

Consultor Tributário: Incentivos fiscais autorizam devolver créditos de PIS/Cofins

Spacca

A questão suscitada delimita-se à aplicação do artigo 17 da Lei 11.033/2004, ao prescrever que: “as vendas efetuadas com *suspensão, isenção, alíquota 0 (zero)* ou *não incidência* das contribuições PIS/PASEP e COFINS *não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações*” (i). E, quanto às hipóteses de *redução de base de cálculo*, ao exame da possibilidade de o contribuinte utilizar-se dos *créditos acumulados*, na forma prevista no artigo 16 da Lei 11.116/2005 (ii).

A legalidade e a tipicidade das receitas que originam débitos e créditos das contribuições ao PIS e da Cofins definem um tratamento vinculante e objetivo, assim como aqueles casos excludentes do direito de assunção de créditos. Em vista disso, o direito ao crédito, expressamente previsto no artigo 3º, incisos I a X das Leis 10.637/2002 e Lei 10.833/2003, não pode ser reduzido por atos infralegais.



O modelo de não cumulatividade das contribuições ao PIS e da Cofins adota um rol positivo de fatos jurídicos que geram direito aos créditos, ao lado de outros que os excluem. Esses créditos estão, assim, previstos no texto da Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003 (artigo 3º, incisos I a X) e somente poderão ser afastados (i) pela aplicação das *vedações* ao crédito (artigo 3º, parágrafo 2º das referidas leis) ou (ii) *por lei posterior que os modifiquem*, pela limitação de seu aspecto material, como fez o artigo 21 da Lei n. 10.865/2004.

De fato, quando o legislador pretendeu afastar o direito de crédito, o fez expressamente, como se verifica no artigo 3º, parágrafo 2º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que determina que operações de vendas (*saídas*) quando as precedentes (*entradas*) estão isentas, sem que isso possa afetar a não cumulatividade, a saber:

“Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei 10.865/04) (...)”

II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei 10.865/04)”.

O princípio da não cumulatividade do PIS e da COFINS, como qualquer outro “princípio”, é espécie de norma jurídica vinculante na observância do seu *âmbito normativo* e, por isso, todo o ordenamento deve assegurar a sua efetividade e proteção (*efeito de bloqueio*) ou sua máxima efetividade. Esta capacidade de irradiação permite que o princípio expanda seus efeitos por infindáveis momentos do *corpus* jurídico; ao mesmo tempo, cabe a esse sistema assegurar a preservação do seu conteúdo essencial em todas as circunstâncias.

Nenhum direito é absoluto. Assim, uma vez conferido por lei o direito à dedução de créditos, demarcado segundo prévio catálogo de fatos geradores do referido direito, sobressaem duas repercussões: 1) estes



critérios são delimitações do princípio de não cumulatividade, mas devem ser interpretados em conformidade com a máxima realização (efetividade) deste princípio constitucional; e 2) qualquer restrição somente pode ser oposta por lei, e desde que não macule o *conteúdo essencial* do direito à não cumulatividade do PIS e da COFINS. Esta conclusão afasta, de pronto, a restrição ao direito de crédito por interpretações restritivas das autoridades administrativas, ao mesmo tempo que reconhece a limitação criada pelas leis com as hipóteses geradoras do direito ao crédito, não afasta da sua abrangência todas as hipóteses que com ela mantenham conexão, excetuada restrição legal expressa, insistimos.

Somente a lei pode trazer limitação ao direito de apuração dos créditos do PIS e da COFINS e qualquer restrição a direitos do *princípio de não cumulatividade* (garantia aos direitos de propriedade, capacidade contributiva, não confisco etc.) poderá ser justificada e legitimada, mas desde que não afete o *conteúdo essencial* do *princípio*. Daí a intangibilidade do *conteúdo essencial*, a reclamar sua *máxima realização*.

