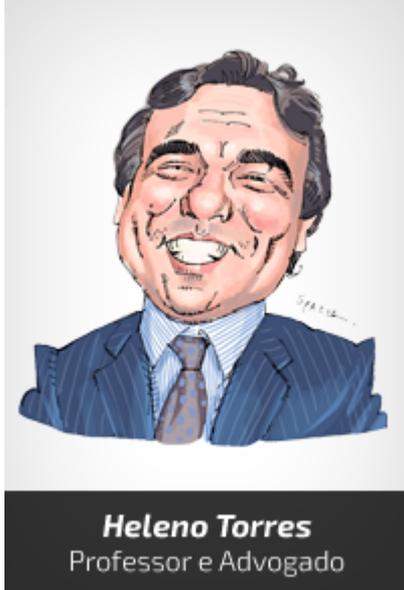


Não cumulatividade na incidência monofásica do PIS/Cofins



O princípio constitucional de *não cumulatividade* é uniforme quanto ao

tratamento da *plurifasia*, ao exigir que seja compensado *o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*, tanto para o IPI (art. 153, § 3º, II) quanto para o ICMS (art. 155, § 2º, I). No que concerne à base de cálculo do PIS e da Cofins, o § 12, do art. 195, da Constituição determina a competência para instituir o regime de não cumulatividade conforme o *setor de atividade econômica*. Nada dispôs sobre o método.

Este dever de eliminação da “cumulatividade” do PIS e à Cofins define-se pela apuração das “receitas brutas” ou “faturamento”, mediante um sistema de “base-contra-base”, ao estipular os *descontos* (art. 3º, da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03 e art. 15, da Lei nº 10.865/04), na forma de “créditos”, relativos aos elementos que ingressaram na sociedade empresária, como “insumos” e outros.¹

A Constituição está a exigir a aplicação de um eficiente sistema de abatimentos, de deduções dos créditos apurados nas operações anteriores para compensação com as seguintes. Nestas, a alíquota (conhecida como “de entrada”), a ser usada na apuração dos *descontos* (i), deverá ser a mesma alíquota (chamada “de saída”) a ser empregada na apuração do débito tributário (ii), pela determinação da *base de cálculo* (PIS: 1,65%; Cofins: 7,6%), salvo a aplicação de eventuais regimes especiais, relativos à apuração das bases ou mesmo das alíquotas aplicáveis. Por isso, efetuar a devolução de tributos pagos nas etapas anteriores e que se agregaram ao preço dos bens ou serviços, mediante aproveitamento de créditos do regime não cumulativo, é dever que se impõe como garantia dos princípios de *eficiência administrativa* e da *não cumulatividade*.

O modelo de tributação das contribuições ao PIS e a Cofins assume a não cumulatividade como sua regra geral.² Ao lado desta, tem-se o regime cumulativo e outros regimes especiais, como a substituição tributária ou mesmo o tratamento monofásico em determinadas cadeias, por concentração de alíquotas.

Importante destacar que não cumulatividade não é benefício fiscal, mas mecanismo técnico de garantia



da desoneração da cadeia, pela tributação do valor agregado, mediante redução do tributo aplicável, mesmo quando sob a forma de monofasia, sem qualquer privilégio ou vocação extrafiscal.

O regime de tributação monofásica ou concentrada de recolhimento do PIS e da Cofins unifica em uma só alíquota o valor das contribuições que o legislador admite, por presunção absoluta, que seria uma média da arrecadação da cadeia plurifásica, com atribuição de alíquota-zero para as etapas seguintes.

O regime de *concentração de alíquotas* aplicável ao primeiro elo da cadeia de plurifasia foi o meio encontrado pelo legislador para garantir a cobrança dos tributos devidos por toda a cadeia econômica, com o propósito de garantir eficiência arrecadatória e menor impacto nos preços, além de evitar sonegações.

Dizer monofásico não equivale a afirmar que só há uma incidência na cadeia de circulação e produção das mercadorias. Aplicada a incidência monofásica, *não se elimina a continuidade da cadeia plurifásica*. Ao longo desta, aplicar-se-á, a cada etapa, uma “alíquota-zero” ou outro tratamento jurídico que afaste o ônus tributário, até chegar ao ato último da aquisição, que se pode dar como venda direta ao consumidor ou na forma de insumo.

Assim, a tributação monofásica, à semelhança da substituição tributária, propõe-se a garantir a arrecadação das contribuições ao PIS e à Cofins e evitar distorções econômicas eventualmente acarretadas pelo não recolhimento desses tributos, especialmente em cadeias muito pulverizadas, como é o caso dos setores de combustíveis, medicamentos, cosméticos, produtos de higiene, de produtos farmacêuticos, do setor de bebidas ou mesmo do setor automotivo.

