

Nilson Campos: Auditoria de vinculação preventiva nas empresas

25/04/2023

Para compreender a presente matéria é necessário expor o significado de três palavras, nos termos do Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. Incógnita: *"aquilo que é desconhecido e se procura saber"* e *"aquilo que é desconhecido, secreto, enigmático"*. Enigma: *"aquilo que é difícil compreender, coisa obscura"*. Enigmático: *"Difícil de compreender, ou interpretar"*.



A incógnita das empresas industriais surge na situação

de estar perante o Fisco (Secretaria da Receita Federal), após Termo de Intimação Fiscal com prazo determinado, tendo a obrigação de apresentar documentos probatórios adequados, corretos e de convencimento, nos termos da legislação vigente que definiu o conceito legal de insumo no regime não cumulativo das contribuições (PIS e Cofins).

Para apresentar provas documentais adequadas, corretas e de convencimento, necessário que tenha havido todo cuidado preventivo na elaboração documental de determinados tipos que tenham alto grau de nitidez da vinculação dos insumos com seu respectivo produto pronto (acabado).

Desde logo, devemos reconhecer, que atos preventivos não são tempos perdidos operacionais administrativos das empresas industriais. Logo, a empresa deverá criar e realizar uma auditoria de vinculação preventiva, com reuniões entre funcionários específicos, tendo como pauta das conversas emissões de provas documentais por meio de auditoria de vinculação (essencialidade ou relevância) de cada tipo item (bem) de insumo na fabricação de cada tipo de produto destinado à venda.

Isto porque, previamente as empresas deverão estar preparadas e sabedoras dos tipos de provas documentais de alto grau de nitidez que devem apresentar no futuro, quando necessário, no prazo de 30 dias à fiscalização da Secretária da Receita, no que tange a individualização de cada tipo de item (bem) insumo aplicado (essencialidade ou relevância) na fabricação de cada tipo de produto destinado à venda, para que se tenha a confirmação e

aceitação dos valores mensais dos créditos de PIS e da Cofins declarados em EFD-Contribuições.

Para este tipo de prova específica é necessário:

Considerar que a Secretaria da Receita Federal interpreta que o conceito contábil de custo de produção é apenas um indício forte para sua caracterização como insumo no regime não cumulativo das contribuições. Ou seja, o indício forte do item contabilizado como custo de produção necessita de comprovação documental específica para sua caracterização como insumo.

Considerar que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpreta que o conceito de insumo para fins do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, não corresponde exatamente aos conceitos contábeis de "custos e despesas operacionais" da legislação de Imposto de Renda.

Considerar que o objetivo do PGE da EFD-Contribuições não é uma auditoria e sim, um programa para a empresa proceder à escrituração de suas operações e apurar tributos.

Considerar que não há segredos industriais da empresa perante o Fisco, pois há sigilo fiscal nos procedimentos do auditor-fiscal.

Considerar a Lista Exemplificativa sobre insumo dos artigos 176 e 177 da Instrução Normativa RFB nº 2121/2022 — Regulamento do PIS-Cofins.

Esse entendimento de prova específica tem base ou origem nos conteúdos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 e Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGAPEC/PGFN-MF e dos Manuais "Perguntas e Respostas da EFD-Contribuições", "Guia Prático da EFD-Contribuições" e "Perguntas Frequentes EFD-ICMS/IPI", todos disponíveis no site da Receita.

No Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, na seção "6. Dos Custos de Produção de Bens e de Prestação de Serviços e das Despesas", a seguir três textos que merecem análise:

"64. Obviamente, considerando que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça fixou critérios próprios para a identificação de insumo que permitem a apuração de créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é certo que o conceito de insumo não se confunde com o conceito de custo de produção.

65. Nada obstante, é nítida a conexão entre a norma estabelecida pela alínea "a" do § 1º do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 ("custo de produção dos bens ou serviços vendidos (...) quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção"), e a norma fixada pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 ('bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda').

66. Daí, mostra-se evidente que a relação entre os custo de produção e o conceito de insumos estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é muito próxima, de maneira que a caracterização do item como custo serve de indício forte para sua caracterização como insumo."

A palavra "indício" significa: sinal, vestígio, indicativo, sintonia, circunstâncias que estabelecem uma relação e circunstância que um fato existe, existiu, ou existirá.

