



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

HERALDO FRANCISCO DE LIMA JÚNIOR

**ANÁLISE E APLICAÇÃO DA DEFINIÇÃO DE INSUMOS RELACIONADA AOS
CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS CONTRIBUIÇÕES DO
PIS/PASEP E COFINS:
UM ESTUDO DE CASO NUM ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA**

**JOÃO PESSOA
2021**

HERALDO FRANCISCO DE LIMA JÚNIOR

**ANÁLISE E APLICAÇÃO DA DEFINIÇÃO DE INSUMOS RELACIONADA AOS
CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS CONTRIBUIÇÕES DO
PIS/PASEP E COFINS:
UM ESTUDO DE CASO NUM ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao
Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências
Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da
Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do
grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Mateus Alexandre Costa dos
Santos

**JOÃO PESSOA
2021**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

L732a Lima Junior, Heraldo Francisco de.

Análise e aplicação da definição de insumos relacionada aos créditos da não cumulatividade para as contribuições do PIS/Pasep e Cofins: um estudo de caso num escritório de advocacia / Heraldo Francisco de Lima Junior. - João Pessoa, 2021.

37 f. : il.

Orientação: Mateus Alexandre Costa dos Santos.
TCC (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. PIS/PASEP. 2. COFINS. 3. Definição de insumos. 4. Tomada de crédito. 5. Redução de custos. I. Santos, Mateus Alexandre Costa dos. II. Título.

UFPB/CCSA

CDU 657:336.22(02)

DECLARAÇÃO DE AUTORIA PRÓPRIA

Eu, **Heraldo Francisco de Lima Júnior**, matrícula n.º **11512918**, autor(a) do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado **ANÁLISE E APLICAÇÃO DA DEFINIÇÃO DE INSUMOS RELACIONADAS AOS CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS CONTRIBUIÇÕES DO PIS/PASEP E COFINS: UM ESTUDO DE CASO NUM ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA**, orientado pelo professor **Dr. Mateus Alexandre Costa dos Santos**, como parte das avaliações do Curso de Ciências Contábeis no período letivo **2020.2** e requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel(a), declaro que o trabalho em referência é de minha total autoria, não tendo sido copiado ou extraído, seja parcial ou integralmente, de forma ilícita de nenhuma fonte, além daquelas públicas consultadas e corretamente referenciadas ao longo do trabalho, obedecendo aos padrões nacionais para referências diretas e indiretas, ou daquelas cujos dados resultaram de investigações empíricas por mim realizadas para fins de produção deste trabalho. Afirmo que em hipótese alguma representa plágio de material disponível em qualquer meio, e declaro, estar ciente das penalidades previstas nos artigos 184 e 298 do Decreto-Lei n.º 2.848/1940 – Código Penal Brasileiro, como também declaro não infringir nenhum dispositivo da Lei n.º 9.610/98 – Lei dos Direitos Autorais.

Assim, se houver qualquer trecho do texto em questão que configure o crime de plágio ou violação aos direitos autorais, assumo total responsabilidade, ficando a Instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, ou pela veracidade e originalidade desta obra, cabendo ao corpo docente responsável pela sua avaliação não aceitá-lo como Trabalho de Conclusão de Curso da Universidade Federal da Paraíba - UFPB, no Curso de Ciências Contábeis, e, por conseguinte, considerar-me reprovado no Trabalho de Conclusão de Curso.

Por ser verdade, firmo a presente.

João Pessoa, 20 de julho de 2021.



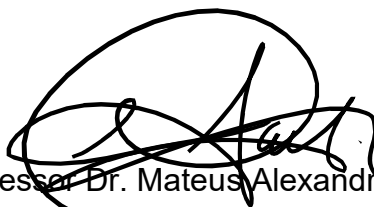
Assinatura do(a) discente

HERALDO FRANCISCO DE LIMA JÚNIOR

**ANÁLISE E APLICAÇÃO DA DEFINIÇÃO DE INSUMOS RELACIONADA AOS
CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA AS CONTRIBUIÇÕES DO
PIS/PASEP E COFINS:
UM ESTUDO DE CASO NUM ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

BANCA EXAMINADORA



Presidente(a): Professor Dr. Mateus Alexandre Costa dos Santos
Instituição: UFPB



Membro: Professor Dr. Robério Dantas de França
Instituição: UFPB



Membro: Professora Ma. Héli da Cristina Cavalcante Valério
Instituição: UFPB

João Pessoa, 20 de julho de 2021.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente à Deus, por ter me guiado durante minha caminhada e permitido que eu tivesse saúde e determinação para não desanimar durante todos os meus anos de estudos, que fez com que meus objetivos fossem alcançados.

Aos meus pais e minha irmã, mas com um carinho ainda mais especial para minha querida mãe, cada um com suas particularidades sempre me incentivaram a acreditar e buscar os meus sonhos, me permitiram e deram condições para que eu pudesse me dedicar aos estudos e assim conseguisse chegar até aqui, me dando forças para continuar firme e seguindo atrás de novos desafios, sou muito grato à Deus pela família que tenho.

A minha esposa, amiga e companheira, por sua dedicação e cuidado comigo, que me apoiou e incentivou todos os dias, agradeço à Deus por ter você em minha vida.

Aos meus amigos, que sempre estiveram ao meu lado, pela amizade e pelo apoio demonstrado durante todo o período em que estamos juntos, em especial aos amigos que o trabalho e a faculdade me deram, quer seja na vida profissional ou na jornada acadêmica, foram fundamentais em cada escolha que tomei e me permitiu chegar até aqui hoje.

A toda a minha família, meus tios, primos e minha avó, que de alguma forma também contribuíram para que esse momento fosse possível, muito obrigado.

A todos os professores da minha graduação, em especial a Mateus Alexandre, orientador deste trabalho, seu apoio foi essencial para a conclusão deste trabalho, muito obrigado por tudo.

RESUMO

Este estudo teve por objetivo apresentar o impacto da aplicação da definição do conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins num escritório de advocacia, na cidade de João Pessoa/PB. A utilização de insumos destinados à prestação de serviços, originados a partir da aquisição de bens ou serviços de terceiros, para fins de tomada de crédito na não cumulatividade na cobrança do PIS/Pasep e da Cofins, é regulamentada pelo inciso II, art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente. O estudo trata-se de uma análise descritiva, qualitativa e documental. Aplicando-se os conceitos de insumos definidos no Recurso Especial 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, serão analisados os bens e serviços que atendam aos critérios de essencialidade e relevância, utilizados na prestação dos serviços advocatícios da empresa em estudo. O caso demonstra que um planejamento tributário bem elaborado e o conhecimento dos benefícios previstos na legislação, podem resultar em uma menor carga tributária, trazendo grandes benefícios para a empresa, auxiliando no desenvolvimento e na continuidade da entidade.