Sem presumir a ocorrência de fatos geradores futuros, mediante a adoção de bases de incidência fictícias (a partir da determinação de Margens de Valor Agregado – MVA), como na hipótese de substituição tributária, optou o legislador, pois, no estágio inicial da cadeia, por uma concentração de alíquotas fixas, para garantia da arrecadação do PIS e da Cofins.

Portanto, *a não cumulatividade* pode ser igualmente *efetivada pela tributação monofásica ou concentrada*, porquanto, entre as distintas operações tributáveis em uma cadeia de produção e comercialização, a lei pode eleger um elo para concentrar a tributação.

Desse modo, a tributação monofásica, que seria a negação da tributação em cadeia (cumulativa ou não cumulativa), na espécie, alinha-se à não cumulatividade para servir como instrumento hábil à antecipação dos tributos, com carga tributária compatível com o que seria a arrecadação própria do circuito plurifásico, segundo critérios pertinentes à política fiscal que se pretenda perpetrar na ordem econômica e no setor designado.

Eis porque a *tributação monofásica* aplicada ao primeiro sujeito de uma dada cadeia de consumo pode perfeitamente conviver com a atribuição de *direito de crédito* aos sujeitos que se encontram na etapa subsequente, haja vista a agregação do tributo ao custo do produto ou do serviço.



De fato, a lei somente exclui, de modo expresso, a tomada de crédito, quando não há tributação na operação de entrada e na saída (salvo os casos de créditos presumidos) a saber:

“Art. 3º, (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 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 nº 10.865/04)”. ”

Deveras, desde que haja tributação nas etapas anteriores, afirma-se como inafastável o direito à tomada do crédito. E, de outra banda, somente não dará direito ao crédito a aquisição de produtos ou serviços quando estes forem isentos, sujeitos à alíquota-zero ou não alcançados por estas contribuições.

Para os fins da tomada do crédito importa unicamente que a operação anterior seja tributada. Portanto, mesmo nas operações nas quais a “saída” de mercadorias se der com suspensão, isenção, alíquota-zero ou não incidência, a restituição dos créditos será sempre obrigatória.

Neste sentido, o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 não poderia ser mais esclarecedor, ao confirmar a tomada do crédito nestes casos de saídas não tributadas, com prevalência da regra da tomada do crédito pela operação precedente tributada. Não é demasiado repetir o regime normativo assinalado:

“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”

Essa regra confere ao contribuinte o direito subjetivo, em cada apuração da base de cálculo do tributo devido, ao abatimento do tributo cobrado na operação anterior, como forma de assegurar o cumprimento dos valores inerentes ao princípio de não cumulatividade.

Qualquer vínculo de exclusividade entre o artigo 17 da lei nº 11.033/04 e o REPORTE deve ser afastado de plano, haja vista a sua natureza interpretativa, de modo que esse dispositivo apenas esclarece que a realização da não cumulatividade independe de benefícios fiscais nas operações de saída, afora o fato de a Lei nº 11.033/04 disciplinar diversas outras matérias, a demover o argumento de natureza puramente topográfica. Em verdade, a Lei nº 11.033/04 não trata apenas do REPORTE, mas de diversos temas relacionados à legislação tributária, com alterações em matérias variadas da incidência das contribuições PIS e Cofins, tais como tributação do mercado financeiro e de capitais.

Vê-se, o revendedor que adquire os bens diretamente do produtor ou importador, com tributação monofásica, permanece enquadrado no regime não cumulativo. E o fato de as vendas subsequentes se sujeitarem à alíquota-zero não tem o condão de inibir o *desconto* dos créditos das aquisições anteriores.



O artigo 17 da lei nº 11.033/04, como assinalado, autoriza a tomada de créditos de PIS e Cofins vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins. Ora se o beneficiário do REPORTE deve destinar os bens adquiridos ao seu ativo imobilizado, não haveria qualquer sentido, para o usuário deste regime, em adotar medida que opera com a expectativa de circulação de bens ou serviços.

Ora, após a vigência da Lei nº 10.865/04, não há dúvidas acerca da possibilidade de cômputo da receita proveniente da venda de produtos sujeitos à incidência monofásica, ainda que submetida à suspensão, isenção, alíquota-zero ou não incidência das contribuições ao PIS e à Cofins, no cálculo do rateio proporcional de créditos em relação às referidas contribuições, apurado mensalmente e que impacta diretamente no volume de créditos a ser apropriado efetivamente pela pessoa jurídica.