Toda a prova é antes indício. Normalmente, os indícios, isoladamente, não chegam a ser prova. Para chegar a ser prova precisam se apoiar uns nos outros. Quase sempre é constituída por um conjunto de indícios, uns apoiando nos outros, uns complementando, interagindo e confirmando uns aos outros. É em grupo e em interação que são capazes de gerar a convicção, o elemento subjetivo que integra o conceito de prova. Isso em razão de que prova é o conjunto de indícios capazes de autorizar a convicção quanto à existência de um fato.

Como visto na visão da Receita Federal, o conceito de insumo não se confunde com o conceito contábil de custo de produção. A relação entre os custos de produção e o conceito de insumos é muito próxima, de maneira que a caracterização do item (bem) como custo serve de indício forte para sua caracterização como insumo.

Ou seja, o indício forte do item (bem) contabilizado como custo de produção necessita de comprovação documental específica para sua caracterização como insumo.

No que se refere à Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na parte "Delimitação do julgado", tem a seguinte parte de texto específico:

"18. (...) Desarte, entendeu o STJ que o conceito de insumo, para fins de não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de 'custos e despesas operacionais' utilizados na legislação do Imposto de Renda."

Nota-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional interpreta que os conceitos contábeis "custo e despesas operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda, não corresponde exatamente ao conceito de insumo, para fins do regime não cumulativo do PIS e da Cofins.

Em relação ao objeto do PGE da EFD-Contribuições, a seguir a resposta da pergunta nº 46 do Manual-Perguntas e Respostas:

"O PGE não é uma AUDITORIA e sim, um programa para a empresa proceder à escrituração de suas operações e apurar os tributos."

No Guia Prático da EFD-Contribuições, versão 1.35, atualização em 18/06/2021, nas páginas 19, 117 e 139 a 143 têm os seguintes textos:

"Como regra geral, se existir a informação relativa a documentos ou operações geradoras de receitas ou de créditos das contribuições, o contribuinte está obrigado a prestá-la. (...) Desta forma, não precisam ser informadas na EFD-Contribuições, documentos que não se referem a operações geradoras de receitas ou de créditos de PIS/Pasep e de Cofins. As informações deverão ser prestadas sob o enfoque da pessoa jurídica que procede a escrituração. (...)

No caso das operações nos Blocos A, C, D, e F, as informações devem ser prestadas sob o enfoque de cada estabelecimento da pessoa jurídica, que tenha realizado operações no período escriturado, com repercussão no campo de incidência das contribuições sociais, dos créditos,

das retenções na fonte e/ou outras deduções. (...)

Bloco C – Documentos Fiscais I – Mercadorias – Registros C170, C191 e C195.

Importante: para documentos de entrada/aquisição, os campos de valor do imposto/contribuição, base de cálculo só devem ser informados se o adquirente tiver direito à apropriação do crédito (ênfase do declarante).

(...)

A informação do CFOP refere-se à operação do ponto de vista do contribuinte informante da escrituração, ou seja, nas suas aquisições/entradas de mercadorias ou serviços, o contribuinte deve indicar o CFOP de entrada."

Nas "Perguntas Frequentes EFD-ICMS/IPI", versão 7.2, atualização em 23/01/2023, nas páginas 54, 55, 62, 63 71 as perguntas 16.1.17, 16.2.2.11 e 16.3.1.15, suas respectivas respostas têm os seguintes textos:

"16.1.17 – A apresentação da relação insumo-produto ou lista técnica não fere segredos industriais?

Do ponto de vista técnico (...) não ferem o segredo industrial, pois se trata de uma composição física, e não uma composição química. Segredo Industrial refere-se a conhecimentos técnicos, experiências, fórmulas, processos e métodos de fabricação. Fórmula se refere à composição química.

Do ponto de vista legal:

A – não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito do Fisco de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los, nos termos do art. 195 do CTN – Lei 5.172/66;

B – as informações existentes na escrituração fiscal digital – EFD ICMS/IPI estão protegidas pelo sigilo fiscal, nos termos do art. 198 do CTN – Lei 5.172/66.

Entretanto, se ainda assim o contribuinte entender que a composição física poderá ferir o segredo industrial, o mesmo poderá cifrar a descrição dos insumos/componentes. Em uma eventual auditoria fiscal, formalizada nos termos da legislação vigente, essa descrição poderia ser decifrada mediante intimação do Auditor-Fiscal. Dessa forma, apenas o Auditor-Fiscal, que está efetuando a auditoria fiscal conheceria os insumos/componentes dos produtos.

16.2.2.11 – A lista técnica (insumos de produção) será apresentada em sua totalidade para atendimento à obrigação, porém existe um produto que não terá o seus componentes revelados, por questão de sigilo industrial. Como proceder?

Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito do Fisco de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores, ou das obrigações destes de exibí-los, conforme dispõe o art. 195 do CTN — Lei 5.172/66. A composição padrão do produto resultante ou a composição efetiva se refere a uma composição física e não química (fórmula), muito menos à tecnologia empregada no produto industrial. Portanto, não cabe a alegação de sigilo industrial. Entretanto, caso o contribuinte queira se resguardar, poderá cifrar a descrição dos insumos que entenda que afetam o sigilo industrial. Em eventuais procedimentos de auditoria as descrições dos insumos seriam decifradas.

16.3.1.15 — (...)

A quantidade consumida de produto intermediário — tipo 06 no processo produtivo não é escriturada na EFD-ICMS/IPI, tanto no Bloco K quanto no Bloco C (NF-e). Se o Fisco quiser saber qual foi a quantidade consumida de produto intermediário no processo produtivo basta aplicar a fórmula: Quantidade consumida = estoque inicial (K200) + entrada (C170) — saída (C100/NF-e) — estoque final (K200)."

Como se vê, o PGE da EFD-Contribuições não é um programa de auditoria, (a) que comprova os tipos de item (bem) de insumos vinculados (essencialidade ou relevância) aos tipos de produtos destinados à venda e (b) que comprova que cada item (bem) de aquisição seja insumo. Em outras palavras, no programa PGE a empresa só procede à escrituração de suas operações e apura os tributos.

Verifica-se, no que refere às escriturações dos documentos, das operações de receitas e de créditos das contribuições na EFD-Contribuições, que as informações deverão ser prestadas sob o enfoque da pessoa jurídica que procedo à escrituração e sob o enfoque de cada estabelecimento da pessoa jurídica, que tenha realizado operações no período escriturado, com repercussão no campo de incidência das contribuições sociais e dos créditos. Ou seja, todas as informações no PGE são do ponto de vista do contribuinte informante da escrituração (enfoque do declarante).

Nota-se, perante o Fisco não cabem segredos industriais das descrições dos insumos/componentes dos produtos (composição física), muito menos à tecnologia empregada no processo industrial, pois as informações existentes na escrituração fiscal digital (EFD) estão protegidas pelo sigilo fiscal do auditor-fiscal, nos termos do artigo 198 do CTN — Lei 5.172/66.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos não cumulativo do PIS e da Cofins deve ser aferido pelos critérios da essencialidade ou de relevância dos itens (bens) de aquisição aplicados na fabricação de produtos destinados à venda ou prestação de serviços pela pessoa jurídica. Ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem) para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviço (Recurso Especial nº 1.221.170-RS, Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, Parecer SEI nº 14483/2021/ME e Instrução Normativa RFB nº 2121/2022, artigos 176 e 177).

Merece destaque a lista exemplificativa da Instrução Normativa RFB nº 2121, de 15/12/2022, artigos 176 e 177, elaborada pela Secretaria da Receita Federal, onde esclarece os custos/despesas que podem ser consideradas ou não como insumos. É de suma importância no âmbito da vinculação de insumos com produtos, que esta orientação (lista) deve ser analisada juntamente com as orientações do PN Cosit/RFB 05/2018 e Nota SEI 63/2018.

Como se pacificou na jurisprudência do Tribunal Administrativo (Carf), o ônus da prova é devido àquele que utiliza e/ou pleiteia seu direito. Isso porque o ônus da prova recai sobre quem alega o fato ou o direito, nos termos do artigo 373 do CPC/2015. Portanto, para fato constitutivo do direito de créditos mensais de insumos do PIS e da Cofins o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

Assim, no âmbito do legal conceito de insumo (critérios da essencialidade ou relevância na fabricação de produtos), empresa é obrigada a apresentar perante o Fisco (Receita Federal), quando intimada, provas robustas de fatos e de direitos escriturados no PGE da EFD-Contribuições, com o objetivo de comprovar os créditos mensais de insumos do PIS e Cofins. Para isto, previamente, é necessário criar tipos de documentos adicionais e tipos de procedimentos técnicos (metodologia) por meio de auditoria preventiva, de modo que a empresa tenha condições de produzir provas adicionais de alto nível de convencimento.

Esta auditoria de vinculação não é auditoria de recuperação de créditos de contribuições e sim, uma auditoria preventiva que cria tipos de documentos probatórios, que no conjunto têm o objetivo de provar que cada tipo de aquisição de item (bem) seja insumo, de modo que a empresa esteja, previamente, preparada a receber as intimações do Fisco, no futuro, como tipos de ferramentas documentais adequadas, corretas e de convencimento.