Por isso, mesmo quando o contribuinte realiza operações amparadas por benefícios fiscais, os quais tenham o condão de reduzir o valor do débito de PIS/COFINS, não poderá haver restrição à manutenção e utilização desses créditos acumulados, por se tratar de devolução dos cúmulos de tributos incidentes nas etapas anteriores da cadeia plurifásica. O direito à dedução dos custos e insumos legalmente autorizados das receitas brutas é decorrência direta e necessária do regime de apuração não cumulativo. Logo, uma vez adotado o método de apuração não cumulativo de base contra base (ainda que de forma imperfeita), pelo legislador, passa o contribuinte a ter o direito constitucional de dedução dos valores dos insumos e outros custos autorizados pela lei.

Em termos funcionais, a “restituição” de tributos, na forma de “créditos”,^[1] consiste justamente no reembolso ao contribuinte das quantias pagas do tributo, apesar de sujeito à devolução futura, quando em presença do fato jurídico previsto em lei, como espécie de obrigação *ex lege* assumida pelo Estado.

A manutenção e o aproveitamento desses créditos, mesmo quando a saída não sofre incidência das contribuições (isenção, alíquota-zero e outros equivalentes, como a redução de base de cálculo), ao amparo do artigo 17 da Lei 11.033/2004 e do artigo 16 da Lei 11.116/2005, concorrem para a plena realização do princípio da não cumulatividade, pela garantia do direito subjetivo ao crédito decorrente das operações tributadas na entrada.

O direito ao crédito relativo ao tributo recolhido nas operações anteriores da cadeia é o motivo central para a existência da não cumulatividade. Quando esse direito não se encontra assegurado, o tributo converter-se em cumulativo^[2]. Afastar o direito ao crédito implicaria a cumulação de incidências, o que se encontra vedado expressamente pela Constituição, ao reclamar a *não cumulatividade*.

Observa-se, portanto, que a isenção e a redução de base de cálculo – independentemente da sua conceituação – são, no âmbito da não cumulatividade, funcionalmente equivalentes no tocante ao desagravamento proporcionado, de modo a não obstar o direito público subjetivo à devolução dos créditos de PIS/COFINS relativos a etapas anteriores da cadeia de plurifasia (operações de entrada).

Afinal, da mesma forma que a *isenção* (total) implica a redução do saldo devedor de PIS/COFINS, comparativamente àquele que seria devido na ausência da medida, também a *redução de base de cálculo* promove semelhante redução, ainda que em montante menor.

Corrobora-se, assim, para os fins da tomada de crédito do PIS e da COFINS, uma equivalência funcional necessária entre a *isenção* (total) e a *redução de base de cálculo*, porquanto esta *funciona* como uma *isenção parcial*.

A isenção total e a isenção parcial guardam entre si, no âmbito da sistemática cumulativa das contribuições do PIS e da COFINS, identidade funcional. A primeira – isenção (total) – impede, em última instância, a formação da obrigação tributária ou, ao menos, dispensa completamente o pagamento do tributo devido. A isenção parcial, por sua vez, implica no surgimento da obrigação tributária e do respectivo crédito que deverá ser pago pelo contribuinte. Nota-se, entretanto, que ambas as medidas têm o condão de proporcionar redução do saldo devedor de ambas às contribuições.

Destarte, como na sistemática não cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS, a *isenção* (não incidência total) e a *redução de base de cálculo* (incidência parcial) produzem o mesmo efeito, qual seja, a minoração do saldo devedor nas operações de saída, com o consequente direito à manutenção de crédito vinculado às operações de entrada, assegurado pelo artigo 17 da Lei 11.033/2004, afirma-se como válida a conclusão da equivalência entre os institutos, cujo efeito há de ser a manutenção de créditos vinculados à operação alcançada por redução de base de cálculo, na proporção do montante reduzido.

É irrefutável a conclusão segundo a qual entre isenção e redução de base de cálculo afirma-se uma *equivalência funcional* no âmbito da não cumulatividade, a justificar a aplicação do artigo 17 da Lei 11.033/2004 sobre a parcela “reduzida”. Logo, a manutenção de créditos vinculados a vendas alcançadas por “isenção” deve ser também aplicado em relação à “redução de base de cálculo”, sob pena de frontal ataque aos princípios da não cumulatividade e à isonomia.

