

Publicado em nosso site em 23/03/2011

PIS/PASEP e COFINS - Tributação a alíquotas diferenciadas - Incidência monofásica - Regras gerais da sistemática - Roteiro de Procedimentos

Roteiro - Federal - 2011/3572

Sumário

Introdução

I - Alíquotas diferenciadas - Incidência monofásica

II - Produtos sujeitos a alíquotas diferenciadas

III - Desconto de créditos

III.1 - Fabricante ou importador

III.1.1 - Estoque de insumos

III.1.2 - Devoluções de vendas

III.2 - Atacadistas e varejistas

IV - Industrialização por encomenda

V - Simples Nacional

Introdução

Uma das maiores dificuldades encontradas no que tange à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS refere-se aos inúmeros casos de tributação diferenciada, que fogem à regra geral de tributação dessas contribuições.

Neste Roteiro serão analisadas as disposições gerais aplicáveis à tributação a alíquotas diferenciadas, cujas complexas regras corroboram com a dificuldade atinente a essas contribuições.

Nota:

Sobre incidência a alíquotas diferenciadas específicas para cada tipo de produto, vide Roteiros específicos.

I - Alíquotas diferenciadas - Incidência monofásica

A tributação diferenciada, também conhecida por incidência monofásica ou concentrada, abrange um grupo de produtos que estão sujeitos à aplicação de alíquotas diferentes das usuais de 0,65% e 3% (regime cumulativo) e 1,65% e 7,6% (regime não-cumulativo).

A tributação diferenciada se assemelha à substituição tributária, uma vez que neste regime o ônus de toda a cadeia

de comercialização de determinado produto também é suportado pelo fabricante ou importador, que aplicam sobre a receita auferida na venda de tais produtos alíquotas maiores que as usuais. Os demais contribuintes da cadeia (atacadistas e varejistas), em contrapartida, são beneficiados com redução a zero das alíquotas.

Nota:

Sobre a receita obtida com a venda dos demais produtos, não incluídos na incidência monofásica, o PIS/PASEP e a COFINS devem ser calculados na sistemática geral de incidência. Ou seja, um determinado contribuinte poderá ter determinadas receitas sujeitas à incidência monofásica e outras sujeitas ao regime geral.

O principal diferencial entre a substituição tributária e a incidência monofásica está no fato das receitas desta não estarem sujeitas obrigatoriamente ao regime cumulativo, como ocorre com a substituição tributária.

Dessa forma, os produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas poderão estar sujeitos ao regime cumulativo ou não-cumulativo, de acordo com o regime de tributação da pessoa jurídica (presumido ou real, respectivamente). Isso não ocorre com os produtos sujeitos à substituição tributária, que independentemente do regime adotado pelo contribuinte, estarão sempre no regime cumulativo.

Há de se ressaltar que a sujeição ao regime cumulativo ou não-cumulativo, em relação aos produtos sujeitos à tributação diferenciada, não altera as alíquotas especiais aplicáveis a tais produtos, que serão sempre superiores às usuais, justamente para compensar a aplicação da alíquota zero nas demais fases de comercialização desses produtos.

A diferença entre o regime cumulativo e o não-cumulativo, como será analisado a seguir, está na possibilidade ou não de apropriação de créditos pelo fabricante ou importador.

II - Produtos sujeitos a alíquotas diferenciadas

Atualmente, estão sujeitos à tributação concentrada os seguintes produtos:

- a) Gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo, querosene de aviação e nafta petroquímica;
- b) Biodiesel;
- c) Álcool, inclusive para fins carburantes;
- d) Veículos, máquinas, autopeças, pneus novos de borracha e câmaras-de-ar de borracha;
- e) Medicamentos, produtos de perfumaria, de toucador ou de

higiene pessoal;
f) Bebidas frias.

III - Desconto de créditos

Como mencionado, a incidência monofásica não é exceção à aplicação do regime não-cumulativo, que permite o desconto de créditos das contribuições. Todavia, há algumas singularidades que precisam ser destacadas.