Palavras-chave: PIS/PASEP. COFINS. Definição de Insumos. Tomada de crédito. Redução de custos.

ABSTRACT

This study aimed to present the impact of application the definition of the concept of inputs for purposes of calculating credits for the non-cumulative contribution of the PIS/Pasep and Cofins Contribution in a law firm, in the city of João Pessoa/PB. The use of inputs for the provision of services, originated from the acquisition of goods or services from third parties, for borrowing purposes in the non-cumulative collection of PIS/Pasep and Cofins, is regulated by item II, art. 3° of Laws 10.637/2002 and 10.833/2003, respectively. The study is a descriptive, qualitative and documentary analysis. Applying the concepts of inputs defined in Special Appeal 1.221.170/PR and Normative Opinion Cosit/RFB nº 05/2018, the goods and services that meet the criteria of essentiality and relevance used in the provision of the company's legal services will be analyzed in study. The case shows that a well elaborated tax planning and the knowledge of the benefits provided for in the legislation, can result in a lower tax burden, bringing great benefits to the company, helping in the development and continuity of the entity.

Keywords: PIS/PASEP. COFINS. Definition of inputs. Credit taking. Cost reduction.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – PIS e Cofins (Demonstrativo de cálculo – Créditos originais)	30
Tabela 2 – Créditos identificados após aplicação do conceito de insumos	31
Tabela 3 – Comparativo e impacto nas apurações dos créditos descontados	32

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PIS/PASEP	Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação
RESP	Recurso Especial
STF	Superior Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
IN	Instrução Normativa
PN	Parecer Normativo
MP	Medida Provisória
RFB	Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA.....	12
1.2	OBJETIVOS	12
1.2.1	Objetivo geral	12
1.2.2	Objetivos específicos	12
1.3	JUSTIFICATIVA	13
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	15
2.1	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	15
2.2	REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA O PIS E A COFINS.....	16
2.2.1	Apuração de créditos.....	17
2.3	DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO.....	18
2.4	ESTUDOS ANTERIORES.....	22
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	24
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	24
3.2	EMPRESA ESTUDADA.....	25
3.3	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	25
3.4	MÉTODOS DE ANÁLISE DOS DADOS.....	25
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	26
4.1	ANÁLISE DOS CRITÉRIOS APLICADOS E A DEFINIÇÃO DOS INSUMOS....	26
4.1.1	Despesas com internet.....	27
4.1.2	Despesas com manutenção e combustíveis utilizados nos veículos.....	28
4.1.3	Subcontratação ou terceirização de mão de obra.....	28
4.2	ANÁLISE DOS IMPACTOS NAS APURAÇÕES.....	29
4.3	PROCEDIMENTOS PARA UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS.....	33
5	CONCLUSÃO.....	34
	REFERÊNCIAS	36

1 INTRODUÇÃO

O Planejamento tributário pode ser considerado como atividade de controle e gestão do pagamento de tributos de uma empresa, bem como de estudo desses tributos e dos seus reflexos, visando reduzir o impacto financeiro da carga tributária na organização, basicamente, explorando os benefícios previstos na legislação ou permitidos por esta, em razão das lacunas, omissões ou inexatidões existentes que permitem uma interpretação mais benéfica em favor do contribuinte.

Segundo Latorraca (2000, p. 58), “costuma-se denominar de planejamento tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis”.

Uma das opções é o regime não cumulativo da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), que consiste em deduzir, dos débitos apurados, os créditos admitidos na legislação.

A utilização de insumos destinados à prestação de serviços, originados a partir da aquisição de bens ou serviços de terceiros, representa um dos créditos admitidos no regime da não cumulatividade na cobrança do PIS/Pasep e da Cofins, sendo regulamentada pelo inciso II, art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

De acordo com Torti (2019), a fixação do conceito de insumo para fins de tomada de crédito no âmbito do PIS/Pasep e da Cofins é uma polêmica tributária antiga que persiste até os dias atuais, principalmente pelo impacto fiscal que envolve a discussão entre os contribuintes e a Fazenda.

Podemos considerar como definição de insumos todos os materiais, sejam bens ou serviços, considerados essenciais ou relevantes, que são necessários e integram o processo de prestação de serviços, processo caracterizado quando se contrata um terceiro para execução de determinado trabalho.

A definição do conceito de insumos, estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade, deve ser compreendida à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

As principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos foram apresentadas no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018. A edição desse Parecer torna-se necessária para concretizar os critérios definidos no julgamento do RESP 1.221.170/PR. Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/02, a referida decisão na Cosit objeto do Parecer, tem efeito vinculante a partir da data de sua publicação, respaldando o sujeito passivo que as aplicar no mesmo sentido.

De acordo com a tese acordada na decisão, o critério de essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente o serviço: elemento estrutural e inseparável da execução do serviço ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; já o critério de relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à prestação do serviço, integre o processo, seja pelas singularidades da cadeia ou por imposição legal.

As sociedades de advogados, mercado atualmente em expansão, contam atualmente com mais de 1,2 milhões de profissionais regularmente cadastrados no quadro de advogados, de acordo com a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e 102 mil escritórios ativos.

Escritórios de Advocacia prestam atividades de serviços profissionais e, quando não enquadrados no Simples Nacional, podem ser tributadas pelo Lucro Presumido, Arbitrado ou Real. A adoção do Lucro Real é a mais complexa para fins de apuração, com alíquotas mais elevadas das Contribuições de PIS e Cofins, se comparada ao Lucro Presumido, passando de 0,65% para 1,65% e de 3% para 7,6%, respectivamente, incidentes basicamente sobre o faturamento. Um dos benefícios da opção pelo Lucro Real fica por conta da incidência Não-Cumulativa nas Contribuições, critério que permite a utilização de créditos, gerando abatimentos e reduzindo o valor a pagar dessas Contribuições, ou seja, apesar de incidir maiores alíquotas, um planejamento tributário bem elaborado pode resultar em uma menor carga tributária.

