

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS**

**CIÊNCIAS ECONÔMICAS**

**MBA CONTROLADORIA E FINANÇAS**

**VANESSA DOMINGUES**

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E SEU IMPACTO NA ECONOMIA TRIBUTÁRIA**

São Leopoldo

2012

**VANESSA DOMINGUES**

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E SEU IMPACTO NA ECONOMIA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização apresentado como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Controladoria e Finanças, pelo MBA em 2012 da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.

Orientador: Ms. Emir José Redaelli

São Leopoldo

2012

**VANESSA DOMINGUES**

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E SEU IMPACTO NA ECONOMIA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso Especialização apresentado como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Controladoria e Finanças, pelo MBA em 2012 da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.

Aprovado em julho de 2012.

---

Componente da Banca Examinadora

---

Componente da Banca Examinadora

---

Componente da Banca Examinadora

## RESUMO

As empresas em geral enfrentam dificuldade em lidar com o ônus tributário ao qual são submetidas, visto que este representa grande parte dos custos de seus produtos e serviços. Para minimizar este impacto, uma das possibilidades legais de redução dos custos tributários é a apropriação dos créditos extemporâneos sobre a aquisição de materiais de uso e consumo identificados como auxiliares do processo produtivo. Neste contexto, o presente estudo teve como objetivo investigar o impacto do não aproveitamento dos créditos de ICMS, IPI, PIS e COFINS sobre materiais auxiliares na carga tributária geral de uma empresa do ramo de fabricação de equipamentos industriais. Para tanto, elaborou-se um estudo e aprofundamento no referencial teórico, por conseguinte, identificou-se os materiais de uso e consumo que poderiam ser considerados como auxiliares ao processo produtivo, bem como a apuração dos valores de créditos referentes a estes materiais. De posse dos resultados, realizou-se o comparativo entre os valores realizados pela empresa com os valores projetados, considerando a apropriação dos créditos extemporâneos. Após esta comparação constatou-se que esses créditos representam um impacto significativo na economia tributária da empresa, porque além de diminuir o custo com pagamento de tributos, afetam diretamente o custo das mercadorias e conseqüentemente melhoram seu resultado financeiro.

**Palavras-chave:** ICMS-IPI-PIS-COFINS- Materiais Auxiliares -Crédito Extemporâneo.

## **ABSTRAT**

Companies often face difficulty in dealing with the tax burden to which they are submitted, since it represents a significant part of the cost of their products and services. To minimize this impact, a legal possibilities for cost reduction is the appropriation of tax credits on the extemporised purchase of materials for use and consumption identified as auxiliaries in the production process. In this regard, this study aimed to investigate the impact of not taking advantage of the credits of ICMS, IPI, PIS and COFINS on auxiliary materials in the overall tax burden of a company of industrial equipment manufacturing. For this purpose, we elaborated a study and a strengthening on the theoretical framework, therefore, materials for use and consumption that could be considered as auxiliary to the production process as well as the determination of the values of credits related to these materials. With the results, we carried out a comparison between the values achieved by the company with the projected values, considering the extemporised appropriation of credits. After this comparison it was found that these credits represent a significant impact on the company's tax savings, as in addition to reducing the cost of tax payments, directly affect the cost of goods and consequently improve your bottom line.

**KEYWORDS:** ICMS - IPI – PIS- COFINS- Auxiliary Materials - Extemporised Credit.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART Artigo

CF Constituição Federal

CFOP Código Fiscal das Operações e Prestações

CIDE Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CTN Código Tributário Nacional

COFINS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

DRP Departamento da Receita Pública do Estado do Rio Grande do Sul

ICMS Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IM Indirect Material/ Material Indireto

IN Instrução Normativa

IPI Imposto sobre Produtos Industrializados

LC Lei Complementar

NF Nota Fiscal

NFe Nota Fiscal Eletrônica

PIS Programa de Integração Social

RICMS Regulamento do ICMS

SAP Sistemas Aplicativos e Produtos em Processamento de Dados

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1-Fluxograma Processos para Coleta de Dados .....	44
Figura 2-Imagem Aérea da Empresa.....	45
Figura 3-Apresentação dos Relatórios Retirados do Sistema SAP .....	46
Figura 4-Cálculo Crédito PIS/COFINS.....	47
Figura 5-Representação da Escrituração ICMS e IPI.....	47

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1-Incidência Cumulativa x Não Cumulativa PIS/COFINS.....	28
---	----



## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1-Custo Aquisição Material.....	49
Gráfico 2-Imposto Estadual Montante Pago x Montante Projetado .....	49
Gráfico 3-Impostos Federais Montante Pago x Montante Projetado .....	50
Gráfico 4-Variação Anual do Imposto Estadual.....	51
Gráfico 5-Variação Anual dos Impostos Federais.....	52

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>1.1 Delimitação do Tema.....</b>	<b>11</b>
<b>1.2 Definição do Problema.....</b>	<b>12</b>
<b>1.3 Objetivos .....</b>	<b>12</b>
1.3.1 Objetivo Geral.....	12
1.3.2 Objetivos Específicos .....	12
<b>1.4 Justificativa.....</b>	<b>12</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>15</b>
<b>2.1 Elementos Fundamentais do tributo .....</b>	<b>15</b>
2.1.1 Fato Gerador.....	15
2.1.2 Contribuinte ou Responsável.....	16
2.1.3 Base de Cálculo .....	16
2.1.4 Alíquota.....	17
<b>2.2 Tributos Existentes no Brasil .....</b>	<b>18</b>
2.2.1 Obrigações Tributárias.....	20
2.2.2 Taxas .....	20
2.2.3 Impostos .....	21
2.2.4 Impostos Federais.....	21
2.2.5 Impostos Estaduais .....	22
2.2.6 Impostos Municipais.....	23
<b>2.3 Obrigações Acessórias exigidas no Brasil .....</b>	<b>23</b>
<b>2.4 Definição e Características da Apuração Cumulativa.....</b>	<b>25</b>

<b>2.5 Definição e Características da Apuração Não Cumulativa.....</b>	<b>26</b>
2.5.1 A Sistemática Não-Cumulativa de Apuração dos PIS/COFINS.....	27
2.5.2 A Sistemática Não-Cumulativa de Apuração do ICMS.....	28
2.5.3 A Sistemática da Não Cumulatividade de Apuração do IPI.....	29
<b>2.6 Créditos de ICMS, PIS/COFINS e IPI.....</b>	<b>30</b>
2.6.1 Mercadorias Destinadas ao Uso e Consumo, Insumos e Auxiliares.....	30
2.6.2 Do Regime de Créditos de ICMS.....	31
2.6.3 Do Regime de Créditos de IPI.....	34
2.6.4 Do Regime de Créditos de PIS/COFINS.....	37
<b>2.7. Conceito de Créditos Extemporâneos.....</b>	<b>39</b>
2.7.1 Escrituração de Créditos Extemporâneos.....	39
<b>2.8 Economia Tributária Uma Estratégia Competitiva.....</b>	<b>40</b>
<b>3. METODOLOGIA.....</b>	<b>42</b>
3.1 Delineamento da Pesquisa.....	42
3.2 Técnica Coleta de Dados.....	43
3.3 Objeto de Estudo.....	44
3.4 Técnica Análise de Dados.....	46
3.5 Apresentação dos Resultados.....	48
<b>4 CONCLUSÃO.....</b>	<b>53</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>55</b>

## **1 INTRODUÇÃO**

Em meio à crescente competitividade entre as empresas inseridas no contexto globalizado, torna-se imprescindível a busca de meios que minimizem estes altos custos operacionais com o fisco, sendo que uma forma de minimizar estes custos é a empresa otimizar seu regime de crédito de impostos, fazendo valer-se da totalidade das opções permitidas pela legislação em relação aos créditos tributários.

Atualmente há uma grande discussão sobre a alta carga tributária brasileira que está entre as maiores do mundo, há também uma quantidade bastante expressiva de normas que são modificadas constantemente fazendo com que o sistema tributário seja bastante complexo e oneroso para as empresas.

Esses fatores fazem com que as organizações tenham uma atenção maior ao tratamento das questões tributárias, as empresas tem investido tempo e recursos visando obter um eficiente gerenciamento de suas obrigações e encargos fiscais na tentativa de aumentar sua competitividade.

As questões tributárias tem ganho bastante ênfase nos últimos tempos, pois estão cada vez mais sendo reconhecidas como uma fonte valiosa de recursos que se bem gerenciadas resultam ganhos consideráveis para as organizações. Por tratar-se de valores financeiros efetivamente, o correto gerenciamento dos créditos tributários impacta significativamente em muitas organizações.

O objetivo deste trabalho é demonstrar a representatividade dos créditos extemporâneos de PIS/COFINS, ICMS e IPI de materiais adquiridos como uso e consumo e que são desgastados no processo produtivo, elucidando assim a importância deste assunto no âmbito organizacional.

### **1.1 Delimitação do Tema**

Atualmente os contribuintes brasileiros utilizam a adoção da não-cumulatividade absoluta do crédito financeiro. O que muitas empresas desconhecem é a utilização dos créditos extemporâneos, ou seja, apropriar-se dos créditos de

materiais já adquiridos nas organizações, cujo registro do ingresso ocorrem sem a tomados dos créditos.

## **1.2 Definição do Problema**

A partir da idéia exposta nesta introdução, surge a questão a ser respondida no decorrer deste trabalho: Qual é o impacto na carga tributária de uma empresa do setor de fabricação de equipamentos industriais o não creditamento dos tributos ICMS, IPI, PIS e COFINS de seus materiais adquiridos como uso e consumo e que foram desgastados no processo produtivo?

## **1.3 Objetivos**

### **1.3.1 Objetivo Geral**

Investigar o impacto do não creditamento dos tributos extemporâneos de ICMS, IPI, PIS/COFINS na carga tributária geral de uma empresa do ramo de fabricação de equipamento industrial.