Os procedimentos metodológicos realizados nesta auditoria de vinculação são classificados quanto aos seguintes aspectos: (a) pela forma de abordagem da vinculação (essencialidade ou relevância); (b) de acordo com seus objetivos (aquisições/entradas de tipos de item (bem) seja insumo) e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados (documentos probatórios).

A auditoria de vinculação (auditoria preventiva) tem os seguintes tipos de ferramentas (tipos de documentos probatórios): 1- Tabelas; 2- Organogramas; 3- Fluxogramas; 4- Formulários; 5- Notas Explicativas; 6- Fotos; 7- Vídeos e 8- Relatórios.

Na visão da fiscalização da Receita Federal, entendo que pode haver, ou não, obrigação do contribuinte informar na escrituração EFD o consumo de insumos/componentes previsto no projeto do produto. Quanto às divergências admitidas no consumo real e a forma de composição, por ordem de produção ou por período de apuração, são metodologias de auditoria fiscal que cabem somente ao Fisco.

Em relação a insumos e produção, a legislação vigente permite que na fase de fiscalização (investigação) o auditor-fiscal utilize, como parâmetro, os procedimentos técnicos (metodologia) na escrituração do Registro K200 Estoque Escriturado, do Registro K230 Itens Produzidos e do Registro K235 Insumos Consumidos do Bloco K Controle da Produção e do Estoque.

No âmbito da lógica sistemática do processo administrativo fiscal (Decreto 70.235/1972), o ponto central está na sua estruturação, que é, em sua essência, acusatório. Como regra, perante o Fisco o processo administrativo decorre de uma espécie de acusação de que o contribuinte errou, e isso é refletido em um auto de infração (omissão de receita ou créditos de tributos indevidos no sistema não cumulativo) ou em uma glosa de créditos (ressarcimento ou compensação de créditos tributários). Logo, como resultado, o contribuinte já recebe uma notificação fiscal acusando-o de ter se apropriado indevidamente de recursos públicos (tributos) que deveriam ter sido pagos, com acréscimos de juros e multas.

A atividade exercida pelos órgãos julgadores em âmbito administrativo, por ser função atípica, não pode ser confundida com a atividade judicante. Por ser o Carf um revisor de atos administrativos, em manifestação do exercício do poder de autotutela estatal, o processo administrativo fiscal (PAF) guarda compatibilidade com a presunção dos atos administrativos,

mantendo a lógica do contencioso administrativo fiscal federal.

Vejam a seguir no exemplo resumido, hipótese de Termo de Intimação Fiscal:

"TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL

Nome da Empresa (...) CNPJ nº (...)

Endereço da empresa: (...)

Data da Intimação: (...)

No exercício da função de (...), com base na legislação vigente (...), no âmbito dos procedimentos de fiscalização federal, INTIMO a empresa no prazo de trinta (30) dias consecutivos da ciência deste Termo, para apresentar o seguinte:

1 - Apresentar por escrito de forma individual e detalhada, os documentos que identifique cada tipo de item (bem) de INSUMO dentro dos conceitos de matéria-prima, embalagem, produtos intermediários, serviços e outros insumos, e ainda, identifique conjuntamente seus respectivos valores mensais de AQUISIÇÃO, relativo aos créditos mensais de PIS e COFINS escriturados nas EFD-Contribuições do período de 01 de janeiro de 2018 a 31 de dezembro de 2021.

2 - Apresentar por escrito de forma individual e detalhada, os documentos que comprove a VINCULAÇÃO de cada tipo de PRODUTO destina à venda com seus respectivos tipos de itens (bens) de INSUMOS, pelos critérios da essencialidade ou relevância no âmbito do conceito de insumo, definido pelo Recurso Especial nº 1.221.170/RS e interpretados no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, no Parecer SEI nº 14483/2021/ME e na Instrução Normativa RFB nº 2121/2022, artigos 176 e 177, relativo ao período citado anteriormente."

Finalizando, em suma, a incógnita das empresas industriais é a documentação probatória adequada, correta e de convencimento perante o Fisco, nos termos da legislação vigente que definiu o conceito legal de insumo no sistema não cumulativo das contribuições. Inegável que a solução é criar e realizar uma Auditoria de Vinculação Preventiva no âmbito da empresa.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2023-abr-25/nilson-campos-auditoria-vinculacao-preventiva-empresas/>