Dessa forma, o presente trabalho irá analisar a importância da informação contábil e planejamento tributário numa empresa prestadora de serviços jurídicos com matriz localizada na cidade de João Pessoa-PB, buscando identificar e aplicar o conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade para o PIS e a Cofins, analisando os critérios de essencialidade e relevância na aquisição de bens ou serviços destinados a prestação dos serviços, com o objetivo de evidenciar a redução na carga tributária dessas Contribuições, visando possibilitar a organização maior competitividade no mercado.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Com base no que foi exposto inicialmente, em relação à aplicação dos critérios de essencialidade e relevância, na aquisição de bens ou serviços para a prestação de serviços relacionados a atividade fim do escritório de advocacia, tem-se a seguinte questão de pesquisa: **qual o impacto da definição de insumos firmada pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, sobre a apuração do PIS e Cofins, de um escritório de advocacia localizado em João Pessoa-PB?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral do presente trabalho é verificar o impacto da definição de insumos firmada pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, sobre a apuração da Contribuição para o PIS e para a Cofins de um escritório de advocacia localizado em João Pessoa-PB.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Demonstrar a importância do uso e aplicação de benefícios fiscais previstos na legislação com relação a definição de insumos.
- b) Identificar os riscos e benefícios em relação a viabilidade quanto a aplicação do conceito de insumo.
- c) Demonstrar se houve redução na carga tributária da Contribuição para o PIS e para a COFINS.

1.3 JUSTIFICATIVA

As exigências legais dependem do tipo de sociedade, para abertura e registro da sociedade/escritório de advocacia, situação comum a qualquer empresa, de acordo com o art. 2º, § 1º, do Estatuto da OAB (Lei nº 8.906/94), a advocacia é caracterizada, no âmbito privado, como um serviço público com função social, e não uma atividade mercantil ou empresarial. Mas na prática, a atividade jurídica exercida por um escritório de advocacia privado, é uma atividade econômica como a exercida por qualquer outra empresa, cuja finalidade no exercício dessa profissão é o lucro.

O tratamento de um escritório de advocacia como empresa é consequência natural do que podemos chamar de espelhamento empresarial. As empresas, independente do seu ramo de atuação, sofrem pressões na busca por resultados em um mercado extremamente competitivo e globalizado, seja para aumentar o faturamento, reduzir os custos ou simplesmente ampliar os lucros.

De acordo com Afonso e Castro (2019), a carga tributária brasileira alcançou patamar recorde de 35,17% do PIB (Produto Interno Bruto) em 2019. Com uma carga tributária elevada, mitigar custos nesse cenário empresarial equivale a realizar um planejamento tributário, não só com o objetivo de reduzir o pagamento dos impostos/contribuições, como ajustar procedimentos internos, conferir obrigações tributárias enviadas ao fisco e prevenir a empresa contra eventuais multas fruto de fiscalizações, tudo isso respeitando a legislação vigente.

Conforme decisão do Superior Tribunal Federal (STF), vide os Recursos Extraordinários 563.671, 377.457 e 381.964, passou a ser legítima a arrecadação da Cofins de sociedades civis de prestadores de serviço profissionais, incluídos os escritórios de advocacia, cancelando em 2008, a Súmula 276 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em que “as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado”.

Consolidado pelo STF o entendimento quanto a incidência das Contribuições, outro ponto de discussão foi a possibilidade de adoção de um “Regime Especial”, a não cumulatividade acompanhada de descontos fixos definidos por lei, conforme previsto no artigo 195, parágrafo 9º da Constituição Federal (CF), quando a cadeia não gera créditos suficientes para justificar um equilíbrio da carga tributária coerente com os demais contribuintes, não podendo a não cumulatividade das Contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins ser empregado a todos os segmentos econômicos

ou profissionais de modo equivalente. Conforme consta na justificativa, diferente dos setores de indústria e comércio, a prestação de serviços exercida pelas sociedades de advogados, dependem, basicamente, da mão de obra de seus profissionais, a qual não dá direito a crédito (TORRES, 2012).

A adoção de um Regime Especial de Crédito Presumido às sociedades de advogados, com redação aprovada no Congresso através da Medida Provisória nº 575, de 2012, mantida a não cumulatividade, tinha a ideia de restaurar o equilíbrio, pois iria permitir que a pessoa jurídica que não teria direito a créditos ordinários, pudesse aproveitar o crédito presumido da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins. Contudo, a proposta foi vetada, sob a justificativa de que “acarretaria tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, ferindo o inciso II, do art. 150 da Constituição Federal, além de incorrer em renúncia fiscal sem as análises e medidas de caráter orçamentário-financeiras pertinentes”.

Diante dos fatos expostos, o planejamento tributário com foco na redução dos valores pagos a título de tributos, se torna uma importante ferramenta no suporte a tomada de decisão, viabilizando a redução dos custos operacionais ligados a tributação do PIS/Pasep e da Cofins, através de mecanismos legais previstos na legislação, como a tomada de créditos com despesas admitidas analisando os critérios de essencialidade e relevância na aquisição de bens ou serviços destinados a prestação dos serviços, tornando o escritório mais competitivo frente a seus concorrentes.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A Contabilidade Tributária é a parte da contabilidade que cuida da administração de tributos de uma empresa. Também conhecida como Contabilidade Fiscal, ela abrange todos os procedimentos utilizados para organizar o pagamento de impostos e definir as melhores estratégias para gerenciá-los.

O Planejamento Tributário pode ser entendido como uma parte integrante da Contabilidade Tributária, sendo considerado ferramenta de grande importância para as empresas, devido à alta quantidade de leis e suas constantes alterações, na análise e interpretação da legislação tributária brasileira.

De acordo com sua atividade, as empresas podem optar pelo melhor regime de tributação dentre os previstos na legislação tributária brasileira. Os regimes tributários mais usados são: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado. A opção do regime de tributação é o início da implementação do trabalho de Planejamento Tributário.

Também chamado de Gestão Tributária ou Fiscal, esse planejamento funciona como um processo de gerenciamento dos aspectos tributários e fiscais de uma determinada empresa, visando o controle das operações que tenham relação direta com os tributos (TEIXEIRA, 2010).

Entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte (SIQUEIRA; CURY; GOMES, 2011).

Conforme Fabretti (2003, p. 133), “a economia tributária resultante da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei denomina-se elisão fiscal”.

A Elisão Fiscal é o termo utilizado no Planejamento Tributário, para caracterizar a redução do recolhimento de tributos de forma lícita mediante a qualquer ação anterior à ocorrência do fato gerador, e em meios a lacunas existentes na legislação, garantindo a empresa a condição de minimizar ou eliminar a obrigação tributária, uma oportunidade que o Governo oferece para as empresas para obter ônus tributário,

quando for bem elaborado.

De acordo com Oliveira (2005), a Elisão Fiscal, ou Planejamento Tributário ou ainda Gestão Fiscal, pode ser definida como todo procedimento lícito realizado pelo contribuinte antes da ocorrência do fato gerador com o objetivo de eliminar ou postergar a obrigação tributária ou reduzir o montante devido.

