apoio, não sendo necessário o seu envio. Dessa forma, o questionário que será respondido e ao qual teremos acesso não conterá informações relativas ao montante do faturamento ou ao custo da empresa.**

- Características da empresa

1. Qual a atividade preponderante da empresa?

<input type="checkbox"/>	Indústria
<input type="checkbox"/>	Comércio
<input type="checkbox"/>	Serviço

• **Características do respondente**

2. Qual seu contato com a apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS?

<input type="checkbox"/>	Efetua a apuração do valor a recolher
<input type="checkbox"/>	Confere a apuração do valor a recolhe
<input type="checkbox"/>	Não participa da apuração do valor a recolher

• **Efeito do desalinhamento entre as definições fiscal e contábil de insumos**

3. Qual a relação percentual existente entre a base de cálculo dos créditos e a receita de venda de bens e serviços?

4. Qual a relação percentual existente entre os bens e serviços utilizados como insumos (definição adotada pela SRFB) e a receita de venda de bens e serviços?

5. Qual a relação percentual existente entre os bens e serviços utilizados como insumos (definição apresentada nesta pesquisa) e a receita de venda de bens e serviços?

6. Qual a relação percentual existente entre lucro/prejuízo do período e a receita da venda de bens e serviços?

7. Entre os encargos excluídos da definição de insumos adotada pela SRFB, indique a relevância de cada um deles para sua atividade:

	Sem importância Peso 0	Pouco importante Peso 1	Importante Peso 2	Muito importante Peso 3
Fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados				
Passagens, transporte e hospedagem feitos com funcionários que tenham de se deslocar até o local da prestação do serviço				
Aluguéis de veículos para transporte de empregados				
Insumos utilizados na atividade de transporte de produto em elaboração entre estabelecimentos industriais				
Controle e testes de qualidade				
Desenvolvimento de novos produtos				
Segurança e limpeza do setor fabril				

Produção de insumos próprios (p. ex. formação de florestas para transformação em carvão vegetal, a ser utilizado na produção de outros bens)				
Combustíveis utilizados em veículos para transporte de matéria-prima				
Treinamento de empregados				
Rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas pela empresa de serviço de transporte rodoviário de carga				
Outros (especifique abaixo* ou, se não houver, apenas indique como "Sem importância")				

- **Resultado da pesquisa**

8. Você gostaria de receber os resultados/relatório da pesquisa?

<input type="checkbox"/>	Sim
<input type="checkbox"/>	Não

9. Em caso afirmativo, favor indicar os dados para envio dos resultados:

Empresa:	
Nome:	
E-mail:	

**AGRADECEMOS SUA COLABORAÇÃO**

**APÊNDICE C - PLANILHA DE APOIO AO QUESTIONÁRIO (QUESTÕES NºS 3 A 6)**

	A	B	C	D
	Descrição	Origem da informação	Observações	Valor
4	Receita de Vendas de Bens e Serviços	Informação constante da linha 1 da Ficha 07A dos DACON referentes a 2009	Desde que a empresa preencha o DACON seguindo as orientações da SRFB. Em caso contrário, deverão ser feitos os devidos ajustes	
5	Base de Cálculo dos Créditos	Informação constante da linha 14 da Ficha 06A dos DACON referentes a 2009	Desde que a empresa preencha o DACON seguindo as orientações da SRFB. Em caso contrário, deverão ser feitos os devidos ajustes	
6	Bens e Serviços Utilizados como Insumos, considerando a definição adotada pela SRFB	Informação constante das linhas 02 e 03 da Ficha 06A dos DACON referentes a 2009	Desde que a empresa preencha o DACON seguindo as orientações da SRFB. Em caso contrário, deverão ser feitos os devidos ajustes	
7	Bens e Serviços Utilizados como Insumos, considerando a definição apresentada nesta pesquisa	Informação constante do item "Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos" da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE referente a 2009	Desde que todas as aquisições tenham sido tributadas na operação anterior. Em caso contrário, excluir a parcela referente aos valores não tributados (p. ex. bens adquiridos com alíquota zero, mão de obra e seus encargos etc.). Também devem ser excluídos os custos que possuam campos específicos no DACON (p. ex. energia elétrica, aluguel e depreciação)	
8	Lucro/Prejuízo do Período	Informação constante do item "Lucro/Prejuízo do Período" da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE referente a 2009	Desde que a empresa adote as orientações da SRFB na apuração dos insumos que permitem a apropriação de créditos. Em caso contrário, deverão ser feitos os devidos ajustes	

<b>Pergunta</b>	<b>Resposta</b>
3. Qual a relação percentual existente entre a base de cálculo dos créditos e a receita de venda de bens e serviços?	=D5/D4
4. Qual a relação percentual existente entre os bens e serviços utilizados como insumos (definição adotada pela SRFB) e a receita de venda de bens e serviços?	=D6/D4
5. Qual a relação percentual existente entre os bens e serviços utilizados como insumos (definição apresentada nesta pesquisa) e a receita de venda de bens e serviços?	=D7/D4
6. Qual a relação percentual existente entre lucro/período do período e a receita da venda de bens e serviços?	=D8/D4