O princípio da não cumulatividade do PIS e da Cofins, como qualquer outro “princípio”, tem o seu âmbito normativo, e, por isso, todo o ordenamento deve assegurar a sua efetividade e proteção (*efeito de bloqueio*). Assim, o direito de crédito deve ser interpretado com meio para imputar a máxima realização da não cumulatividade (efetividade); e qualquer restrição somente pode ser oposta por lei, quando não macule o conteúdo essencial do direito à não cumulatividade.

A própria Receita Federal do Brasil tem reconhecido a compatibilidade entre o regime de incidência monofásica e a apuração não cumulativa de PIS e Cofins, assentando a diferença entre o regime de incidência (ou de recolhimento) monofásico e a sistemática de apuração das referidas contribuições, conforme se vê em algumas Soluções de Consulta.

De igual modo, o Ato Declaratório RFB nº 4, de 07 de junho de 2016, esclareceu, com caráter vinculativo para a Administração, que a partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos submetidos à incidência concentrada ou monofásica do PIS e da Cofins estão, em regra, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições, salvo as disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

Por força destes valores da não cumulatividade, a interpretação da *tipicidade* das hipóteses de fatos geradores de créditos deve conferir *máxima efetividade* ao princípio da não cumulatividade (ou *otimização*, no sentido atribuído por Robert Alexy³), cuja restrição aos referidos fatos somente pode ser introduzida por lei expressa, o que não ocorre na espécie.

Logo, só há “proibição” da tomada de crédito quando a lei, não atos administrativos, o faça expressamente. Se não está proibido, interpreta-se de modo favorável ao direito de crédito, por força do comando constitucional. Como a não cumulatividade é um princípio constitucional (art. 195, § 12 da CF) exigido para vincular os tributos PIS e Cofins, e como estão em vigor os regimes gerais e especiais que prescrevem os meios para efetividade da não cumulatividade, toda e qualquer interpretação das leis somente pode concluir pelo direito de crédito, excetuado os casos de expressa proibição legal.

Em conclusão, a manutenção da cumulatividade nas cadeias submetidas ao regime monofásico de recolhimento do PIS e da Cofins, mediante a negativa de desconto de créditos às etapas intermediárias



cujas aquisições sofreram a incidência concentrada das referidas contribuições, equivale a um aumento disfarçado da carga tributária imposta às empresas integrantes dos setores sujeitos à tributação monofásica, cujo ônus econômico fatalmente será repassado – senão todo, em grande parte – ao consumidor final.

Numa *interpretação conforme a Constituição* dos artigos das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, em relação à não cumulatividade na apuração do PIS e da Cofins, a aplicabilidade do regime de *concentração de alíquotas* impõe o direito ao reconhecimento do crédito na operação seguinte da cadeia. Situação diversa, implicaria contrariar o art. 150, II da CF (princípio da não discriminação), na medida que seriam tratados em modo diferente aqueles que suportam tributação nas etapas anteriores e estão desonerados nas de saída, por alíquota-zero.

Negar ao contribuinte o aproveitamento de saldos credores de PIS e Cofins, acumulados em virtude de vendas submetidas à alíquota-zero, porquanto inseridas na cadeia de incidência monofásica das referidas contribuições, com *tributação concentrada* na fase inicial do ciclo produtivo, implica afronta aos princípios da não cumulatividade e da não discriminação, além de afetação ao próprio princípio-garantia da segurança jurídica.

1 Ver: TORRES, Ricardo Lobo. A não cumulatividade no PIS/Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos. *PIS – COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 53-74; TÔRRES, Heleno Taveira. Monofasia e não cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS no setor de petróleo (refinarias). In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.); CATÃO, Marcos André Vinhas (Coord). *Tributação no setor de petróleo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 179-206; GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na Cofins. In: PAULSEN, Leandro (Coord.). *Não cumulatividade do PIS/PASEP e da Cofins*. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: I.E.T. – Instituto de estudos tributários, 2004, p. 101-122; TOMÉ, Fabiana Del Padre. Natureza jurídica da "não cumulatividade" da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: consequências e aplicabilidade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos. *PIS – COFINS : questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 535-555.

2 Cf. MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 453 e seguintes.

3 Para Alexy, os *mandamentos de otimização* comportam a *indeterminação*, se não dos pressupostos de aplicação (existência ou não de fato jurídico), da *consequência jurídica*, porquanto nas regras isso viria bem determinado, enquanto nos princípios haveria um amplo campo de possibilidades. Alexy, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 153.

Date Created

27/05/2020