Na elisão fiscal o agente (contribuinte) lícitamente visa a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador, que daria origem à obrigação tributária. Dessa forma, a elisão fiscal pressupõe a licitude de comportamento do contribuinte que objetive identificar as consequências fiscais de uma decisão, resultando em uma economia de tributos, haja vista que, dentro do direito de se auto-organizar, está inserida a liberdade de o contribuinte organizar seus negócios do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal. (OLIVEIRA, 2005, p. 167).

Segundo Zanluca (2011), a contabilidade é considerada, como ciência, ferramenta indispensável na gestão de negócios. Uma dessas ferramentas da contabilidade, relacionada ao controle do patrimônio, é permitir a análise sobre a tributação, abrindo recursos para alternativas legais de redução dos encargos tributários, via elisão fiscal.

2.2 REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA O PIS E A COFINS

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi criada em 1970 pela Lei complementar nº 7. Trata-se de uma contribuição social recolhida pelas empresas, que é transformada em benefícios a trabalhadores do setor privado, sendo alocado ao Fundo do Amparo ao Trabalhador (FAT), onde parte deve ficar instalada no governo, e a outra parte é permitido o saque como um abono salarial.

De acordo com a Caixa Econômica Federal (2020), partes deste fundo são destinados ao seguro-desemprego, ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), programas sociais e também ao Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

Já a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) foi criada pela Lei complementar nº 70, de 1991, como o próprio nome já indica, tendo como destinação o financiamento da seguridade social.

Existem diversas formas quanto à apuração e recolhimento das contribuições. No caso da empresa estudada, o PIS/Pasep e a Cofins, são incidentes basicamente sobre o faturamento e recolhidas sob o Regime da Não Cumulatividade.

A partir da competência dezembro de 2002, para fins de cálculo do PIS/Pasep, de acordo com a Lei nº 10.637/02, passou a ser necessário que se faça uma separação entre o critério de incidência cumulativa e incidência não cumulativa. Esse mesmo tratamento passou a ser aplicado à Cofins a partir de 1º de fevereiro de 2004, de acordo com a Lei nº 10.833/03.

A opção do Regime Tributário por parte da empresa, define se a incidência é cumulativa ou não cumulativa no recolhimento dessas contribuições, onde podemos destacar como principais diferenças as alíquotas, permissões e condições referentes a incidência de cada regime.

A incidência cumulativa se aplica a pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido ou Arbitrado e não se aplica a pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, exceto nos casos específicos previstos em Lei. As alíquotas aplicadas são de 0,65% para o PIS e 3% para a Cofins. Não se pode utilizar créditos.

Já a incidência não cumulativa não se aplica as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido, Arbitrado e Optantes pelo Simples Nacional. As alíquotas aplicadas são de 1,65% para o PIS e 7,6% para a Cofins. É permitida a utilização de créditos.

2.2.1 Apuração de créditos

Segundo Amorim (2020), mais comum no cenário do direito tributário, o método de crédito do tributo, refere-se a descontar do valor a se pagar em uma operação, o valor disponível dos respectivos créditos fiscais.

As Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, que dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da Contribuição para o PIS e para a COFINS, respectivamente, definiram em seu artigo 3º as previsões legais em que o contribuinte poderá, após a apuração do débito tributário referente as contribuições, efetuar a compensação de créditos fiscais apurados em relação a custos, despesas e encargos.

O inciso II, em seus artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços.

Para fins de creditamento quando o assunto são as contribuições para o PIS e para a COFINS, buscando facilitar o entendimento e interpretação da legislação, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (SRF), revogou as Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004, que traziam de forma restritiva a definição da compreensão de insumo, desrespeitando o contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03.

De acordo com Amorim (2020), a Instrução Normativa explicita a Lei, instrumentaliza a legislação e não a restringe ou limita. Neste panorama, foi publicado no Diário Oficial da União, a IN RFB nº 1.911/2019, que regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, além da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, revogando as IN 247/2002 e IN 404/2004.

Art. 171. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições, efetuadas no mês, de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865 de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21): II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços (Instrução Normativa nº 1.911/2019).

2.3 DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO

Nos autos do Resp 1.221.170/PR, foi requerido em grau recursal pelo recorrente, empresa cuja atividade é à industrialização de produtos alimentícios, o direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II, art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, sobre os custos gerais de fabricação.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21) (Instrução Normativa nº 1.911/2019).

Segundo o acórdão, “a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória”. Dessa forma, caberá às instâncias de origem avaliar se o produto ou o serviço constitui elemento estrutural e inseparável da execução do serviço.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
 - a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
 - a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
 - b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:
 - b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
 - b.2) “por imposição legal”.
- Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

O acórdão proferido foi assim ementado:

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a

importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. ”

Outro ponto de destaque é o voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, sendo interessante apresentar os seguintes excertos:

“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferam receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço. (...) Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo). Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do

serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção. Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante. (...) Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.” (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão).

Pode-se observar que um dos principais pontos de inovação com a definição do conceito estabelecido pela Primeira Seção do STJ foi a permissão de creditamento para insumos utilizados no processo de prestação de serviços, e não limitando apenas aos insumos do próprio serviço prestado, como interpretação anterior da RFB.

Outro ponto importante elucidado nessa discussão foi a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade de aquisição de insumos relacionados aos custos necessários na prestação de serviços a terceiros, podendo ser definido como insumo do insumo. Esta conclusão possibilita a geração de crédito em relação a dispêndios anteriores as etapas do bem efetivamente destinado à prestação de serviços. Em contrapartida, salvo exceções justificadas, a pessoa jurídica não pode considerar insumos para fins de creditamento, os gastos posteriores à finalização do processo de prestação do serviço.

A utilização de solução de consultas teve importante avanço no âmbito da RFB após IN RFB nº 1.396/2013, que prevê no seu art. 9º que “A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito

vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento” (Redação atualizada pela IN RFB nº 1.434/2013).

O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, destina-se a “aplicar, segundo o entendimento da RFB, o conceito de insumos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação às principais categorias de itens analisadas continuamente por suas diversas áreas, dada a necessidade de segurança jurídica para agentes internos e externos a Secretaria e de eficiência nas inúmeras análises acerca desta matéria realizadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil”.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Alguns estudos buscam demonstrar a importância da correta definição do conceito de insumos, destacando as principais diferenças quando comparado a definição de matéria-prima, situação que pode trazer sérios problemas a empresa, considerando o grau de subjetividade na aplicação desses conceitos.

Segundo Paula (2013), por mais que os conceitos sejam por muitas vezes utilizados como sinônimos, entender a diferença entre insumos e matéria-prima é fundamental para uma melhor gestão empresarial, tendo essas definições diferentes impactos no dia a dia corporativo, incluindo na carga tributária.