Ainda que não houvesse qualquer dispositivo legal expresso que assegurasse o aproveitamento de saldos credores da Contribuição ao PIS e da COFINS nas operações de saída com ou sem benefícios fiscais, este aproveitamento seria incontestável, por ser inerente à realização da não cumulatividade constitucional, a qual não tolera restrição pelo legislador, a lembrar que o constituinte não lhe impôs nenhum óbice.

Nesse sentido, observa Paulo de Barros Carvalho:

“Diversamente do que ocorre com o ICMS, no que diz respeito à contribuição ao PIS e à COFINS, o constituinte não especificou o conteúdo, limites e extensão do princípio da não cumulatividade, deixando de pormenorizar o modo pelo qual o objetivo prescrito há de ser alcançado. Esse silêncio, no entanto, está longe de implicar total liberdade do legislador na implantação daquele primado. Ao contrário, a singela indicação da não cumulatividade como vector a ser seguido revela a amplitude do princípio, que não comporta restrição de espécie alguma, limitando sobremaneira a ação legislativa.

Por ocasião da disciplina da não-cumulatividade daquelas contribuições, à lei infraconstitucional é

vedado restringir seu alcance ou extensão. Quando muito, poderá tratar dos deveres instrumentais necessários à concretização do princípio, como procedimentos para a constituição, registro e utilização dos créditos, bem como indicar os setores da atividade econômica sujeitos ao regime não-cumulativo, observadas as peculiaridades dos respectivos ciclos produtivos”[3].

Tem sido frequente, porém, a Fiscalização denegar o direito ao aproveitamento dos créditos acumulados, sob o fundamento de serem operações alcançadas por *redução de base de cálculo*, medida que, nominalmente, não estaria contemplada pelo artigo 17 da Lei 11.033/2004, ao rejeitar equivalência deste instituto com aquele da “isenção”.

Esta até pode ser considerada como uma “tese do Fisco”, mas que não encontra amparo em nenhuma lei vigente. Trata-se de um equívoco de interpretação literal, pois tanto pela *não cumulatividade*, que pressupõe a apuração de créditos das operações de entrada tributáveis (i), quanto pela equivalência entre a *redução da base de cálculo* e a *isenção* (ii), na parte “reduzida”, tem-se confirmado o direito subjetivo público ao aproveitamento dos créditos.

Logo, ainda que se defendesse a exclusão da “redução de base de cálculo” do campo semântico da “isenção”, como pretendido pelo Fisco, essa interpretação não elidiria a necessária devolução de créditos acumulados em decorrência da realização de operações favorecidas por redução de base de cálculo, como medida necessária à eficácia da não cumulatividade. Mormente porque não há regra expressa que determina esse impedimento. Antes, pelo contrário, o artigo 17 da Lei 11.033/2004 o autoriza, de maneira redundante.

Na presença de *redução de base de cálculo*, sempre será admitida a devolução dos créditos, quer pela parcela tributada, em virtude da *incidência*; quer pela parcela “isenta” proporcional, pela equivalência com a “isenção”, conforme o disposto no artigo 17 da Lei 11.033/2004.

Qualquer incidência tributária na “entrada” autoriza a *apuração* dos créditos, como já demonstrado, pela garantia da manutenção ser inerente à concretização da não cumulatividade. Quanto ao direito de compensação, temos dois regimes possíveis: a) a saída tributada permitirá a compensação ordinária dos créditos; e b) quando houver isenções e outros incentivos, como prescrito pelo artigo 17 da Lei 11.033/2004 e pelo artigo 16 da Lei 11.116/2005, deve ser a apuração do saldo para compensação ou ressarcimento.

A *redução de base de cálculo* atende a ambos os requisitos acima, uma vez que consiste, concomitantemente, numa hipótese de incidência (i) e na eliminação parcial do débito tributário (ii). E como quem pode o mais (isento), pode o menos (redução de base de cálculo), na afirmação do direito de manutenção do crédito no caso de isenção na operação de saída, a eficácia será idêntica. Por conseguinte, na parcela proporcional à *redução*, tem-se o equivalente de típica “isenção”. Eis o que denominamos de *equivalência funcional* entre *redução de base de cálculo* e *isenção*.