### **1.3.2 Objetivos Específicos**

- Identificar os créditos de PIS/COFINS, ICMS e IPI dos materiais adquiridos como uso e consumo que foram desgastados no processo produtivo;
- Investigar o quanto a empresa do ramo de fabricação de equipamentos industriais pode se creditar desses tributos;
- Identificar o impacto do não aproveitamento desses créditos na carga tributária geral da empresa;

## **1.4 Justificativa**

Além da elevada carga de tributos, várias obrigações acessórias são impostas às empresas instaladas no Brasil. Conforme citado em artigo publicado na Revista

Contábil & Empresarial Fiscolegis (2012) em recente pesquisa publicada pela IOB, ficou comprovado que errar no pagamento de impostos é uma rotina em 83% das empresas brasileiras e que 82% das empresas deixaram de receber algum crédito a que tinham direito. Isso ocorre porque as organizações não estão preparadas acompanhar este complexo sistema tributário.

Um ponto importante que as empresas deixam de se valer da totalidade são os créditos extemporâneos, muitas vezes, simplesmente por não conhecerem as possibilidades que a lei lhes possibilita, ainda que na maioria das vezes, tais benefícios legais independem de ação judicial e/ou homologação da administração pública.

Atualmente em média 33% do faturamento das empresas instaladas no Brasil é direcionado ao pagamento de impostos, com a globalização da economia tornou-se indispensável apurar corretamente os tributos para que não ocorram equívocos na hora de pegar os impostos ao governo e assim minimizar o ônus dos tributos nas organizações.

Além disso, a concorrência tem crescido em todos os setores da economia e para as empresas manterem-se neste ambiente competitivo deverão oferecer o melhor preço com qualidade em seus produtos e serviços, pois isso é essencial ter uma gestão tributária adequada que consiga minimizar o impacto dos tributos na composição final do preço dos produtos e serviços.

As constatações acima provocam a seguinte questão que motiva este trabalho: quanto a empresa do setor de fabricação de máquinas industriais, situada no Rio Grande do Sul, deixa de creditar os tributos PIS/COFINS, ICMS e IPI dos materiais adquiridos como uso e consumo desgastados no processo produtivo?

Além de gerar informações importantes para tomada de decisões na empresa, a importância da pesquisa se dá pelo fato de que a maioria das empresas desconhece este benefício tributário. Este trabalho visa contribuir de forma acadêmica pelo desenvolvimento e aprofundamento teórico nesta área; bem como auxiliar a empresa

a medir em valores quanto ela está deixando de creditar-se referente tais tributos, além de mensurar o impacto na carga tributária geral.

Esse presente trabalho se dispõe a realizar uma breve explanação dos tributos existentes no Brasil, além de um referencial teórico sobre os impostos ICMS, IPI, PIS e COFINS e seus créditos passíveis de aproveitamento perante ao fisco. E por fim a mensuração e análise dos valores legalmente passíveis de crédito, bem como identificar o impacto na carga tributária geral de uma empresa industrial.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Para uma melhor compreensão do trabalho, cujo objetivo está no levantamento e análise de quanto uma empresa do setor de fabricação de equipamentos industriais está deixando de creditar sobre os tributos de ICMS, IPI, PIS/COFINS de seus materiais adquiridos como consumo e que foram desgastados no processo produtivo, bem como o impacto na sua tributação geral. Assim se faz necessário um maior esclarecimento da teoria, estruturando o trabalho da seguinte forma:

O primeiro capítulo desse estudo apresenta o conceito dos elementos dos tributos e os tributos existentes no Brasil, bem como as obrigações acessórias exigidas.

No segundo subcapítulo, serão abordados as definições e características das apurações cumulativas e não-cumulativas.

Na seqüência, será apresentado o regime de créditos de ICMS, IPI e PIS/COFINS, bem como um breve conceito de crédito extemporâneo.

Por fim uma explanação sobre a economia tributária e a competitividade das empresas inseridas neste contexto globalizado.

Para finalizar serão apresentados os resultados obtidos de um estudo de caso em uma empresa do setor de fabricação de equipamentos para o agronegócio.

### **2.1 Elementos Fundamentais do tributo**

Com objetivo de facilitar o entendimento deste trabalho cabe salientar alguns conceitos dos elementos fundamentais do tributo:

#### **2.1.1 Fato Gerador**

De acordo com o autor Fabretti (2007) fato gerador é a realização da hipótese de incidência tributária prevista em lei, ou seja, é onde se inicia a obrigação tributária. Na efetivação do fato gerador é possível o nascimento de uma obrigação principal ou uma obrigação acessória.



Outro conceito pode ser retirado do site Wikipédia, disponível em <http://pt.wikipedia.org>, fato gerador é um termo jurídico-contábil que representa um conjunto de acontecimentos a que o legislador vincula como o início da obrigação de pagar um tributo. Mesmo que não aconteça pagamento, de acordo com os princípios contábeis, as despesas devem ser reconhecidas no instante do fato gerador.

O CTN define nos arts. 114 e 115 como:

Art.114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

### 2.1.2 Contribuinte ou Responsável

Para Fabretti (2007) contribuinte é o indivíduo passível da obrigação tributária, tendo uma relação pessoal direta com o fato gerador, ou seja, este conceito vincula qualquer pessoa que pratique fato gerador do imposto, sendo o responsável pela satisfação do mesmo junto a autoridade.

Para ele responsável é o indivíduo escolhido por lei para responder pela obrigação tributária, que estará substituindo o contribuinte de fato.

O CTN define contribuinte e o responsável no art. 121 como:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

### 2.1.3 Base de Cálculo

Conforme retirado do site <http://www.jusbrasil.com.br>, base de cálculo é:

1- Grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o "quantum" do imposto;

2- Valor que se deve tomar como ponto de partida imediato para o cálculo das alíquotas do imposto com o fim de individualizá-lo em cada caso;

3- Limite preestabelecido de uma grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o "quantum" a pagar ou a receber.

Ou

Base de cálculo é algo que dimensiona a materialidade da hipótese de incidência. Possui três funções: a) função mensuradora (mede as proporções reais do fato); b) função objetiva (compõe a específica determinação da dívida); c) função comparativa (em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar o que estiver obscuro na lei). No plano normativo a base de cálculo é uma referência abstrata. Como exemplo tem-se o valor da operação. O valor é individualizado por meio da base de cálculo fática (norma individual aplicada ao caso concreto). Quase sempre é um valor em dinheiro.

Já o autor Fabretti (2009) conceitua base de cálculo como base imponível, ou seja, uma base geradora de imposto cujo valor é fixado em lei, sobre o qual é aplicado o percentual para que se mensure o montante do imposto devido.

Para os impostos a base de cálculo deve ser definida por lei complementar, conforme art 146 da Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

[...]

#### 2.1.4 Alíquota

Conforme conceitua Fabretti(2007) alíquota é um fator determinado por lei que é aplicado a uma base de cálculo para definir o valor do imposto a pagar. Elas são divididas em alíquota ad valorem ou específicas.

Alíquota Ad Valorem é um percentual definido pela legislação e deve ser aplicado sobre a base de cálculo. Por lei pode-se estabelecer uma tabela progressiva, cujas alíquotas aplicadas serão elevadas gradativamente ou tabela regressiva, cujas alíquotas diminuem em função de um fator pré-determinado por lei,

Alíquotas Específicas são denominadas em certo valor em moeda que deve ser multiplicado pela base de cálculo. Ex. CIDE sobre combustível R\$ 541,10 por m<sup>3</sup>.

Já o site Wikipédia define:

Em Direito tributário, alíquota é o percentual ou valor fixo que será aplicado sobre a base de cálculo para o cálculo do valor de um tributo. A alíquota será um percentual quando a base de cálculo for um valor econômico, e será um valor quando a base de cálculo for uma unidade não monetária.

## **2.2 Tributos Existentes no Brasil**

Ao iniciar o aprofundamento do estudo proposto neste trabalho, faz-se necessário apresentar as exigências que o fisco exerce sobre as empresas instaladas no Brasil, assim é interessante expor alguns conceitos e mostrar quais são os tributos e obrigações acessórias a que os contribuintes brasileiros estão sujeitos.

O conceito de tributo é apresentado no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN, Lei nº 5.172/66)

Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Podemos complementar com a ideia do autor Fabretti (1998) onde ele conceitua tributo como um pagamento compulsório em moeda, onde sua obrigação nasce da concretização de determinada hipótese prevista em lei.

Para ele as espécies de tributos são: impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuição social. Os impostos são a principal forma de arrecadação de recursos financeiros da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Conforme retirado da fonte ([www.portaltributario.com.br](http://www.portaltributario.com.br)) há muitos tributos exigidos pelo fisco no Brasil. Segue algumas das principais classificações:

1) Diretos - é quando em uma só pessoa reúnem-se as condições de contribuinte, ou seja, é aquele responsável pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias previstas na legislação não tendo a possibilidade de repassar para outro contribuinte este ônus. Exemplo: Imposto de Renda Pessoa Física;

2) Indiretos - é quando na relação jurídico-tributária existe a possibilidade de repassar o ônus fiscal a outro contribuinte. Ou seja, o denominado “contribuinte de direito” (pessoa designada pela lei a pagar o tributo) paga o imposto e através da inclusão deste no preço da mercadoria se ressarce. Assim cobrando de um terceiro que é o “contribuinte de fato” (pessoa que realmente suporta o ônus fiscal). Exemplo: IPI e ICMS;

3) Reais - são aqueles que não levam em consideração as condições do contribuinte, indicando igualmente a todas as pessoas. Exemplo: IPTU e IPVA;

4) Pessoais - são aqueles que estabelecem diferenças tributárias em função das condições próprias do contribuinte, ou seja, é tributado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, sendo ele pessoa física ou jurídica. Exemplo: Imposto de Renda das Pessoas Físicas e Pessoas Jurídicas;

5) Proporcionais - são caracterizados quando os impostos são estabelecidos em percentagem única incidente sobre o valor da matéria tributável, ou seja, ele incide sobre a receita. Exemplo: ICMS, IPI e ISS;

6) Progressivos - são impostos cujas alíquotas são fixadas em percentagens variáveis e crescentes. Exemplo: Imposto de Renda – Pessoa Física;

7) Fixos - é quando o valor do imposto é determinado em garantia certa, independentemente de cálculo. Exemplo: ISS dos profissionais liberais– enquadramento por estimativa anual;

8) Parafiscais - contribuição cobrada por autarquia, órgãos paraestatais, profissionais ou sociais, para custear seu financiamento autônomo. Exemplo: taxa anual do CRC, CREA, CRQ, etc;

9) Extrafiscais - é quando não visa só a arrecadação, mas também, corrigir anomalias. Exemplo: Imposto de Exportação.

