

## Opinião: Não cumulatividade e os enganosos benefícios de PIS/Cofins

A deficiente "não cumulatividade" do PIS e da Cofins não é clara sequer para muitos tributaristas. Para piorar, olhá-la sob a ótica do ICMS pode mesmo enganar o intérprete. Talvez por isso se tenha feito tão pouco barulho com o recente julgamento do [RE 607.109](#), afetado ao Tema 304 da repercussão geral, que contou com um magistral voto do ministro Gilmar Mendes. É que o Supremo Tribunal Federal proferiu importantíssima decisão a respeito da não cumulatividade da contribuição para o PIS/Cofins e derrubou



Em primeiro lugar, o STF deixou evidenciado que o

creditamento em tributos sujeitos a não cumulatividade não é benefício. Claro que não! Entretanto, a negativa ao crédito pode trazer severa desvantagem fiscal para o contribuinte. Em segundo lugar, a "técnica" constitucional da não cumulatividade não é absoluta e não pode ser legalmente forjada desconsiderando outros princípios constitucionais reitores do nosso ordenamento. Em terceiro lugar, ficou esclarecido que a não cumulatividade não é uma regra constitucional (que deva ser aplicada à maneira do "tudo ou nada"), mas uma "técnica constitucional" que deve ser densificada por regras legais infraconstitucionais.

A tese em discussão dizia respeito à inconstitucionalidade dos artigos 47 e 48 da Lei 11.196/2005. O primeiro dispositivo vedava o creditamento, como insumos, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi (Tabela de incidência do IPI). Já o artigo 48 determinava a suspensão da exigência das contribuições no caso da venda de resíduos ou aparas mencionadas no dispositivo anterior. Em boa interpretação, restou firmada a tese de que "(s)ão inconstitucionais os artigos 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis".

---

Para a Fazenda Nacional, a vedação ao creditamento decorreria do fato de o artigo 48 suspender a exigência das contribuições no caso da venda de resíduos ou aparas. Para o Fisco, essa suspensão atraía a suposta "*regra geral da não cumulatividade*" (se não há tributação na etapa anterior, não há direito ao crédito na etapa posterior). Para a Receita Federal, as cooperativas de catadores eram beneficiadas com a suspensão da tributação e, como decorrência, na etapa posterior da cadeia produtiva, o contribuinte não poderia apropriar créditos, em razão da "*regra da não cumulatividade*". Para a Receita Federal, de forma equivocada (ou com erros de cálculo!) a vedação ao creditamento não feria a isonomia, porque as cooperativas e as indústrias cuja linha de produção depende do manejo florestal estão submetidas a uma carga tributária bastante similar.

A decisão favorável aos contribuintes seguiu o voto do ministro Gilmar Mendes. Foram vencidos os ministros Marco Aurélio, Rosa Weber, Alexandre de Moraes e Dias Toffoli. O primeiro ponto do voto vencedor a merecer destaque é a singela, porém necessária, explicação acerca da alíquota que deve ser utilizada no pagamento do tributo em determinada etapa da cadeia produtiva (ou de serviços) e a alíquota que deve ser usada para o cálculo do crédito na etapa seguinte. A sistemática tradicional da não cumulatividade, tal como a adotada para o ICMS e para o IPI ("*imposto x imposto*"), por vezes, leva o intérprete a se equivocar com o mecanismo de creditamento na não cumulatividade do PIS/Cofins. As regras que densificam a técnica da não cumulatividade em um e no outro caso são muito distintos.

Como bem explicou o ministro Gilmar Mendes, o creditamento do PIS/Cofins não garante a neutralidade da tributação e nem a repercussão do tributo, mas apenas se presta para *reduzir a tributação total na cadeia produtiva*. Ao contrário do sistema de créditos "*imposto x imposto*", em que se abate o tributo anteriormente pago, repercutindo a tributação, no caso do PIS/Cofins, a sistemática de creditamento promove, singelamente, tão somente a redução da carga tributária total ao longo da cadeia produtiva. Pela própria estrutura do sistema de creditamento das contribuições é impossível pretender neutralizar a tributação em cascata que ocorre ao longo da cadeia de produção/serviços.