III.1 - Fabricante ou importador

Os fabricantes ou importadores de produtos sujeitos à tributação diferenciada, se submetidos ao regime não-cumulativo, poderão descontar créditos das contribuições, de acordo com a legislação aplicável. As alíquotas aplicáveis no cálculo dos créditos são as mesmas aplicáveis aos demais contribuintes, ou seja, 1,65% e 7,6%.

Dessa forma, um fabricante de veículos, por exemplo, poderá descontar créditos em relação aos insumos adquiridos para produção dos veículos. Também poderá descontar créditos em relação aos gastos com energia elétrica, aluguel, arrendamento mercantil, depreciação e outros previstos na legislação, sempre em observância aos limites previstos por esta.

O fabricante de produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas também poderá descontar créditos relativos à aquisição desses mesmos produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação. Os créditos, neste caso, correspondem aos valores do PIS/PASEP e da COFINS devidos pelo vendedor em decorrência da operação. Ou seja, neste caso específico, os créditos também serão descontados com base nas alíquotas diferenciadas.

Dessa forma, um fabricante de autopeças, que para atender determinada demanda, precise adquirir autopeças de outro fabricante, poderá descontar créditos em relação a esses produtos adquiridos para revenda nos mesmos percentuais que foram aplicados pelo fabricante, ou seja, às alíquotas de 2% para o PIS/PASEP e 9,6% para a COFINS.

Nota:

Um fabricante de veículo, todavia, que adquira autopeças para revenda, não aplicará essa regra. Neste caso, em relação a essas autopeças, o fabricante de veículos enquadra-se na categoria de comerciante varejista ou atacadista, conforme o caso.

Esta medida, introduzida pelo artigo 24 da Lei nº 11.727/2008, é bastante acertada, uma vez que o fabricante, adquirente desse produto, ao revendê-lo, irá aplicar novamente as alíquotas diferenciadas sobre ele. Ao contrário do comerciante atacadista ou varejista, o fabricante que

revende produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas não tem o benefício de redução a zero das alíquotas. Anteriormente à Lei nº 11.727, o produto acabava sendo onerado duas vezes às alíquotas diferenciadas.

Nota:

Esta previsão de desconto de créditos em relação à aquisição para revenda de produtos sujeitos à incidência monofásica é uma exceção à regra, aplicável somente ao fabricante ou produtor dos mesmos produtos. O comerciante atacadista ou varejista dos produtos sujeitos à incidência monofásica, como será visto no próximo tópico, são proibidos de descontar créditos em relação à aquisição para revenda de tais produtos.

Fundamentação: art. 3º da Lei nº 10.637/2002; art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

III.1.1 - Estoque de insumos

A partir de agosto de 2004, as receitas auferidas pelos contribuintes do Lucro Real com a venda dos produtos sujeitos à incidência monofásica passaram a integrar o regime não-cumulativo das contribuições. Até então, essas receitas estavam excluídas da não-cumulatividade, independentemente do contribuinte ser do Lucro Real ou Presumido.

Com essa mudança, que pôde ser antecipada à opção do contribuinte para 1º.05.2004, foi possível o desconto de créditos sobre o valor do estoques dos insumos destinados à fabricação desses produtos, que não geraram créditos na sua aquisição, em decorrência da aplicação do regime cumulativo.

Esse crédito presumido deveria ser calculado mediante aplicação das alíquotas de 1,65% (PIS/PASEP) e 7,6% (COFINS), sobre o valor do estoque de insumos existente na data da mudança para a não-cumulatividade. O montante apurado do crédito deveria ser descontado a razão de 1/12 por mês.

Fundamentação: arts. 21 e 42 da Lei nº 10.865/2004; art. 48 da IN SRF nº 594/2005.