### 2.2.1 Obrigações Tributárias

Para o autor Fabretti (1998) obrigação é um vínculo entre um indivíduo credor (ativo) que tem o direito de exigir de um sujeito devedor (passivo) uma prestação de caráter patrimonial, ou seja, o pagamento de uma dívida. Sendo assim, ocorrido o fato gerador inicia-se a obrigação tributária.

O objeto da obrigação principal é o pagamento do imposto em si, já a obrigação acessória refere-se a deveres administrativos, como por exemplo, preencher guias de recolhimento, emitir livros fiscais cuja finalidade é controlar a base que foi determinada a incidência do imposto.

### 2.2.2 Taxas

As taxas são tributos decorrentes da prestação de serviços públicos específicos e indivisíveis, prestados ao contribuinte ou posto a sua disposição. São devidas em razão do exercício do poder de polícia, tais como alvará de licença de localização, serviço público e pedágio.

Segundo o artigo n. 77 da CTN:

as taxas cobradas pela união, pelos estados, pelo distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

O artigo n. 78 da CTN, considera poder de polícia a, atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão do interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício

de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Também o autor Fabretti (2007) explica poder de polícia como a atividade da administração pública que restringe e regula o interesse ou liberdade do ganho público, portanto entende-se como polícia à viabilidade de fiscalizar e autorizar uma atividade não ultrapassando a razão em interesse público.

### 2.2.3 Impostos

Conforme o Código Tributário Nacional o imposto é classificado como um tributo não vinculado, por possuir uma hipótese de incidência cuja materialidade independe de qualquer atividade estatal, ou seja, é uma quantia paga compulsoriamente por pessoas ou organizações para um governo.

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte

Para Fabretti (2007) o imposto é instituído por lei e independe de qualquer atividade relativa ao estado. É de competência privativa, exclusivo da União ou dos Estados, municípios ou distrito federal.

### 2.2.4 Impostos Federais

Na Constituição Federal (1988) os impostos de competência da União no Brasil são:

- a) imposto sobre a Importação (II) – o fato gerador se dá na entrada de produtos estrangeiros no país;
- b) imposto sobre Exportação (IE) – neste o fato gerador se dá na saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional;

c) imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) – o fato gerador ocorre quando há o domínio útil ou a posse do imóvel, por natureza, localizado fora do município.

d) imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) – o fato gerador acontece na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos;

e) imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – fato gerador é o desembaraço aduaneiro, a saída dos estabelecimentos ou a arrematação de produtos industrializados.

f) imposto sobre Operações Financeiras (IOF) – o fato gerador se dá em todas as transferências financeiras, ou seja, as operações relativas a títulos mobiliários quando da emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes títulos

g) imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) – imposto não exigido por lei;

h) imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações – o fato gerador é o ato da prestação de serviços de transporte e prestação de serviços de comunicações;

i) imposto sobre Operações Relativas a Combustíveis, Lubrificantes, Energia Elétrica e Minerais do País – fato gerador: produção, importação, circulação, distribuição e o consumo de combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais;

j) impostos Extraordinários – fato gerador: na iminência ou no caso de guerra externa.

#### 2.2.5 Impostos Estaduais

Conforme descrito na Constituição Federal (1988) os impostos de competência dos Estados brasileiros são:

a) imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos – o fato gerador acontece na transmissão da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, de direitos reais sobre imóveis;

b) imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – o simples fato de a mercadoria sair do estabelecimento de contribuinte já caracteriza o fato gerador.

Não importa se a venda se efetivou ou não, mas sim se ocorreu a circulação da mercadoria;

c) imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações de Qualquer Bem ou Direito (ITCMD) – o fato gerador inicia na transmissão da propriedade de bens ou de direitos;

d) imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) – o fato gerador se dá na aquisição de veículo automotor;

e) adicional do Imposto da União sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – imposto não exigido por lei.

#### 2.2.6 Impostos Municipais

Além da União, dos Estados e do Distrito Federal, os Municípios também exigem o pagamento de impostos.

Segundo a Constituição Federal (1988) são eles:

a) imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) – o fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física localizado na zona urbana do Município;

b) imposto sobre Transmissão Inter Vivos (ITBI) – neste o fato gerador é a transmissão por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos à sua aquisição;

c) imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) – o fato gerador é a prestação de serviço, que deve constar na lista de serviços instituída pelo Município;

### **2.3 Obrigações Acessórias exigidas no Brasil**

A tributação brasileira gera um custo que vai além do valor do tributo em si, uma vez que a obrigação acessória também onera os contribuintes, sendo responsável por parte dos custos de conformidade. Elas podem ser Federais, Estaduais ou Municipais, variando em relação ao ramo de atividade e localização da empresa.



A obrigação acessória é sempre não patrimonial, são deveres ou formalidades impostas pela legislação tributária. Observe-se que o não cumprimento desta converte-se numa obrigação de pagar a penalidade. Hoje qualquer empresa em operação no Brasil está obrigada a cumprir uma série de formalidades, independente do seu ramo de atividade ou do seu enquadramento jurídico.

Conforme o Código Tributário Nacional, artigo 113:

A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Para o autor Fabretti (1998) o descumprimento da obrigação acessória gera imposição de multa que por ser uma sanção de ato ilícito converte-se em obrigação principal quanto ao pagamento desta penalidade.

Uma empresa do ramo de fabricação de maquinário para o agronegócio, situada no estado do Rio Grande do Sul, na cidade de Montenegro, que é o objeto de estudo deste trabalho, deve cumprir, dentre outras, as seguintes obrigações acessórias:

a) Federal:

- DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais;
- DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais;
- DIPI – Declaração do Imposto sobre Produtos Industrializados;
- DIPJ – Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica;
- DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na fonte;

-GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social;

-EFD-Contribuições - Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita;

- ECD - Escrituração Contábil Digital.

b) Estadual:

- SINTEGRA – Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços;

- GIA – Guia Informativa Mensal do ICMS;

- GMB/AIM – Guia Informativa Anual do ICMS modelo B;

- GIA-ST - GIA de Substituição Tributária;

- SPED – Sistema Público de Escrituração Fiscal.

c) Municipal (Prefeitura Montenegro)

- Escrituração Eletrônica do ISSQN Tomador Serviços.

#### **2.4 Definição e Características da Apuração Cumulativa**

Conforme retirado do site [www.portaltributario.com.br](http://www.portaltributario.com.br) pode-se dizer que um imposto cumulativo é aquele que incide em todas as etapas dos processos produtivo e/ou de comercialização, até mesmo sobre o tributo em si anteriormente pago, desde o início até o consumidor final, incluindo no custo e na fixação do preço de venda, pois a cada movimentação se incorpora ao seu valor.

O autor Neto (2001) define cumulatividade como o tributo que incide em duas ou mais etapas da circulação de mercadoria, sendo que o valor pago na etapa anterior

não poderá ser utilizado para abater o valor apurado na etapa posterior. Ele exemplifica, a COFINS e o PIS.

Para ele a desvantagem desta tributação se dá na redução da eficiência do investimento, pois ele estimula a verticalização das organizações, por consequência desestimula a terceirização e a criação de empresas, já que aumenta a tributação dos bens de capital.

### **2.5 Definição e Características da Apuração Não Cumulativa**

Fabretti (1998) conceitua não-cumulatividade como o princípio pelo qual o imposto devido em cada operação pode ser abatido do tributo pago na operação anterior.

Também o autor Ávila (2006) afirma que a não-cumulatividade do imposto compreende em fazer a compensação entre o valor devido na operação de saída com o imposto incidente nas operações de entrada. Ou seja, é a compensação do tributo cobrado na incidência anterior dos valores apurados, assim, cada agente da cadeia recolhe o imposto apenas sobre o valor adicionado por ele.

Perante a confrontação de débitos e créditos em um período pré-determinado, o encargo tributário acontece somente sobre o valor adicionado em cada etapa do processo, independente de quantas transações ocorram. Esta sistemática faz com que o tributo incida somente sobre o valor agregado do material, já que o imposto é deduzido do tributo apurado em cada etapa, o valor já pago na etapa anterior.

Este princípio tem uma grande importância para economia porque impede a dupla tributação dos produtos e serviços.

O Autor Fabretti (2007) explica que a não-cumulatividade considera as operações ou prestações realizadas em um determinado período. Haverá imposto a recolher quando os débitos pelas saídas forem superiores aos créditos por entrada, entretanto, quando os créditos forem maiores que os débitos pelas saídas, não haverá nada a pagar, mas esses créditos poderão ser transferidos para o próximo período.

Desta forma o ICMS e IPI incidem sobre a parcela acrescida nas duas operações (crédito e débito), assim estes impostos incidem sobre o valor agregado, já que atinge o contribuinte na justa proporção que ele adicionou ao bem. O direito é de crédito total do valor cobrado nas operações anteriores.

A legislação deve somente operacionalizar o sistema de escrituração e a maneira da execução do princípio, já que a não-cumulatividade é princípio constitucional e não necessita de qualquer lei complementar para difundir seu efeito.

#### 2.5.1 A Sistemática Não-Cumulativa de Apuração dos PIS/COFINS

A sistemática Não-cumulativa de apuração do PIS (Contribuição para o programa de Integração Social) foi instituída pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (disponível em [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)). Já a apuração da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) foi instituída pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (disponível em [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)).