O estudo teve como objetivo definir e diferenciar os conceitos de insumo e matéria-prima, destacando como principal ponto a possibilidade, para empresas tributadas pelo regime do Lucro Real, de ter abatimentos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS, por meio da utilização de créditos originados na aquisição de insumos, permitindo a empresa reduzir o impacto da carga tributária.

De acordo com Paula (2013), a prestação de serviços profissionais também necessita de insumos, podendo por exemplo, dentro dos tipos de insumos citados, serem considerados as ferramentas utilizadas, as máquinas e equipamentos (desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado), a mão de obra de terceiro e tudo aquilo que venha a ser aplicado ou consumido na prestação do serviço.

Para Oliveira (2019), o julgamento do Resp 1.221.170/PR tem por

consequência influenciar todas as decisões do Judiciário, que passam a seguir a nova orientação, mas sugere que apesar de mais amplo o conceito de insumos na visão do fisco, ele não alcança todo e qualquer gasto essencial ou relevante para a atividade econômica da empresa na execução do serviço, para fins de creditamento.

O objetivo dessa análise foi destacar os principais pontos discutidos na aprovação do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, decisão que atualizou o entendimento do fisco, tema relevante para as empresas que podem se beneficiar com o creditamento para reduzir o valor a pagar dessas Contribuições, mas destacando as limitações pela sua subjetividade.

Desse modo, podemos perceber que os autores concluíram que é possível a aplicação da definição do conceito de insumos para fins de creditamento nas apurações das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, com base no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, para as empresas prestadoras de serviços, mas se deve ter atenção quanto ao problema existente devido a subjetividade do conceito, visando evitar divergências de entendimento junto ao fisco quanto a aplicação da definição de insumos para fins de tomada de crédito.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo serão apresentados os procedimentos metodológicos utilizados no presente estudo.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Para alcance dos objetivos propostos no presente trabalho, optou-se por observar os seguintes enquadramentos metodológicos: estudo de caso, descritivo, qualitativo e análise documental.

O trabalho é caracterizado como um estudo de caso em uma empresa prestadora de serviço do ramo jurídico. A opção por esse método foi a possibilidade de realização de uma pesquisa mais detalhada e análise/investigação de um comportamento empresarial enquanto ele acontece, no contexto real de uma organização.

Segundo Cervo e Bervian (2002, p. 63) pesquisa “é a atividade voltada para a solução de problemas teóricos ou práticos com o emprego de processos científicos. A pesquisa parte, pois de uma dúvida ou problema e com o uso do método científico, busca uma resposta ou solução”. Para solução do problema apresentando, o método utilizado foi a Pesquisa Descritiva, cujo objetivo é esclarecer de maneira abrangente um assunto já pesquisado por alguém.

Esta pesquisa é de caráter qualitativo, tendo base subjetiva. Pedron (2001, p. 129) diz que o método qualitativo é “uma forma adequada para poder entender a relação de causa e efeito do fenômeno e consequentemente chegar a sua verdade e razão”.

O procedimento adotado para a coleta dos dados é o de análise documental dos relatórios contábeis e gerenciais da empresa. De acordo com Gil (1996, p. 31), “o conceito de documento, por sua vez, é bastante amplo, já que este pode ser constituído por qualquer objeto capaz de comprovar algum fato ou acontecimento”.

Por meio destes procedimentos metodológicos, serão avaliados os custos incorridos na prestação do serviço da empresa investigada, para a identificação do conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, conforme estabelecido no Recurso Especial 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018.

3.2 EMPRESA ESTUDADA

O presente estudo foi realizado em uma empresa prestadora de serviço de grande porte no ramo jurídico, que atua a mais de 30 anos no mercado, com matriz localizada no Centro da cidade de João Pessoa/PB.

3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

O estudo junto à empresa analisada teve início em meados de outubro de 2020, através da coleta de dados e informações contábeis e gerenciais.

A definição do conceito de insumos parte do entendimento do funcionamento de toda a cadeia produtiva e execução do serviço, sendo imprescindível também, o estudo de todo o processo da prestação dos serviços, assim como avaliação dos custos nele incorridos, desde o início até a conclusão do trabalho.

3.4 MÉTODOS DE ANÁLISE DOS DADOS

Após a coleta dos dados e análise da interseção entre conceitos contábeis e o conceito de insumos, conforme estabelecido no Recurso Especial 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, os resultados obtidos foram analisados e discutidos, sendo os custos classificados de acordo com os critérios de essencialidade e relevância.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com base no que foi exposto nas seções anteriores, o presente trabalho irá apresentar o impacto identificado na apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, após analisar os bens e serviços que atendam aos critérios de essencialidade e relevância, conforme estabelecido no Recurso Especial 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, utilizados na prestação dos serviços advocatícios da empresa em comento.

O escritório de advocacia em estudo, empresa prestadora de serviços jurídicos tributada pelo Lucro Real, retrata o cenário empresarial brasileiro com alta carga tributária, onde é cada vez mais comum a busca por ferramentas para análise e interpretação da legislação tributária, com o objetivo de reduzir os impactos dos tributos nas empresas com a execução de um planejamento tributário bem elaborado.

O caso analisado é de caráter qualitativo, tendo base subjetiva, buscando a aplicação do conceito de insumos após o estudo e entendimento do funcionamento de todo o processo da execução do serviço. Outro procedimento adotado será a análise documental, com a coleta dos dados dos relatórios contábeis necessários para a avaliação dos impactos financeiros nas apurações.

4.1 ANÁLISE DOS CRITÉRIOS APLICADOS E A DEFINIÇÃO DOS INSUMOS

A análise para aplicação da definição dos insumos geradores de crédito utilizados na prestação dos serviços, será feita de forma conservadora e fundamentada em casos práticos e estudos anteriores, com o objetivo de atender os critérios de essencialidade e relevância, conforme estabelecido no Recurso Especial 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018.

Importante destacar o entendimento das etapas da execução dos serviços jurídicos, restringindo-se a caracterização como insumos dos bens e serviços utilizados no processo de prestação de serviços ao cliente, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica, como administrativa, contábil, comercial, entre outras.

Considerando para aplicação do critério de relevância, o “teste de subtração”, tese que tem o objetivo de avaliar e revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item (bem ou serviço) utilizado na execução da prestação do serviço,

cuja subtração obstar a atividade ou implicar em perda substancial da qualidade do serviço, e para aplicação do critério de essencialidade, determinar se o item utilizado na prestação do serviço jurídico constitui elemento estrutural e inseparável da execução do serviço, tendo sua falta impacto na qualidade e/ou suficiência, foram definidos como possíveis insumos para fins de geração de créditos, os seguintes itens:

- a) serviços de acesso à internet aplicados na prestação de serviços ao cliente;
- b) despesas com manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos (próprios e alugados) destinados ao deslocamento dos funcionários da pessoa jurídica até o local da prestação do serviço; e
- c) subcontratação ou terceirização de mão-de-obra (prestações de serviços de pessoa jurídica diversa considerados essenciais na execução dos serviços jurídicos prestados ao cliente).