O segundo ponto de destaque, que com o primeiro se conecta, é a constatação de que, na economia real, as transações comerciais são complexas e que existem fatores além da tributação a influenciar na formação dos preços de mercado. Por isso, como destacado pela Relatora, Ministra Rosa Weber, "*nunca será possível garantir que uma diminuição da carga tributária se converterá, necessariamente, em uma efetiva redução do custo dos insumos utilizados na cadeia de produção, tampouco no preço das mercadorias oferecidas ao consumidor final*".

Talvez o maior equívoco da Receita Federal e de alguns juristas seja o de considerar que uma redução na alíquota incidente em um determinado elo intermediário da cadeia produtiva ou mesmo a suspensão do pagamento do tributo configurem verdadeiro benefício para o contribuinte pretensamente "*beneficiado*". Esse o engano que o ministro Gilmar Mendes resolveu com maestria. O magistrado mostrou as diferenças que ocorrem quando um contribuinte sujeito ao regime não cumulativo adquire insumos de outro, sujeito ao sistema cumulativo. Da mesma forma, demonstrou que a vedação ao creditamento vai em sentido contrário ao que a não cumulatividade objetiva, deixando residualmente tributo sem compensação ao longo da cadeia, abrindo graves feridas no princípio da isonomia, criando vantagens para diferentes competidores do mercado. O exemplo dado, a propósito, é ilustrativo:

Exemplificando: quando a recorrente adquire insumos de cooperativas de catadores de material reciclado, a fornecedora é isenta do pagamento de PIS/Cofins (artigo 48 da Lei 11.196/2005). Como contraponto, a adquirente fica proibida de apurar e compensar créditos fiscais (artigo 47). Assim, no caso de uma venda hipotética de aparas de papel por R\$ 100,00, o insumo ingressaria na fabricante livre de tributos, mas a operação subsequente seria onerada pela alíquota nominal de 9,25%. Nesse exemplo, assumindo que o papel reciclado é vendido ao consumidor final por R\$ 200,00, a carga tributária total incidente sobre a cadeia de produção seria de R\$ 18,50.

Se a recorrente, contudo, optar pela utilização de insumos extraídos da natureza, a lei não prevê não prevê isenção para cooperativas de manejo florestal, que acabam contribuindo pela alíquota de 3,65%. Tudo o mais constante, o valor das contribuições sociais devidas pela fornecedora dos insumos seria de R\$ 3,65. Posteriormente, na venda de papel reciclado ao consumidor final, a recorrente recolheria PIS/Cofins pela alíquota de 9,25% ( $R\$ 200 \times 9,25\% = R\$ 18,50$ ). Teria direito, todavia, ao abatimento de crédito fiscal, calculado pela aplicação da alíquota incidente em suas operações (9,25%) sobre o preço de aquisição dos insumos ( $9,25\% \times R\$ 100,00 = R\$ 9,25$ ). Assim sendo, neste caso, a carga tributária total seria de R\$ 12,90 ( $R\$ 3,65 + \{R\$ 18,50 - R\$ 9,25\}$ ) [\[1\]](#).

A constatação do ministro é perfeita: "*(h)oje, do ponto de vista tributário, é economicamente mais vantajoso comprar insumos da indústria extrativista do que adquirir matéria-prima de cooperativas de catadores de materiais recicláveis*". O ministro desmitifica a questão, demonstra que os argumentos do Fisco são equivocados e deixa evidenciado que o arcabouço legal rejeitado por inconstitucionalidade ofende ao princípio da isonomia, bem como opera em prejuízo da preservação do meio ambiente. A CRFB/1988 determina que as cooperativas e os pequenos contribuintes devem ter tratamento favorecido, entretanto, contrariando ao que determina a Constituição, o legislador federal densificou a "*técnica da não cumulatividade*" com regras que acabam prejudicando os catadores de materiais recicláveis.