Conforme disposto nas Leis Complementares nº 7/70 (PIS) e nº 70/91 (COFINS) ambas tem como fato gerador o faturamento mensal. Contudo, a Lei nº 9.718/98 define como faturamento a receita bruta.

Na visão do autor Fabretti (2007) a legislação se torna cada vez mais complexa já que as duas contribuições são parcialmente não cumulativas, devido à lei permitir a muitas empresas permanecerem no sistema cumulativo. Atualmente é possível que uma empresa tenha um sistema misto, com parte de sua atividade econômica no regime cumulativo e parte no regime não cumulativo.

De acordo com Pinto (2006), como o PIS e a COFINS podem ter incidência tanto cumulativa como não-cumulativa, é preciso que se faça uma separação entre estes critérios de incidência, conforme apresentado no quadro número 1:

**Quadro 1 – Incidência Cumulativa x Não Cumulativa PIS/DOFINS**

<b>PIS</b>	Alíquota de 0,65%	Alíquota de 1,65%
	Não se pode utilizar créditos.	É permitida a utilização de créditos.
	Aplica-se a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado e não se aplica as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, exceto nos casos específicos previstos em lei.	Não se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, arbitrado e optantes pelo SIMPLES.
<b>COFINS</b>	Alíquota de 3%	Alíquota de 7,6%
	Não se pode utilizar créditos	É permitida a utilização de créditos
	Aplica-se a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado e não se aplica as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, exceto nos casos específicos previstos em lei.	Não se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, arbitrado e optantes pelo SIMPLES.

Fonte: (Pinto, 2006)

### 2.5.2 A Sistemática Não-Cumulativa de Apuração do ICMS

Conforme descrito no artigo 155, inciso II da CF (1988) O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto estadual, ou seja, somente os governos dos estados do Brasil e do Distrito Federal têm competência para instituí-lo.

Da mesma forma, a não-cumulatividade do ICMS está prevista na Constituição Federal da seguinte forma:

Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou de prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Conforme Bastos (1995) quando a constituição federal garante que o ICMS é não cumulativo, acaba por dizer que o contribuinte não paga o valor referente ao imposto em questão, que já foi executado nas operações anteriores.

Fabretti (2007) diz que o ICMS é um imposto que incide sobre o valor agregado, ou seja, se não fosse o princípio da não-cumulatividade o referido imposto incidiria sobre o valor da saída da mercadoria sem o abatimento do que já foi pago na operação anterior.

### 2.5.3 A Sistemática da Não Cumulatividade de Apuração do IPI

Conforme o autor Fabretti (2007) o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), não deixa de ser um imposto sobre a circulação econômica já que a seu início se dá quando os bens são produzidos, ou seja, industrializados.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Conforme CF (1988) o IPI atende ao princípio da seletividade, ou seja, os produtos mais essenciais devem ser menos tributados ou até isentos. Por determinação constitucional ele é um tributo que segue o princípio da Não-cumulatividade.

De acordo com Cassone (2000) o princípio da não-cumulatividade é o mecanismo pelo qual se evita a cumulatividade dos tributos, que oneram a produção e a circulação das mercadorias mediante a adoção de critério tributário, ou seja, o intuito de abatimento do débito com o crédito determinado.

Neste ponto a aplicação da não-cumulatividade é observada mediante a produção de dois critérios, um seria a autorização incondicional de apropriação do crédito tributário decorrente da aquisição de produtos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem), o outro seria a autorização para abater do valor a ser pago ao Estado o que foi pago anteriormente.

## 2.6 Créditos de ICMS, PIS/COFINS e IPI

Neste capítulo serão apresentados os créditos permitidos e não aceitos pela legislação referente aos impostos ICMS, PIS/COFINS e IPI.

O princípio, como já mencionado anteriormente, compõe o elemento do crédito fiscal, ou seja, o tributo pago na etapa anterior pode ser creditado e deduzido dos débitos da etapa posterior.

### 2.6.1 Mercadorias Destinadas ao Uso e Consumo, Insumos e Auxiliares

Conforme subitem 2.1 do capítulo V da Instrução Normativa DRP nº 45/98, materiais de uso e consumo são aqueles que não são utilizados no processo industrial, ou seja, são destinados ao consumo, por isso, não geram direito a crédito de impostos.

2.1 -Para efeito do disposto no RICMS, Livro I, art. 31, I, "b", considera-se destinada ao uso ou consumo do estabelecimento a mercadoria, exceto a classificada como ativo permanente, usada ou consumida pelo estabelecimento, tal como bateria e pneu para veículo; material de escritório (lápiz, borracha, papel, etc.); material ou utensílio de limpeza, inclusive de máquinas empregadas no processo industrial (vassoura, escova, alvejante, estopa, etc.).

2.1.1 -Incluem-se entre as mercadorias consumidas ou usadas no estabelecimento:

a) o material de reposição cujo consumo não decorra de uma aplicação direta no processo industrial, tal como o esmeril em pedra utilizada na recuperação ou conservação de ferramentas;

b) a que, mesmo consumida em decorrência da ação direta sobre o produto em fabricação, esta ação não esteja estreitamente vinculada ao processo industrial ou não seja incondicionalmente necessária à efetiva obtenção do produto final;

c) as partes, peças e acessórios de máquinas, adquiridos em separado das respectivas máquinas, a que se refere o RICMS, Livro I, art. 31, I, "b", nota, observado o disposto na alínea "d" do subitem seguinte.

Entende-se que insumo é um bem utilizado na produção de outro bem ou de um serviço. É a combinação de fatores de produção, diretos (matérias-primas) e

indiretos (mão-de-obra, energia), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços.

A instrução normativa n.º 45/98 define material secundário ou auxiliar como um material que é destinado a agregar-se ou incorporar-se ao produto final por meio de qualquer processo industrial.

Para que estes materiais tenham direito ao crédito de impostos, é indispensável que os mesmos sejam utilizados no processo produtivo. O subitem 2.1.2 do capítulo V da IN nº 45/98 define que por estes materiais sofrerem desgastes no processo de fabricação do produto final não são classificados como material de uso e consumo, portanto, é possível valer-se do crédito fiscal.

#### 2.6.2 Do Regime de Créditos de ICMS

Antes de iniciar o tópico crédito de ICMS, se faz necessário entender o conceito de ICMS, bem como o princípio de incidência e não incidência.

O ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) é de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”)

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;



V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Inciso com redação dada pela Lei Complementar nº 114, de 16/12/2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizados o adquirente.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV- operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar.

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

- I - empresa comercial exportadora, inclusive "tradings" ou outro estabelecimento da mesma empresa;
- II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro

O princípio da não-cumulatividade possibilita o lançamento de crédito fiscal do ICMS, sendo que o contribuinte poderá abater em cada operação ou prestação, o montante de ICMS cobrável nas operações ou prestações anteriores, conforme menciona Carrazza (2007). Tal crédito é uma garantia contemplada pela Constituição Federal e especificada através de Lei Complementar e Regulamentos Estaduais do ICMS.

O crédito de ICMS está previsto no art. 31 do Decreto nº 37.699/97:

Art. 31 - Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto:

I - anteriormente cobrado e destacado na 1ª via do documento fiscal, nos termos do disposto neste Capítulo, em operações ou prestações de que tenha resultado:

a) a entrada de mercadorias, real ou simbólica, inclusive as destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, ou o recebimento de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;

b) a partir de 1º de janeiro de 2020, a entrada de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento;

c) a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

1 - quando for objeto de operação posterior de saída de energia elétrica;

2 - quando for consumida no processo de industrialização

3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais;

Fabretti (2007) afirma que é garantido ao contribuinte, salvo disposição expressa em lei em contrário, o direito de creditar-se do imposto pago anteriormente em suas mercadorias recebidas, seja ela real ou simbólica, em seu estabelecimento.

A legislação infraconstitucional exige que o valor do ICMS esteja destacado, no campo próprio, em documento fiscal idôneo (documento legal e devidamente preenchido, sem rasuras ou irregularidades), ou seja, que atenda as exigências da legislação pertinente e seja emitido por um contribuinte em situação regular perante ao fisco. Além disso, este documento fiscal (NF ou NFe) deverá estar escriturado no livro de Registro de Entradas, com validade de 5 (cinco) anos, contados a partir da data de emissão.

Toda a aquisição utilizada diretamente na produção da mercadoria ou serviço, não há dúvida sobre o direito ao crédito na entrada do estabelecimento contribuinte, pois há a clara caracterização de insumo.

### 2.6.3 Do Regime de Créditos de IPI

O Imposto sobre produtos Industrializados (IPI) é regulamentado pelo decreto nº 7.212 de 15 de junho/2010, artigo 2:

Art. 2o O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1o, e Decreto-Lei no 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1o).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não tributado) (Lei no 10.451, de 10 de maio de 2002, art.6º).

A definição legal de industrialização é dada pelo Art. 4:

Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal

como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Da mesma forma que acontece com o ICMS, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 153, estabelece para o IPI a incidência do princípio da não-cumulatividade.

Também o CTN estabelece:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Para Fabretti (2007) é assegurado ao contribuinte, salvo disposição expressa em lei em contrário, o direito de creditar-se do imposto pago anteriormente na compra de insumos, aplicados na industrialização de produtos designados à venda.

Assim como no ICMS para creditar-se do IPI é necessário que este esteja destacado em documento fiscal válido e emitido por contribuinte em situação regular

perante ao fisco, além da escrituração deste documento no livro de registro de entradas.

É importante salientar que em regra geral, só é possível creditar-se nas entradas de insumos utilizados na fabricação do produto final destinado à venda, cujas saídas também serão tributadas. Caso a saída seja isenta o crédito da entrada deverá ser anulado por um lançamento de estorno.

Os importadores são iguados a empresas industriais para efeito de IPI. Tem o direito ao crédito referente ao valor pago no desembaraço aduaneiro desde que o produto importado esteja com a documentação fiscal idônea e que o mesmo seja tributado na saída.

Uma questão importante sobre a aquisição de insumos e o respectivo crédito na entrada da mercadoria no estabelecimento é o direito ou não desse crédito quando a saída de seus produtos é isenta ou não tributada.