4.1.1 Despesas com internet

Para caracterização dos serviços de acesso à internet aplicados na prestação de serviços ao cliente como insumos, levou-se em consideração dois pontos importantes. Primeiramente, a informatização e a modernização do Judiciário com a implantação de processos eletrônicos demonstram a evolução da gestão processual, tornando cada vez mais virtual os trâmites e acompanhamento dos processos, sejam administrativos ou judiciais, sendo o acesso à internet ferramenta fundamental para viabilizar a prestação do serviço jurídico.

Outro ponto relevante, é o alto investimento do escritório em ferramentas tecnológicas com a criação de ambientes virtuais próprios para maior celeridade e qualidade no atendimento, que reúnem e dispõe de todo o controle, registro e acompanhamento nas etapas da execução da prestação do serviço ao cliente, sendo ferramenta fundamental para comunicação entre a matriz e suas filiais, desde o início até a conclusão do trabalho.

Esse critério foi fundamentado com base na Solução de Consulta Cosit/RFB nº 318, de 2019, sendo a decisão vinculada ao Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, que permite o desconto de créditos da Contribuição para o PIS e Cofins em relação aos serviços de acesso à internet aplicados na intermediação dos serviços prestados ao cliente, sendo a consulente empresa prestadora de serviço que

desempenha atividade a qual depende de forma indispensável do item citado para execução do serviço.

4.1.2 Despesas com manutenção e combustíveis utilizados nos veículos

Os trâmites processuais envolvem o cumprimento de diligências externas, tais como o comparecimento em audiências, perícias, fórum, entre outros. Com isso, as despesas com manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos (próprios e alugados) destinados ao deslocamento dos funcionários da pessoa jurídica até o local da prestação do serviço, também são objeto da aplicação do conceito de insumos, sendo os gastos essenciais ao deslocamento para cumprimento das diligências processuais.

Esse critério foi fundamentado com base na Solução de Consulta Cosit/RFB nº 18, de 2020, sendo a decisão vinculada ao Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, que permite o desconto de créditos da Contribuição para o PIS e Cofins em relação as despesas com manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos (próprios e alugados), sendo a consultante empresa prestadora de serviço que desempenha atividade a qual depende de veículos para locomoção dos funcionários e ferramentas até o local da realização do serviço.

4.1.3 Subcontratação ou terceirização de mão de obra

A subcontratação de serviços é uma situação recorrente quando se trata de atividades de prestação de serviços. Conforme Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, a subcontratação é caracterizada quando “uma pessoa jurídica, contratada por seu cliente para uma prestação de serviços principal, subcontrate outra pessoa jurídica para a realização de parcela dessa prestação”.

Essas despesas relacionadas a contratação de mão de obra de serviços prestados por pessoa jurídica diversa (subcontratação ou terceirização de mão de obra), sendo considerados essenciais ou relevantes na execução dos serviços jurídicos, conforme critérios estabelecidos no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, permitem a possibilidade da apuração dos créditos quando tais serviços são caracterizados como insumos utilizados na prestação do serviço principal, conforme previsto nos art. 171 e 172, da Instrução Normativa nº 1.911/2019.

Alguns serviços jurídicos prestados pela empresa em estudo dependem de mão de obra terceirizada especializada no assunto, como a contratação de serviços contábeis profissionais aplicados nos cálculos, análise e apurações necessárias para viabilizar a execução de determinadas demandas judiciais e demais análises que requerem conhecimento técnico específico, como por exemplo, a prestação de serviço contábil terceirizado aplicado diretamente no levantamento de créditos tributários nas ações judiciais, podendo a mão de obra paga a pessoa jurídica contratada, atendendo aos termos decididos pela Primeira Seção do STJ já explanados no estudo até aqui realizado, não havendo nenhum outro impedimento normativo, ser considerada insumo para fins de creditamento.

4.2 ANÁLISE DOS IMPACTOS NAS APURAÇÕES

Com base no que foi exposto nas seções anteriores, foi efetuado um levantamento das apurações das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins dos últimos 6 (seis) meses do ano de 2020, do escritório de advocacia em estudo, de modo a viabilizar um comparativo quando analisado e aplicado os critérios da definição de insumos relacionada aos créditos da não cumulatividade para as Contribuições do PIS/Pasep e Cofins.

Esse trabalho evidencia os valores efetivamente apurados e recolhidos a título de Contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, sendo os valores obtidos por meio de coleta de dados e análise documental de informações contidas nas demonstrações contábeis e relatórios gerenciais.

Os custos e despesas incorridos na prestação dos serviços jurídicos foram classificados e descritos de acordo com os critérios de essencialidade e relevância já citados e até aqui expostos, após entendimento do funcionamento da cadeia na execução do serviço prestado, utilizando informações individuais e analisando o cenário de forma geral.

É importante destacar que o estudo realizado é de caráter qualitativo, tendo base subjetiva, sendo a implantação dos critérios apresentados e aproveitamento dos créditos conforme impactos financeiros das despesas que serão demonstrados e analisados na sequência, objeto de avaliação e análise de viabilidade por parte da empresa em estudo, assim como procedimentos necessários para maior segurança jurídica quando da adoção desses critérios.

Para analisar os impactos nas apurações, inicialmente foram efetuados os levantamentos dos créditos utilizados nas Contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, conforme tabela a seguir:

Tabela 1 – PIS e COFINS (Demonstrativo de Cálculo – Créditos originais)

Dados	07/2020	08/2020	09/2020	10/2020	11/2020	12/2020
Energia Elétrica (R\$)	13.536,17	15.140,14	16.880,19	19.926,84	25.550,46	23.933,70
Aluguéis de Prédios (R\$)	2.300,00	15.300,00	15.300,00	15.300,00	15.300,00	15.300,00
Aluguéis de Máquinas (R\$)	8.863,38	8.568,16	11.509,83	8.798,46	8.301,02	13.732,54
Depreciação (R\$)	42.386,63	44.816,46	41.187,05	41.377,54	41.435,19	42.251,59
Amortização (R\$)	3.446,66	3.446,66	3.446,66	3.446,66	3.446,66	3.446,66
Valor total das despesas (R\$)	70.532,84	87.271,42	88.323,73	88.849,50	94.033,33	98.664,49
Crédito COFINS 7,6% (R\$)	5.360,50	6.632,63	6.712,60	6.752,56	7.146,53	7.498,50
Crédito PIS 1,65% (R\$)	1.163,79	1.439,98	1.457,34	1.466,02	1.551,55	1.627,96
Total do crédito 9,25% (R\$)	6.524,29	8.072,61	8.169,94	8.218,58	8.698,08	9.126,46

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Analisando a Tabela 1 podemos observar que os créditos utilizados pela empresa em estudo, para fins de redução do débito apurado sobre as Contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, são originalmente previstos na Lei nº. 10.637/2002, art. 3º e Lei nº. 10.833/2003, art. 3º, que dispõe sobre as despesas permitidas para creditamento, e se limitam a: energia elétrica consumida nos estabelecimentos (inciso III); aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa (inciso IV) e dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI (bens incorporados ao ativo imobilizado), VII (edificações e benfeitorias em imóveis) e XI (bens incorporados ao ativo intangível), incorridos no mês (redação dada pela Lei nº 12.973/2014).