As regras legais postas para forjar a "*não cumulatividade do PIS/Cofins*" não podem funcionar em contrariedade aos mandamentos constitucionais. Da mesma forma, a desoneração de um determinado elo da cadeia e/ou a suspensão do tributo podem acarretar prejuízos (e não benefícios) para o contribuinte pretensamente "*favorecido*". Essa conclusão serve não apenas para o caso dos catadores de papel, mas para outros casos em que se observa que o legislador ordinário, a pretexto de regulamentar a não cumulatividade, tratou-a, equivocadamente, como benefício fiscal. Dessa forma, consoante a posição defendida pela União Federal, a interpretação da norma da não cumulatividade deveria ser restritiva, impedindo o seu diálogo com a própria Constituição. Frise-se: o direito de crédito em um regime não cumulativo não é benefício fiscal! Por outro giro, quando a lei limita a possibilidade de creditamento, ela pode discriminar pequenos contribuintes, prejudicando-os, ferindo, assim, o princípio da isonomia.

Isso nos leva ao terceiro e mais importante ponto do voto do ministro Gilmar Mendes: a não cumulatividade não é uma regra isolada no Sistema Tributário (e muito menos no Direito). Ao contrário, a técnica da não cumulatividade não pode propiciar situações de afronta aos mandamentos de isonomia, como bem demonstrou, nos autos, em parecer, o sempre ilustre Prof. Humberto Ávila. O ministro Gilmar Mendes, ainda, sujeitou as regras legais que esboçam a técnica da não cumulatividade do PIS/Cofins aos princípios constitucionais reitores da proteção ao meio ambiente, bem jurídico para o qual há ampla tutela constitucional. Com o perdão da expressão, o ministro mostrou que o Direito Tributário deve ser pensado fora da "caixinha", a partir de uma visão holística do Sistema.

As normas constitucionais de cunho programático "*impõem um dever político ao órgão com competência para satisfazer o seu comando*" e o legislador tributário federal não está dispensado de observar os mandamentos da Constituição. E o atendimento às normas programáticas deve ser substancial. Em suas palavras:

*"(As normas programáticas) impedem comportamentos contrários a elas mesmas, podendo gerar pretensões a abstenção. Revogam normas anteriores incompatíveis com o programa que promovem e, se atritam com normas infraconstitucionais posteriores, levam à caracterização de inconstitucionalidade."*

Desde o julgamento do REsp 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), a esmagadora maioria das decisões judiciais que analisam o direito de crédito do PIS/Cofins limitam-se a conjugar a despesa à atividade do contribuinte para avaliar sua essencialidade ou relevância. A importante decisão do STJ, tão bem relatada pela Ministra Regina Helena Costa, determinou as balizas para o regime da não cumulatividade do PIS/Cofins, mas esse entendimento não basta para a avaliação completa da questão. A análise da não cumulatividade do PIS/Cofins ficou engessada no teste de subtração e na delimitação do que é processo produtivo. Não há, porém, grandes questionamentos sobre o impacto e a amplitude do creditamento, ou sobre a própria lógica do sistema misto de créditos. Possivelmente, o Tema 756, em apreciação no STF, clareie a questão, explicando o devido alcance do artigo 195, §12, da CRFB/1988.

Ainda assim, é impossível ignorar que o Supremo, de uma forma ou de outra, se manifestou sobre pontos relacionados ao Tema 756 e já deliberou acerca da "*discricionariedade*" do legislador ordinário na regulamentação da não cumulatividade do PIS/Cofins. No mínimo, pode-se dizer que ficou decidido que as "*regrinhas*" legais que pretendem formatar a técnica constitucional da não cumulatividade não existem isoladas e não vinculam à maneira do "*tudo ou nada*", portanto, não podem desconsiderar outros mandamentos constitucionais fulcrais.

Certo é que, após a chamada "*tese do século*" e depois do REsp 1.221.170/PR, o julgado em análise muito contribuiu para desnovelar os problemas desse tributo confuso e ruim.

[1] O ministro destaca ainda que a situação se agrava quando analisada a situação dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional, para o quais não há suspensão da tributação, mas permanece a vedação ao aproveitamento do crédito como insumo.

## Date Created

15/06/2021