Conforme os autores Paulsen e Melo (2011), não há qualquer regra constitucional sobre o aspecto citado em relação ao IPI, cabendo uma interpretação da legislação existente para obter uma conclusão. A Lei 9.799/99 estabelece a possibilidade de uso dos saldos credores mantidos para fins de compensação com outros tributos:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.

Desta forma, pode-se verificar que a questão sobre os créditos de IPI quando da aquisição de insumos deve ser verificada sob diferentes aspectos, pois conforme legislação anterior existe uma margem para que se possa efetuar o crédito referente as saídas isentas e/ou não tributadas.

#### 2.6.4 Do Regime de Créditos de PIS/COFINS

O autor Fabretti (2007) explica que embora sejam duas contribuições federais com destinações deferentes e criadas em períodos distintos, ambas incidem sobre o faturamento.

De acordo com os art. 3º da Lei nº 10.637/02 e art. 3º da Lei nº 10.833/03, respectivamente, para a apuração do valor dos créditos mensais do PIS e da COFINS, as bases de cálculo devem ser multiplicadas pelas alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,60% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.

A base de cálculo dos créditos resulta da soma dos seguintes valores:

I) aquisições de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos sujeitos à incidência monofásica e a substituição tributária;

II) aquisições de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b. 1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b. 2) na prestação de serviços.

c. as despesas e custos incorridos no mês:

c. 1) com energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

c. 2) com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

c. 3) com contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica;

c. 4) com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda e na prestação de serviços, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

c. 5) com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

d. os encargos mensais de depreciação e amortizações de:

d. 1) 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, adquiridos após 1º de maio de 2004;

d. 2) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, adquiridos após 1º de maio de 2004.

e. bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na sistemática de não-cumulatividade.

O art. 3º da Lei 10.637/02 e o art. 3º da Lei nº 10.833/03 estabelecem, ainda que não geram direito a créditos de PIS e da COFINS:

- 1) o valor da mão-de-obra paga a pessoa física, empregado ou não;
- 2) o IPI incidente na aquisição de insumos ou mercadorias para revenda, quando recuperável;
- 3) as aquisições de bens e serviços junto a não-contribuintes do PIS e da COFINS (como é o caso das pessoas físicas);
- 4) O ICMS por substituição tributária na aquisição de insumos e mercadorias para revenda;
- 5) Os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados, a pessoas físicas.

Conforme escrito por Fabretti (2007), os outros impostos não-cumulativos, ICMS e IPI são destacados em Nota Fiscal, assim facilitando o cálculo do valor do imposto a creditar.

Entretanto em relação ao PIS e a COFINS não acontece esse destaque, por isso o modo da apuração se dá pela aplicação da alíquota sobre o faturamento, deduzindo os valores que não interam a base de cálculo. Após apurar-se os créditos previstos em lei é possível fazer o confronto dos débitos e créditos, apurando-se o valor do tributo a recolher ou a recuperar no período.

## 2.7. Conceito de Créditos Extemporâneos

O autor Ferreira (2012) define extemporâneo como: "que está ou vem fora do tempo próprio" pode-se entender que crédito extemporâneo, é o aproveitamento do crédito fora do prazo, ou seja, crédito que não é adjudicado no momento da entrada da mercadoria, com Nota Fiscal hábil, no estabelecimento.

### 2.7.1 Escrituração de Créditos Extemporâneos

Em consonância com o que dispõe a Lei Complementar 87 de 13 de Setembro de 1996, em seu artigo 23, parágrafo único, relativamente ao direito de utilizar créditos de ICMS obtidos através das operações de entrada, extinguem-se depois de decorridos o prazo de cinco anos a contar da emissão do documento que os geraram. Conforme dispõe o regulamento do estado do RS, o direito ao crédito fiscal para a compensação com os posteriores débitos está condicionado a escrituração.

Conforme Manual Sped Fiscal (disponível em [www.receita.fazenda.gov](http://www.receita.fazenda.gov)) tem-se que os registros dos créditos extemporâneos devem ser feitos no Registro E 111, devendo ser informado no Campo 2, OUTROS CRÉDITOS, CÓDIGO 999 – OUTROS AJUSTES. que tem por objetivo discriminar todos os ajustes lançados em alguns campos do Registro E 110, entre eles o VL\_TOT\_AJ\_CREDITO. Ressalta-se, ainda que o registro dos créditos extemporâneos deve também ser informado no Livro Registro de Apuração do ICMS e na GIA.

Na mesma linha o registro de créditos de IPI deve ser feito informado na apuração eletrônica (SPED Fiscal) e nos livros fiscais.No SPED Fiscal, os créditos extemporâneos oriundos de operações de entrada de IPI devem ser lançados também com o CÓDIGO 099 – OUTROS CRÉDITOS; C; MONTANTE DE CRÉDITOS DE IPI, conforme instruído pelo Manual Sped Fiscal em seu Registro E530, Ajuste da Apuração de IPI (COD\_AJ).

No que tange a PIS/COFINS a Receita Federal do Brasil indica a realização da retificação no registro de apuração. Entretanto, tendo em vista que a legislação permite o registro do crédito de forma extemporânea, é necessário que seja



informado o crédito através do Sped Fiscal EFD PIS/COFINS, efetuando o lançamento em Apuração de Crédito Extemporâneo – Documentos e Operações de Períodos Anteriores – PIS/PASEP Registro 1101 e COFINS Registro 1501, em ambos devendo ser informado no campo 7 VL\_CRED\_EXT\_APU. Adicionalmente, os referidos créditos extemporâneos também devem ser informados no DACON, nas Fichas 6A e 16A, item 13. Outras operações com direito a crédito.

## **2.8 Economia Tributária Uma Estratégia Competitiva**

A Economia mundial é altamente competitiva e propensa a oscilações, as empresas buscam cada vez mais diminuir seus custos, a fim de tornarem os preços de seus produtos e serviços mais competitivos, percebe-se uma preocupação quanto à diminuição dos custos em geral, mas atualmente há uma grande preocupação com os custos decorrentes do sistema tributário, que é oneroso e complexo.

Conforme o autor Besanko (2006), estratégia é um conceito que precisa ser aprendido, ou seja, utilizado e aplicado. Ele define como um conjunto de decisões importante que uma empresa deve tomar perante as questões relevantes para a mesma, cujo propósito é criar uma vantagem competitiva para as organizações.

Atualmente muitas empresas estão adotando o planejamento tributário como uma ferramenta de estratégia competitiva, pois ele é capaz de interferir decisivamente na continuidade das empresas, sobretudo na consolidação a partir de sua inserção na economia de mercados globalizados. Ele visa à economia fiscal, assim o contribuinte arcará com o menor custo tributário possível.

Em um país como o Brasil que tem uma alta carga tributária, este tipo de planejamento tem extrema importância para a conquista de um diferencial competitivo, pois tem como benefício para a empresa o controle seus custos tributários.

Teoricamente se a empresa tem um custo tributário menor isso reflete no preço de seus produtos e serviços, ou seja, se o preço é menor perante a concorrência há uma possibilidade de um aumento de participação no mercado.

Da mesma forma Besanko (2006) explica que uma organização que tem sua estratégia definida na vantagem baseada em custos pode ser mais rentável por ter mais valor que suas concorrentes. Isso porque ela pode reduzir o preço de seus produtos e assim se tornar mais competitiva, aumentando sua participação no mercado globalizado que está inserida.

### **3. METODOLOGIA**

De acordo com Silva (2008) metodologia é o estudo do método para se chegar a um conhecimento, ou seja, é a explicação de toda ação desenvolvida no método do trabalho de pesquisa. Neste capítulo são apresentados os aspectos metodológicos do estudo realizado, dentre os quais a classificação da pesquisa, a forma de coleta de dados, o plano de tratamento dos dados e as limitações do método utilizado.

#### **3.1 Delineamento da Pesquisa**

O autor Gil (2010) define estudo de caso como uma técnica de pesquisa onde uma análise profunda e intensa é realizada em um ou poucos objetos, de uma forma que seja possível um amplo e detalhado conhecimento do caso. Atualmente é considerado como o delineamento mais adequado para uma pesquisa de um acontecimento dentro do contexto real. Diante dessas considerações, pode-se concluir que o presente trabalho é definido como um estudo de caso.

Para o desenvolvimento deste estudo de caso foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental. Já que optou-se por pesquisar documentos já existentes da empresa, como notas fiscais, relatórios retirados do sistema da empresa e documentos enviados ao fisco. Em hipótese alguma deixa de ser uma pesquisa bibliográfica, já que foi efetuado um grande referencial teórico para poder alinhar a teoria com a prática.

De acordo com Gil (2010) a pesquisa bibliográfica é feita com embasamento em material já publicado, como livros, revistas, teses, jornais, artigos científicos entre outros. O objetivo da pesquisa bibliográfica é proporcionar fundamentação teórica ao trabalho, além de reconhecer o estágio atualizado do assunto referente ao tema.

Entretanto o autor explica que a pesquisa documental apresenta muitos pontos semelhantes com a bibliográfica, já que ambas utilizam dados já existentes. A diferença está na natureza da fonte, a da pesquisa bibliográfica é escrita por autores com objetivo de ser lido por público específico, já a documental utiliza documentos com finalidades diversas

O trabalho será realizado também de forma descritiva, pois haverá uma coleta de dados, onde os resultados serão analisados. Para um melhor aprofundamento do estudo esse é um excelente método de pesquisa, pois ele permite um aprofundamento mais assertivo atendendo especificações e particularidades de cada estudo.

### 3.2 Técnica Coleta de Dados

De acordo com Gil (2010) para uma maior credibilidade aos resultados e para assegurar uma profundidade ao trabalho, o estudo de caso necessita múltiplas técnicas de coleta de dados. Para ele os estudos de caso rigorosos exigem a utilização de fontes documentais, entrevistas e observações.

Para o presente trabalho será realizada uma pesquisa documental e bibliográfica além de uma entrevista com os funcionários que trabalham na produção da empresa que é o objeto deste estudo.