III.1.2 - Devoluções de vendas

No caso de devolução de vendas efetuadas em períodos anteriores, será possível o desconto de créditos sobre os produtos recebidos em devolução, calculados mediante a aplicação da alíquota incidente na venda.

Ou seja, o contribuinte poderá descontar créditos em relação à devolução dos produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas nos percentuais que incidiram na venda desses produtos. Essa medida anulará a incidência anterior.

Fundamentação: arts. 3º, § 18, e 15, II, da Lei nº 10.833/2003.

III.2 - Atacadistas e varejistas

Os comerciantes atacadistas e varejistas, por sua vez, mesmo que submetidos ao regime não-cumulativo, não podem descontar créditos em relação à aquisição de tais produtos para revenda.

Tal vedação se mostra coerente, tendo em vista que a saída de tais produtos ocorre à alíquota zero, ou seja, não haveria débitos a serem deduzidos pelos créditos.

Nota:

Com o advento da Lei Complementar nº 128/2008, os contribuintes optantes pelo Simples Nacional, na condição de atacadistas e varejistas, também passaram a ser excluídos do recolhimento das contribuições em relação à revenda dos produtos sujeitos à incidência monofásica. Para tanto, deverão destacar as receitas submetidas às alíquotas diferenciadas, a fim de excluir a parcela relativa ao PIS/PASEP e à COFINS.

É importante destacar que essa restrição ao desconto de créditos é específica à aquisição de tais produtos para revenda. Dessa forma, a aquisição dos produtos submetidos à incidência monofásica para serem utilizados como insumos não estão abrangidos pela restrição.

Uma fábrica de veículos, por exemplo, que adquire câmaras-de-ar, sujeitas à incidência monofásica, para serem empregadas na fabricação destes veículos, poderá descontar créditos normalmente. As alíquotas aplicáveis no cálculo dos créditos, como já visto, serão de 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS, ou seja, não serão aplicadas as alíquotas diferenciadas.

Por meio das Medidas Provisórias nºs 413/2008 e 451/2008, o governo federal tentou restringir a apuração de créditos por esses contribuintes em relação aos demais custos, despesas e encargos relacionados à venda dos produtos sujeitos à incidência monofásica. Essa restrição, todavia, não foi mantida por ocasião da conversão das mencionadas Medidas Provisórias nas Leis nº 11.727/2008 e 11.945/2009, respectivamente.

Com isso, é possível inferir que permanece a regra anterior, que admite o desconto de créditos por esses contribuintes em relação aos demais custos, despesas e encargos relacionados à venda dos produtos sujeitos à incidência monofásica. Ou seja, a restrição abrange somente a aquisição dos mencionados produtos.

A Receita Federal já havia, inclusive, se manifestado a respeito, por meio da seguinte decisão em processo de consulta a seguir transcrita:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS - Na tributação pela sistemática não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP sobre a receita proveniente da revenda de

produtos sujeitos à tributação concentrada, apesar da incidência de alíquota zero, podem ser descontados créditos referentes aos incisos IV a IX da Lei nº 10.637/2002 e III a IX da Lei nº 10.833/2003 (energia elétrica, aluguel etc.), sendo vedado o desconto de créditos relativos a bens sujeitos à tributação monofásica adquiridos para revenda, a bens e serviços usados como insumo e à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Processo de Consulta nº 351/07. SRRF / 9a. Região Fiscal. Data da Decisão: 28.09.2007. Publicação no DOU: 02.10.2007."

Caso o governo tivesse obtido êxito, um distribuidor de medicamentos, por exemplo, que anteriormente descontava créditos em relação à energia elétrica, passaria a sofrer mais essa restrição. Com isso, seria possível afirmar que a adoção do regime cumulativo ou não-cumulativo ficaria inócua em relação aos comerciantes atacadistas e varejistas dos produtos sujeitos à incidência monofásica, uma vez que em ambos os regimes haveria redução a zero das alíquotas e a total vedação a créditos.