A tabela 2 irá evidenciar as despesas a serem utilizadas para fins de creditamento, já explanadas no estudo até aqui realizado, após a definição e aplicação do conceito de insumos, buscando atender aos critérios de essencialidade e relevância, conforme estabelecido no Recurso Especial 1.221.170/PR e no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, sendo a decisão fundamentada com base na Lei nº. 10.637/2002, art. 3º, inciso II e Lei nº. 10.833/2003, art. 3º, inciso II, que dispõe sobre a possibilidade da tomada de crédito com os bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços.

Tabela 2 – Créditos identificados após a aplicação do conceito de insumos

Dados	07/2020	08/2020	09/2020	10/2020	11/2020	12/2020
Despesas com Internet (R\$)	4.909,45	5.576,23	3.982,22	5.042,14	5.042,14	5.042,14
Manutenção de veículos (R\$)	3.066,80	245,00	441,61	891,43	-	1.926,18
Combustíveis e lubrificante (R\$)	14.209,54	14.576,67	18.820,30	19.048,18	23.396,53	22.175,37
Subcontratação de serviços (R\$)	35.220,66	96.015,34	9.392,11	22.618,35	116.103,55	32.494,59
Valor total das despesas (R\$)	57.406,45	116.413,24	32.636,24	47.600,10	144.542,22	61.638,28
Crédito COFINS 7,6% (R\$)	4.362,89	8.847,41	2.480,35	3.617,61	10.985,21	4.684,51
Crédito PIS 1,65% (R\$)	947,21	1.920,82	538,50	785,40	2.384,95	1.017,03
Total do crédito 9,25% (R\$)	5.310,10	10.768,22	3.018,85	4.403,01	13.370,16	5.701,54

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Para os valores utilizados na Tabela 2 foram considerados os bens e serviços utilizados no processo de prestação de serviços ao cliente, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica, como citado anteriormente.

Definidos e classificados os bens e serviços considerados insumos para fins de creditamento, foi executado o levantamento das despesas realizadas no período, apresentadas na Tabela 2, possibilitando o comparativo e análise dos impactos nas apurações das Contribuições para o PIS e para a Cofins, como segue na Tabela 3:

Tabela 3 – Comparativo e impacto nas apurações dos créditos descontados

Dados	07/2020	08/2020	09/2020	10/2020	11/2020	12/2020
Despesas originais (R\$)	70.532,84	87.271,42	88.323,73	88.849,50	94.033,33	98.664,49
Despesas com insumos (R\$)	57.406,45	116.413,24	32.636,24	47.600,10	144.542,22	61.638,28
Valor total das despesas (R\$)	127.939,29	203.684,66	120.959,97	136.449,60	238.575,55	160.302,77
Variação das Despesas (%)	+ 81,39	+ 133,39	+ 36,95	+ 53,57	+ 153,71	+ 62,47
Créditos originais (R\$)	6.524,29	8.072,61	8.169,94	8.218,58	8.698,08	9.126,46
Créditos com insumos (R\$)	5.310,10	10.768,22	3.018,85	4.403,01	13.370,16	5.701,54
Total do crédito 9,25% (R\$)	11.834,39	18.840,83	11.188,79	12.621,59	22.068,24	14.828,00
Variação do Crédito (%)	+ 81,39	+ 133,39	+ 36,95	+ 53,57	+ 153,71	+ 62,47

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Com a análise comparativa exposta na Tabela 3, foi percebido um aumento significativo das despesas consideradas permitidas para fins de creditamento nas Contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, e consequentemente um aumento no valor da tomada dos créditos em igual proporção, como já era esperado.

O valor do crédito identificado deveria ser integralmente abatido do débito apurado a ser recolhido a título de Contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, reduzindo assim o saldo devedor a pagar da empresa prestadora do serviço em seus respectivos períodos de apuração.

O total do proveito econômico a ser obtido pela empresa no estudo em questão, com base nos critérios apresentados, está evidenciado na Tabela 2, no campo Total do crédito 9,25 % (R\$) e na Tabela 3, no campo Créditos com insumos (R\$), detalhados em seus respectivos períodos de apuração.

4.3 PROCEDIMENTOS PARA UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS

Uma ressalva que vale o destaque é de que, o estudo em questão avaliou a aplicação dos critérios da definição do conceito de insumos em períodos anteriores, com as respectivas apurações referente as Contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, já encerradas e pagamentos realizados.

Os procedimentos a serem adotados pela empresa em estudo, podem variar de acordo com o entendimento quanto ao período de aplicação do conceito de insumos definidos para fins de tomada de créditos, podendo a aplicação partir apenas dos meses subsequentes ou, ser aplicada de forma retroativa, podendo recuperar créditos não utilizados em períodos anteriores, não havendo nenhum outro impedimento normativo para execução de tal procedimento.

Uma vez definido as despesas que atendam aos critérios já apresentados no estudo até aqui realizado, conforme estabelecido no Recurso Especial 1.221.170/PR e no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, tais despesas passam a integrar a base de cálculo dos créditos a serem utilizados nas respectivas apurações das Contribuições para o PIS e para a Cofins, na condição de insumos utilizados na prestação de serviços, reduzindo assim os valores devidos pela empresa.

Por se tratar de uma análise subjetiva que pode gerar divergências de entendimento junto ao fisco, pode-se apresentar uma solução de consulta com efeito vinculante ao Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, obedecendo ao rito da Instrução Normativa RFB nº 1.782/2018, que regulamenta os procedimentos e dispõe sobre a transmissão e a entrega de documentos, visando uma maior segurança jurídica, de modo a garantir a qualificação legal do conceito de insumos de acordo com a legislação das Contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, evitando um possível aproveitamento indevido de créditos.

5 CONCLUSÃO

A alta carga tributária é polêmica antiga que afeta as organizações até os dias atuais, e por isso requer um planejamento tributário bem elaborado, devendo explorar os benefícios fiscais previstos na legislação ou permitidos por esta, com o objetivo de reduzir esse impacto financeiro na organização.