Para iniciar a coleta de dados deste trabalho realizou-se uma visita à produção da empresa acompanhada pelos engenheiros responsáveis por cada uma das linhas de produção. Sendo elas Usinagem, Solda, Pintura, Montagem, Manutenção e Cabines.

A fim de identificar os itens adquiridos que tenham direito a créditos de IPI e ICMS, na visitação questionou-se aos funcionários responsáveis pelo processo produtivo as seguintes questões:

O item é aplicado na Produção? ( ) SIM ( ) NÃO

O item tem contato direto com o Produto fabricado? ( ) SIM ( ) NÃO

O item sofre desgaste quando aplicado na sua função? ( ) SIM ( ) NÃO

Entretanto para o levantamento de PIS/COFINS através das perguntas baixo foi avaliado se o item é produtivo e utilizado diretamente na produção:

O item trata-se de matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem, combustível ou outro bem diretamente relacionado à produção que sofra desgaste? ( ) SIM ( ) NÃO

O item trata-se de parte ou peça de reposição aplicada em máquina e equipamentos utilizados diretamente na produção? ( ) SIM ( ) NÃO

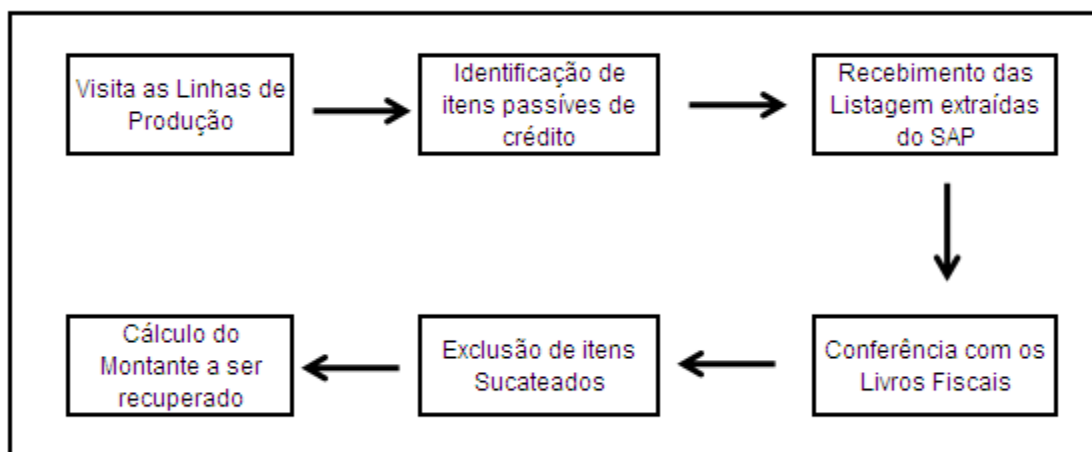
Nesse momento, foram identificados previamente os itens passíveis de crédito e solicitado aos engenheiros que fornecessem uma listagem desses produtos indiretos ou não produtivos consumidos nas áreas, com seus respectivos códigos de identificação (IM – Indirect Material ou Materiais Indiretos).

A partir do recebimento dessas listagens foram extraídos do sistema de gestão da empresa (SAP) o relatório da totalidade de aquisições desses itens no período entre 01/01/2007 a 31/05/2011.

Diante disso, foi realizada a conferência dos livros fiscais do referido período, DACON e RAICMS (todos os períodos), com o intuito de verificar se já havia sido registrado crédito sobre alguma aquisição. Posteriormente, excluíram-se do relatório os itens que sofreram sucateamento, por não poderem fazer parte da base de cálculo dos créditos e por fim foi realizado o cálculo dos montantes.

O Fluxograma abaixo representa os procedimentos executados para a coleta de dados:

**Figura 1 – Fluxograma processos para coleta de dados**



Fonte: Elaborado pela autora

### 3.3 Objeto de Estudo

Localizada no estado do Rio Grande do Sul, a empresa objeto deste estudo é uma fábrica industrial. Com objetivo de preservar a integridade e sigilo das informações a empresa será identificada como “Máquinas Industriais do Brasil”.

A empresa foi fundada em 1837 graças a um ferreiro que teve a ideia de desenvolver o primeiro arado de aço autolimpante do mundo, o que na época foi considerado um sucesso comercial. O fundador estava decidido a construir o seu negócio tendo como base a integridade, a qualidade, o comprometimento e a inovação, valores que continuam até hoje a nortear os negócios da organização.

Atualmente é líder mundial na produção de equipamentos industriais e uma das maiores fornecedoras de produtos e serviços para construção, jardinagem e irrigação, a empresa também oferece serviços de financiamento em escala mundial e produz motores usados em equipamentos pesados. A companhia tem cerca de 52 mil funcionários ao redor do mundo e 64 fábricas localizadas em 17 países. Além dos Estados Unidos, elas estão localizadas na África do Sul, Alemanha, Argentina, Brasil, Canadá, China, Espanha, França, Finlândia, Holanda, Índia, México, Nova Zelândia e Rússia. Incluindo escritórios de vendas e marketing e da área de crédito, centros de pesquisa e desenvolvimento e de distribuição de peças e outras operações são mais de 90 unidades no mundo.

A empresa em análise, que se encontra a 50 quilômetros de distância de Porto Alegre, foi inaugurada em 2008. Com 175 funcionários esta unidade é destinada à produção de máquinas industriais, ocupando 68 mil metros quadrados de área construída em um terreno de 96 hectares. Sua missão é fornecer sistemas de mecanização , com tecnologia adequada e qualidade superior, visando a satisfação de clientes, a realização de funcionários e o retorno aos acionistas.

**Figura 2 - Foto Aérea da Empresa**



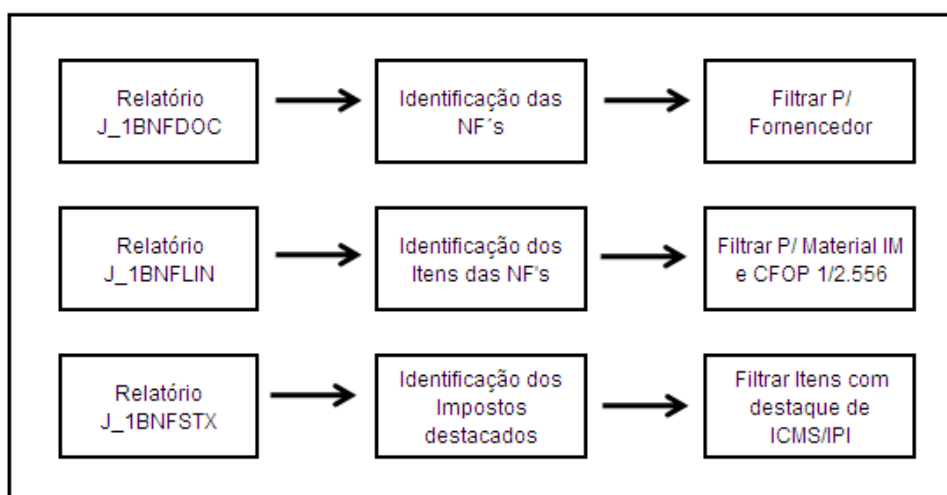
**Fonte: Dados disponibilizados site da Empresa**

### 3.4 Técnica Análise de Dados

Para fins de cálculo e análise dos dados utilizou-se relatórios retirados do sistema de gestão da empresa SAP (Sistemas Aplicativos e Produtos em Processamento de Dados).

Conforme figura abaixo, cada relatório tem por finalidade apresentar a escrituração das Notas Fiscais para que seja possível realizar o cálculo do montante passível de crédito.

**Figura 3 – Apresentação dos Relatórios Retirados do Sistema SAP**



**Fonte: Elaborado pela autora**

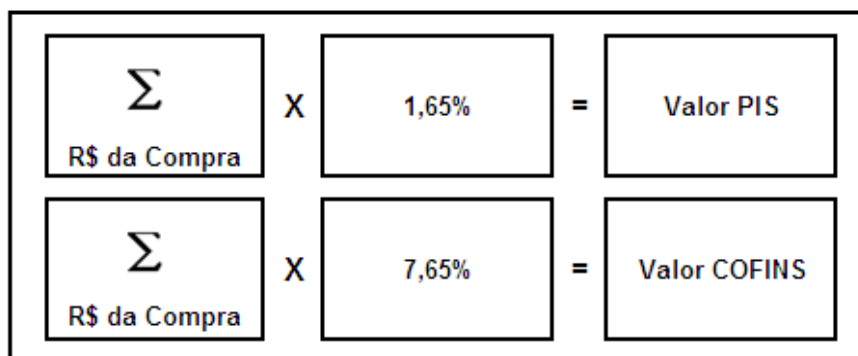
Para calcular o valor de PIS e COFINS, num primeiro se fez necessário fazer a separação das Notas Fiscais por fornecedor e data de aquisição dos materiais, para isto, foi retirado o relatório J\_1BNFDOC, que é equivalente ao cabeçalho da NF.

Como segundo momento utilizou-se o relatório J\_1BNFLIN para contemplar apenas os materiais identificados como IM (Indirect Material) que foram desgastados no processo produtivo. Assim se listou estes materiais que foram escriturados com CFOP (Código Fiscal das Operações e Prestações) de Uso e Consumo (1556 ou 2556).

Após essas duas etapas, utilizou-se o relatório J\_1BNFSTX para identificar o valor de aquisição de cada material. Assim com os valores de aquisição apurados foi possível realizar o cálculo correspondente ao valor de crédito do PIS/COFINS.

A Fórmula utilizada para chegar ao montante de crédito foi:

Figura 4 – Cálculo Crédito PIS/COFINS



Fonte: Elaborado pela Autora

Da mesma forma que o PIS/COFINS, para calcular o montante de ICMS e IPI também utilizou-se os relatórios J\_1BNFDOC e J\_1BNFLIN para realizar a separação dos materiais e a separação por CFOP. Entretanto como estes impostos são destacados na Nota Fiscal não foi necessário fazer nenhum tipo de cálculo referente à base de cálculo, apenas foi necessário somar os valores destacados como IPI e ICMS.