Nota:

A presente restrição vigorou entre 1º.05.2008 e 23.06.2008, período em que esteve vigente a Medida Provisória nº 413, bem como entre 1º.04.2009 e 04.06.2009, prazo que vigorou a Medida Provisória nº 451, em relação a esta alteração.

Contudo, em relação ao álcool esta restrição não se aplica, uma vez que as alíquotas diferenciadas alcançam, além do importador e o industrial, o distribuidor (atacadista). Por esse motivo, no caso de aquisição de álcool para revenda o crédito é autorizado. Assim, um distribuidor, por exemplo, que adquira álcool de um produtor, ou mesmo de outro distribuidor, poderá descontar créditos sobre essa aquisição. Tal medida é muito salutar, tendo em vista que na próxima operação as contribuições serão tributadas novamente.

Fundamentação: art. 3º, I, e § 16 da Lei nº 10.637/2002; art. 3º, I, e § 23 da Lei nº 10.833/2003; art. 5º, §§ 13 a 16 da Lei nº 9.718/1998.

IV - Industrialização por encomenda

Na industrialização por encomenda, a pessoa jurídica encomendante deverá aplicar sobre a receita bruta da venda dos produtos sujeitos à incidência monofásica as mesmas alíquotas previstas para a produção própria.

Nota:

Para os efeitos deste tópico, aplicam-se os conceitos de industrialização por encomenda do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

A pessoa jurídica executora da encomenda, por sua vez, aplicará sobre suas receitas as alíquotas de 1,65%

(PIS/PASEP) e 7,6% (COFINS), independentemente do regime adotado (cumulativo ou não-cumulativo).

Nota:

- 1. Até 30 de setembro de 2005, as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS, aplicáveis à pessoa jurídica executora da encomenda, estavam reduzidas a 0 (zero).*
- 2. No caso de medicamentos, produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, a receita da executora da encomenda permanece reduzida a zero.*

Os créditos a serem descontados pela encomendante, sujeita ao regime de apuração não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, relativos aos produtos abrangidos, adquiridos da pessoa jurídica executora da encomenda, serão calculados com utilização das alíquotas de 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS.

Fundamentação: art. 3º, I, da Lei nº 10.637/2002; art. 3º, I e 25 da Lei nº 10.833/2003; art. 10 da Lei nº 11.051/2004.

V - Simples Nacional

Em sua redação original, a Lei Complementar nº 123/2006 permitia somente a exclusão dos tributos cobrados por substituição tributária do montante devido no regime unificado. A legislação nada dispunha em relação à tributação concentrada do PIS/PASEP e da COFINS.

A substituição tributária, bem como a tributação concentrada, como já dito, tem por objetivo substituir o contribuinte de direito do tributo por um outro. Elege-se, em regra, o produtor ou importador como responsável pelo recolhimento do tributo de toda a cadeia.

Considerando que o tributo já foi retido e recolhido pelo produtor ou importador, não teria por que o atacadista ou varejista do Simples Nacional tributá-lo novamente, e assim acertadamente previa as regras do regime unificado em relação à substituição tributária, nada dispondo, no entanto, em relação à tributação concentrada que, apesar da denominação distinta, muito se assemelha à substituição tributária.

Essa imperfeição, todavia, foi corrigida a partir de 1º.01.2009 com a Lei Complementar nº 128/2008, que passou a dar à tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) o mesmo tratamento dado à substituição tributária.

Assim, atacadistas e varejistas dos produtos sujeitos à incidência monofásica, ainda que enquadrados no Simples Nacional, poderão destacar as receitas relativas à venda desses produtos, para que não sofram nova tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS.

Da mesma forma, o produtor ou importador desses produtos, quando optantes pelo Simples Nacional, deverão destacar as receitas da venda desses produtos, só que neste caso, para tributá-los de acordo com as regras da incidência

monofásica, por meio de DARF.

Fundamentação: art. 18, § 4º, IV, da Lei Complementar nº 123/2006.