O presente estudo destacou o regime não cumulativo das Contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, que consiste em deduzir, dos débitos apurados, os créditos admitidos na legislação.

Diante dos argumentos apresentados, um ponto importante elucidado no estudo em questão, foi a possibilidade de apuração de créditos na modalidade de aquisição de insumos, sejam eles bens ou serviços, quando esses custos incorridos são necessários na prestação de serviços da empresa e atendem aos critérios de essencialidade e relevância, conforme estabelecido no Recurso Especial 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018.

Considerando os procedimentos necessários para implantação e aplicação dos conceitos definidos, a relevância e importante avanço das soluções de consulta no âmbito da RFB, que respaldam qualquer empresa que as aplicar, observando o enquadramento na hipótese por ela abrangida, pode-se constatar que o conhecimento tributário sendo bem aplicado pode trazer grandes benefícios para a empresa, partindo desde uma redução na carga tributária dessas Contribuições, como possibilitando ao escritório uma maior competitividade frente a seus concorrentes no mercado jurídico.

O presente estudo utilizou uma análise subjetiva e critérios conservadores, tendo em vista o risco de tomada de crédito indevido em caso de divergências de entendimento junto ao fisco, sendo a aplicação dos critérios adotados em relação ao conceito de insumos aqui apresentados, objeto de avaliação e análise quanto à implantação por parte da empresa, assim como a adoção de procedimentos legais visando maior segurança jurídica.

Levando em consideração esses aspectos, o estudo permitiu observar a importância do uso e aplicação de benefícios fiscais previstos na legislação, identificar os riscos e benefícios em relação a viabilidade quanto a aplicação do conceito de insumos, demonstrar a redução significativa na carga tributária das Contribuições para

o PIS/Pasep e para a Cofins e analisar a importância e os impactos de um planejamento tributário bem executado no resultado da empresa.

Portanto, conclui-se que o presente estudo demonstrou do ponto de vista tributário e econômico, a importância de um planejamento bem elaborado, assim como entendimento do funcionamento da cadeia existente na prestação de um serviço, que pode permitir a tomada de crédito no regime não cumulativo para as Contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, com a definição e aplicação do conceito de insumos que atendam aos critérios até aqui já explanados. Apesar dos riscos existentes quanto a subjetividade na qualificação dos insumos geradores de crédito, também foram apresentadas ferramentas que podem ser utilizadas, visando maior segurança jurídica. Assim, o estudo mostra a relevância do conhecimento da legislação fiscal, ferramenta que auxilia na redução da carga tributária e contribuindo, assim, com a continuidade da empresa.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto e CASTRO, Kleber Pacheco de. **Carga tributária bruta de 2019: recorde histórico e evidências**, 2020. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/03/estudo-aponta-que-carga-tributaria-bateu-recordeem2019.shtml#:~:text=A%20carga%20tribut%C3%A1ria%20brasileira%20alcan%C3%A7ou,34%2C64%25%20do%20PIB>. Acesso em: 01 nov. 2020.

AMORIM, Ariana de Paula Andrade. **Crédito de PIS/Cofins sobre o custo de aquisição e a IN 1.911/2019**, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-23/ariana-amorim-credito-piscofins-aquisicao-in-191119>. Acesso em: 02 nov. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal. **Parecer Normativo Cosit nº 05/2018**. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>. Acesso em: 10 ago. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal. **Solução de Consulta nº 318/2019 - Cosit**. Brasília, DF, 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=105894>. Acesso em: 10 ago. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal. **Solução de Consulta nº 18/2020 - Cosit**. Brasília, DF, 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108047>. Acesso em: 10 ago. 2020.

BUENO, Sinara. **Solução de Consulta**, 2021. Disponível em: <https://www.fazcomex.com.br/blog/solucao-de-consulta/>. Acesso em: 12 abr. 2021.

CERVO, Amado Luiz e BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: imposto de renda das empresas**. 15.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **A nova definição de insumos: qual o entendimento da Receita Federal?**, 2019. Disponível em: <https://busca.legal/nova-definicao-de-insumos-qual-o-entendimento-da-receita-federal/>. Acesso em: 04 abr. 2021.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, Luís M. et al. **Manual de contabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVON, Beatriz. **Gastos com manutenção de veículo geram créditos de PIS e Cofins**, 2020. Disponível em: <https://lopescastelo.adv.br/gastos-com-manutencao-de-veiculo-geram-creditos-de-pis-e-cofins/>. Acesso em: 12 abr. 2021.

PAULA, Gilles B. de. **Insumos e matéria-prima não são a mesma coisa. Entenda!**, 2013. Disponível em: <https://www.treasy.com.br/blog/insumos-e-materia-prima-saiba-a-diferenca/#:~:text=Existem%20tr%C3%AAs%20tipos%20de%20insumos,se%20a%20mat%C3%A9ria%20prima%20algod%C3%A3o>. Acesso em: 04 abr. 2021.

PEDRON, Ademar João. **Metodologia científica: auxiliar do estudo, da leitura e da pesquisa**. 3.ed. Brasília: Do autor, 2001.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda, Contribuições Administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. 17.ed. Porto Alegre: SCAN – Editoração e Produção Gráfica, 2009.

SIQUEIRA, E. S.; CURY, L. K. P.; GOMES, T. S. Planejamento Tributário. **Revista CEPPG - CESUC - Centro de Ensino Superior de Catalão**, Catalão, GO, n. 25, p. 184-196, 2011. Disponível em: http://www.portalcatalao.com/painel_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/temp/51c23e8670bb3aeef7da564aa767d33b.pdf. Acesso em: 01 nov. 2020.

TEIXEIRA, Paulo Henrique. **O que é gestão tributária**. Disponível em: <http://www.portaldeauditoria.com.br/artigos/O-QUE-%C3%89-GEST%C3%83O-TRIBUT%C3%81RIA.asp>. Acesso em: 01 nov. 2020.

TORRES, Heleno Taveira. **Chega em boa hora regime de PIS/COFINS para a advocacia**, 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-dez-26/consultor-tributario-chega-boa-hora-regime-piscofins-advocacia>. Acesso em: 02 nov. 2020.

TORTI, Matheus Falcão. **Direito Tributário: a fixação do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS**, 2020. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/53046/a-fixacao-do-conceito-de-insumo-para-fins-de-creditamento-de-pis-cofins>. Acesso em: 02 nov. 2020.

ZANLUCA, Júlio César. **Planejamento tributário: pague menos dentro da lei**, 2011. Disponível em: <https://ditizio.adv.br/txt/pt.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2020.