O esquema abaixo representa os campos que são preenchidos no livro fiscal no momento do recebimento do material na empresa. O valor do imposto destacado na NF sempre é preenchido o que diferencia se houve a tomada do crédito na aquisição do bem é o preenchimento da coluna Base de Cálculo, Base Isentas ou Base Outras.

Figura 5 – Representação da Escrituração ICMS e IPI

LIVRO FISCAL	Base de Cálculo (\$)	Alíquota (%)	Vir Imposto (\$)	Base Isentas (\$)	Base Outras(\$)
Com Crédito	X	X	X	-	-
Sem Crédito	-	X	X	-	X

Fonte: Elaborado pela Autora

Para fins de apuração dos valores passíveis de créditos de ICMS e IPI foi feito um filtro no relatório J\_1BNFSTX no campo base de cálculo, foram selecionados os



itens que estavam sem valores neste campo, ou seja, não foram tomado crédito na compra destes materiais.

A fim de certificar da fidedignidade dos relatórios extraídos do SAP, foram analisadas 30 Notas Fiscais selecionadas aleatoriamente bem como a execução da conferência com os livros fiscais.

### **3.5 Apresentação dos Resultados**

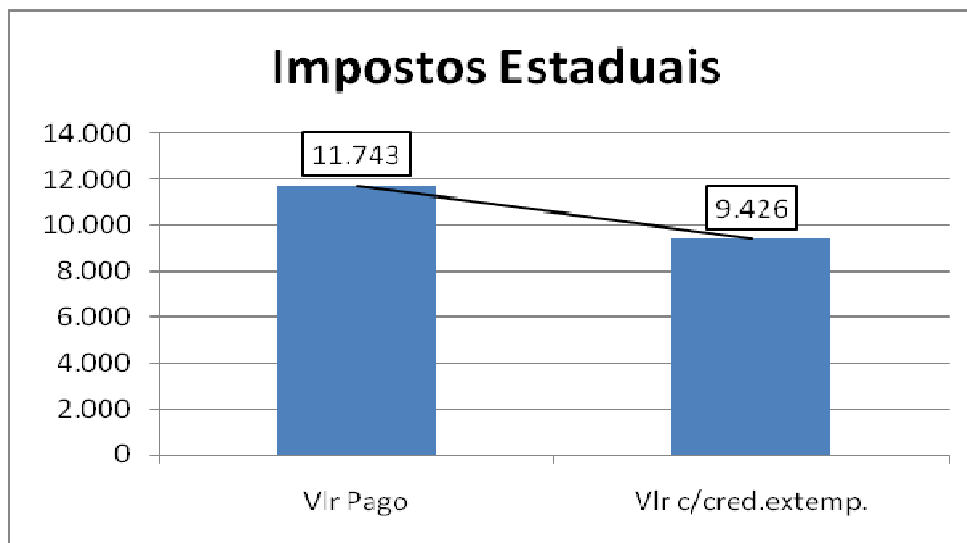
Neste subcapítulo serão apresentados os resultados referentes ao estudo de caso realizado na empresa Máquinas Industriais do Brasil, sendo que os valores serão expressos em milhões de reais.

No primeiro momento realizou-se o levantamento de todos os valores creditados e debitados referente a impostos indiretos no período de Janeiro de 2007 a Maio de 2011. Em seguida foram considerados os valores dos créditos extemporâneos destes impostos, para então efetuar uma análise comparativa entre os valores realizados efetivamente e os valores projetados considerando a apropriação destes créditos indiretos.

Para facilitar a análise, os impostos foram segregados em federais (IPI, PIS e COFINS) e estaduais (ICMS).

Analisando os impostos estaduais (ICMS), pode-se verificar que a empresa pagou de tributos referente ao período o montante equivalente a R\$ 11.743,00 (Onze milhões e setecentos e quarenta e três mil reais). Caso a empresa tivesse apropriado-se dos créditos extemporâneos de ICMS, teria uma diminuição de 20% neste valor, pagando R\$ 9.426,00 (Nove milhões e quatrocentos e vinte e seis mil reais). Estes valores estão representados no gráfico abaixo.

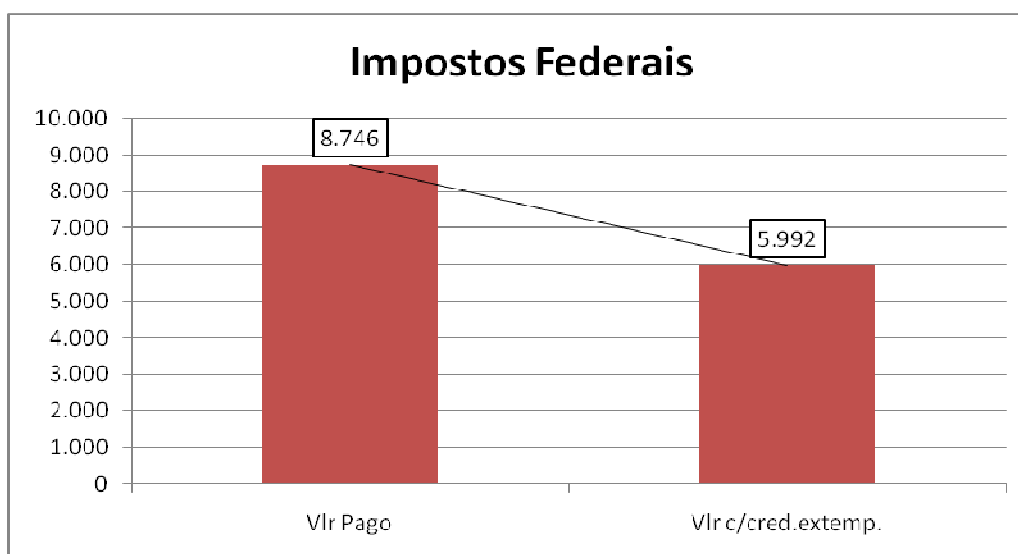
Gráfico 1 – Imposto Estadual Montante Pago x Montante Projetado



Fonte: Elaborado pela Autora

Da mesma forma foi analisado o montante pago de impostos federais (IPI, PIS/COFINS), representados pelo gráfico 2. Foi pago o valor de R\$ 8.746,00 (Oito milhões e setecentos e quarenta e seis mil reais) e se fosse considerado o valor dos créditos extemporâneos resultaria numa redução de 31%, pagando o montante de R\$ 5.992 (Cinco milhões e novecentos e noventa e dois mil reais).

Gráfico 2 – Impostos Federais Montante Pago x Montante Projetado

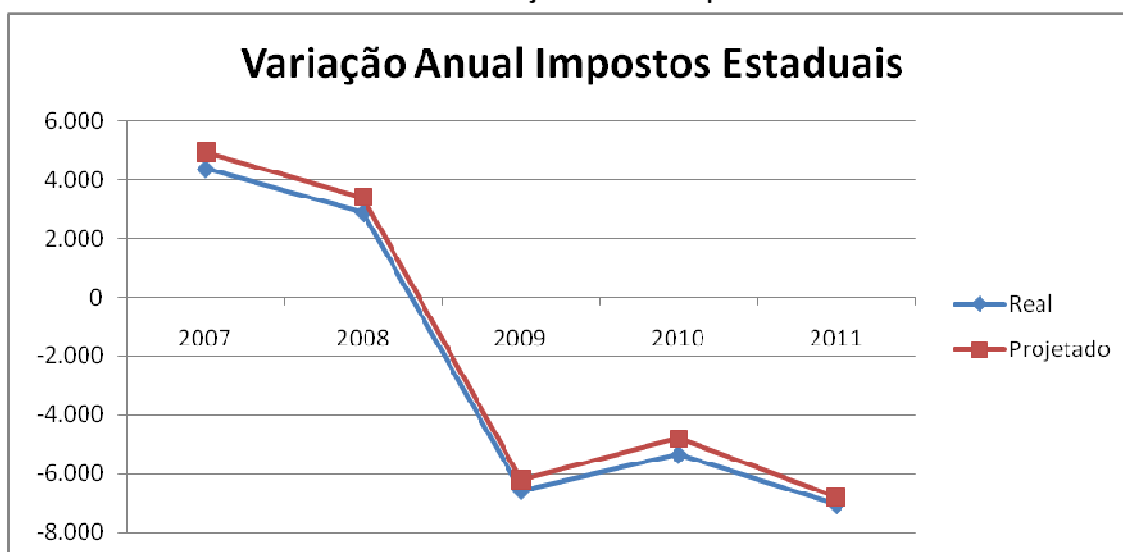


Fonte: Elaborado pela Autora

Já o gráfico 3 apresenta a variação anual do imposto estadual, nele pode-se identificar que no ano de 2007 o valor real dos créditos dos impostos poderia ser acrescido de 12,9% se a empresa tivesse apropriado os créditos extemporâneos, no ano de 2008 esta variação seria de 17,6%. Neste período a empresa poderia aumentar o valor de seus créditos acumulados e com isso melhorar os resultados dos períodos subsequentes, quando faria uso da compensação destes tributos.

A partir de 2009, quando a empresa começou a apurar saldo devedor de impostos à pagar, pode-se notar que deixou de apropriar-se de 20,6%, ou seja, o valor a recolher destes tributos poderia ter sido diminuído. Com a apropriação destes créditos extemporâneos a empresa teria um desembolso de caixa menor e conseqüentemente uma alavancagem competitiva perante seus concorrentes.