Nada justifica, portanto, a ilegal e inconstitucional restrição ao aproveitamento dos créditos acumulados das contribuições ao PIS e COFINS, por parte da Fiscalização. Diante da apuração de créditos nas operações de entrada, a compensação ou ressarcimento independe de as operações de saída serem tributadas, total ou *parcialmente*, como ocorre com a “redução de base de cálculo” (pela isenção sobre a parte reduzida).

De fato, mesmo quando a saída for não tributada, em virtude de *isenção*, *alíquota 0* (zero) ou *não incidência* das contribuições, como prescreve o artigo 17 da Lei 11.033/2004, ainda assim persistirá a manutenção dos créditos. Destarte, na redução de base de cálculo, o efeito será equivalente ao creditamento integral, tanto pela proporção tributada quanto pelo percentual isento, como assim já reconheceu o STF^[4].

Não obstante as diversas modalidades de benefícios fiscais, não há dúvidas de que estes guardam entre si *equivalência funcional* no âmbito da não cumulatividade do PIS e da COFINS, quando atuem no sentido de *reduzir o “quantum debeatur” dessas contribuições*. Ou seja, a *incidência* de norma tributária impositiva ou de norma veiculadora de benefício fiscal, na *operação de saída*, em nada afeta o direito à escrituração, manutenção e aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, relativos às *operações de entrada* na cadeia plurifásica. Dessa maneira, ainda que o saldo credor seja superior ao montante do saldo devedor, a gerar um “acúmulo de créditos”, pela isenção, a devolução de tal saldo credor deverá ser assegurada, mediante *ressarcimento* ou *compensação* com o débito relativo a outros tributos.

Como assinalado, o princípio da não cumulatividade deve ser realizado em sua plenitude, de forma a não poder ser restringido pelo legislador infraconstitucional, sequer na hipótese de isenção (saída). Nesse sentido, rechaça-se o argumento segundo o qual isenção e redução de base de cálculo corresponderiam a institutos conceitualmente diversos, por terem sido ambos arrolados no artigo 150, parágrafo 6º da CF, a justificar expressa menção para que o direito ao crédito pudesse ser admitido, numa completa inversão de valores do ordenamento jurídico.

[1] Cf. ainda: SERRANO ANTÓN, Fernando. *Las devoluciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 503 e ss.

[2] “Em síntese, para ser qualificado como não-cumulativo, o tributo deve:

(a) ser plurifásico, o que implica a incidência sobre negócios jurídicos que objetivem a circulação de riquezas desde a fonte produtora até o adquirente final;

(b) conferir ao contribuinte direito de crédito sobre o mesmo imposto recolhido em fases anteriores do processo de produção” (MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 104).

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação do direito tributário*. V II. São Paulo: Noeses, 2013, p.84. Nessa esteira, são as considerações de Raquel Mercedes Motta Xavier: “A emenda constitucional tão somente inseriu no texto constitucional determinação de que as contribuições sociais PIS e COFINS fossem não cumulativas, deixando ao legislador infraconstitucional liberdade, tão somente, para escolher o método eficaz de operacionalização da não cumulatividade”. E continua: “Repita-se, a Constituição não trouxe nenhuma hipótese de limitação, de redução da não cumulatividade, o que permite concluir que a vedação ao crédito contida nos incisos II, dos parágrafos 2º, dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 não foi recepcionada pelo texto constitucional (fala-se em recepção uma vez que o texto constitucional é posterior à Lei 10.637/02 e ao da MP 135/03)” (XAVIER, Raquel



Mercedes Motta. *Não cumulatividade do PIS e da COFINS*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 165).

[4] RE 161031, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 24.03.1997, DJ 06.06.1997. Observamos que a questão relativa ao creditamento do ICMS aguarda pronunciamento da Corte em repercussão geral no AI 768.491 RG-RS.

Date Created

14/05/2014