Gráfico 3 – Variação Anual do Imposto Estadual



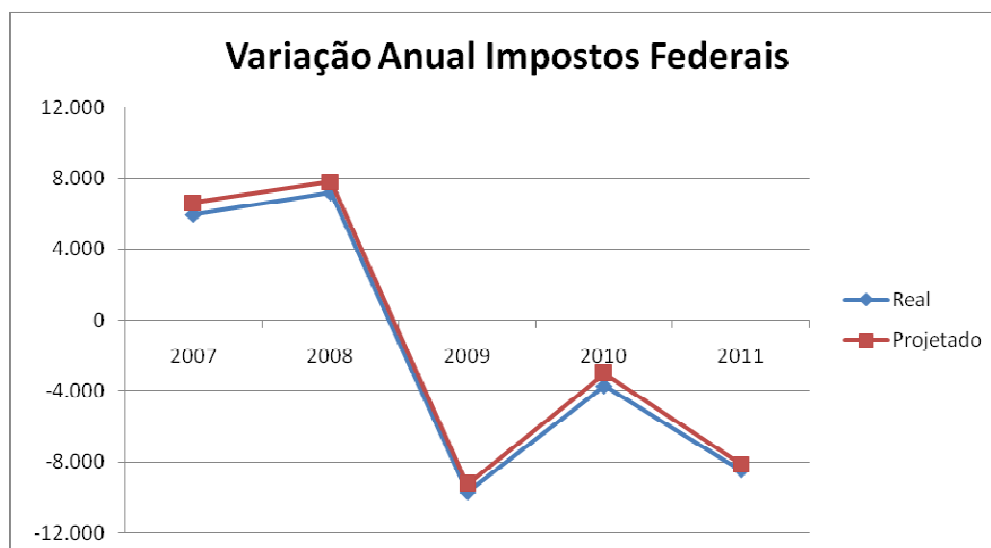
Fonte: Elaborado pela Autora

Da mesma forma, o gráfico 4 representa a variação dos impostos federais. Até o ano de 2008, a empresa apresentava saldo credor acumulado de impostos, sendo que estes poderiam ser acrescidos de 19,7%, considerando os créditos extemporâneos do período.

Em 2009 a empresa começou a desembolsar valores referentes a estes impostos, no gráfico pode-se perceber os montantes pagos de impostos referentes a estes períodos.

Considerando os créditos extemporâneos a empresa estaria deixando de desembolsar 27,10% ao governo. Isso seria uma porcentagem bem significativa para a empresa, visto que, os valores do gráfico estão representados em milhões.

**Gráfico 4 – Variação Anual dos Impostos Federais**



Fonte: Elaborado pela Autora

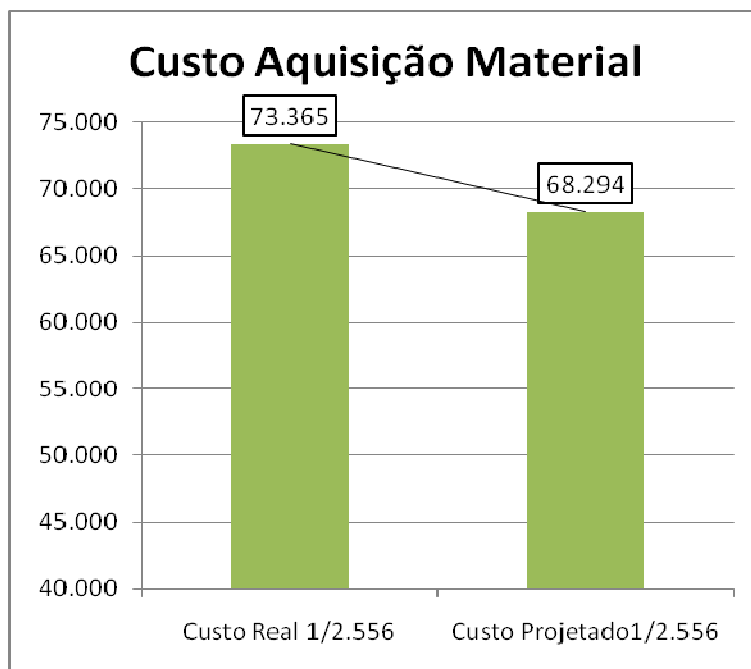
Por fim realizou-se o levantamento de todo valor gasto na aquisição de material de uso ou consumo durante o período de Janeiro de 2007 à Maio de 2011. Para tal, foram considerados o montante de todas as compras de materiais que as notas fiscais foram escrituradas com os Códigos Fiscais de Operações 1.556 e 2.556 (Compra de mercadoria de Uso e Consumo). Vale ressaltar, que no momento da aquisição destes materiais não foram escriturados os créditos dos impostos

No gráfico 5 estão representados o custo real com os materiais adquiridos que equivale a R\$ 73.365,00 (setenta e três milhões e trezentos e sessenta e cinco mil reais), se a empresa tivesse se creditado dos impostos indiretos na aquisição dos materiais identificados como consumíveis no processo produtivo dentro do período corrente, o valor do custo projetado seria de R\$ 68.294,00 (Sessenta e oito milhões, duzentos e noventa e quatro mil reais), ou seja, uma redução de 7% nos custos da empresa.

Estes valores demonstram o impacto direto na economia da empresa, visto que, a diminuição destes custos afeta a composição do preço de venda, tornando a

empresa mais competitiva perante o mercado e aumentando o retorno de investimentos dos acionistas, além de apresentar melhores resultados em seus balanços.

Gráfico 5 – Custo Aquisição Material



Fonte: Elaborado pela Autora

#### 4 CONCLUSÃO

A atual situação econômica brasileira, composta por elevadas cargas tributárias as quais as empresas são submetidas, obriga os contribuintes a dedicarem atenção especial ao tratamento das questões tributárias visando obter um eficiente gerenciamento das obrigações e encargos fiscais.

Considerando este contexto, a possibilidade de reavaliar a classificação dos materiais adquiridos como uso e consumo passando a classificá-los como materiais auxiliares e, portanto, gerando direito ao crédito fiscal destes, torna-se um ponto considerável para competitividade econômica, fazendo com que diminua o desembolso com pagamento de tributos, tornando os resultados financeiros da empresa mais satisfatórios.

Durante a realização deste trabalho identificou-se que a empresa tem a possibilidade de reavaliar a classificação de muitos de seus materiais adquiridos originalmente como uso e consumo, visto que os mesmos sofreram desgastes no processo produtivo podendo assim ser classificados como materiais auxiliares e suscetíveis à tomada de crédito dos impostos indiretos.

Os valores dos créditos de impostos destes materiais representam montantes significativos no resultado financeiro da empresa, pois além de desembolsar valores menores a título de pagamento de tributos, os registros contábeis dos custos das mercadorias também sofreriam ganhos consideráveis.

Neste sentido, torna-se interessante que as empresas dêem atenção a estes aspectos fiscais, visto que o custo tributário é um dos principais itens da composição do preço final do produto. Entretanto compete às empresas reduzi-lo ao máximo fazendo valer-se das possibilidades legais de torná-lo menos oneroso, possibilitando assim uma maior competitividade de seus produtos no mercado.

Uma das possibilidades legais de redução dos custos tributários é a apropriação dos créditos extemporâneos sobre a aquisição de materiais de uso e consumo identificados como auxiliares do processo produtivo, objeto de estudo deste trabalho.

Conforme constatado na apresentação dos resultados através da análise comparativa dos valores realizados confrontados com os valores projetados,

considerando a apropriação dos créditos extemporâneos, os resultados da empresa ao longo deste período poderiam ter sido alterados de maneira positiva caso tivessem beneficiado-se desta possibilidade legal de apropriação destes créditos.

Recomenda-se portanto que a empresa reavalie a classificação dos materiais identificados como auxiliares do processo produtivo, além de registrar os créditos dos impostos indiretos de maneira extemporânea em função da aquisição destes originalmente com a finalidade de uso e consumo.

Por fim, ressalta-se que a realização deste estudo é de grande valia tanto do ponto de vista empresarial que toma conhecimento desta importante ferramenta tributária, como do ponto de vista acadêmico, pois possibilitou a obtenção de um maior conhecimento acerca do assunto abordado.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre:Verbo Jurídico, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

BESANKO, David. **A economia da Estratégia**. Tradução: Bazán Tecnologia e Linguística. Porto Alegre: Bookman, 2006.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em 01 maio 2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em 15 abril 2012.

BRASIL. **Decreto Nº 37.699/97**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Disponível em: < <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362>> . Acesso em: 15 jun 2012.

BRASIL. **Decreto Nº 7.212/10**. 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 14 jun 2012.

BRASIL. **Instrução Normativa DRP Nº 045/98**. Expede instruções relativas às receitas públicas estaduais. Disponível em: < <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109367>>. Acesso em: 07 jun 2012.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm)>. Acesso em: 15 jun 2012.

BRASIL. **Lei nº 9.799, de 19 de janeiro de 1999**. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, [...] bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI,



relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial [...].Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9779.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9779.htm)> Acesso em: 15 jun 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2007.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais, análise de impostos, incentivos à exportação, doutrina prática e jurisprudência**. São Paulo: Atlas, 2000.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Saraiva, 1998.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. São Paulo:Positivo,2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo:Atlas,2010.

JUSBRIL Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/292522/base-de-calculo>>. Acesso em: 10 jun 2012.

NETO, João da Silva Medeiros. **Tributos Cumulativos.Publicações e Estudos:2001** Disponível em: < <http://www2.camara.gov.br>>. Acesso em: 30 maio 2012.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 6ª edição. Rio Grande do Sul,Livraria do Advogado, 2011.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda,Contribuições Administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**.14ª edição. Rio Grande do Sul: Porto Alegre:2006.

PORTAL TRIBUTÁRIO. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br>> Acesso em: 20 mai 2012.

PREFEITURA MUNICIPAL DE MONTENGRO. Disponível em: <<https://www.montenegro.rs.gov.br>>. Acesso em: 07 junho 2012.

RECEITA FEDERAL. Disponível em:< <http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 07 junho 2012.

REVISTA CONTÁBIL & EMPRESARIAL FISCOLEGIS. Disponível em:< <http://www.netlegis.com.br>>. Acesso em: 20 de junho 2012.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da Silva. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

WIKIPÉDIA.Disponível em: < <http://pt.wikipedia.org/wiki/Alíquota>>. Acesso em: 01 junho 2012.