

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC

CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ARIADNE FORGIARINI

**ANÁLISE DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE PIS/PASEP E COFINS SOB
O ASPECTO DA INCIDÊNCIA MONOFÁSICA**

CRICIÚMA

2012

ARIADNE FORGIARINI

**ANÁLISE DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE PIS/PASEP E COFINS SOB
O ASPECTO DA INCIDÊNCIA MONOFÁSICA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado para obtenção do grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientadora: Prof^a. Érica Regina Preis de Oliveira

CRICIÚMA

2012

ARIADNE FORGIARINI

**ANÁLISE DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE PIS/PASEP E COFINS SOB
O ASPECTO DA INCIDÊNCIA MONOFÁSICA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 10 de Julho de 2012.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Esp. Érica Regina Preis de Oliveira – UNESC – Orientadora

Prof. Esp. Rafael Pereira Antunes – UNESC – Examinador

Prof^a. Esp. Daniela Figueredo da Silva – UNESC – Examinadora

Para minha amada “Vó Pikuxa”, de quem sinto saudade e desejaria que ela estivesse comigo nestes momentos, que vivenciasse comigo esta alegria e que sentisse o orgulho que eu sei que ela sentiria.

Mesmo já tendo partido me faz sentir especial por me fazer ser conhecida como o “xodó da Pikuxa” e porque sei que sempre acreditou em mim até seus últimos segundos de vida.

Dedico.

AGRADECIMENTOS

No decorrer destes meses em prol da realização deste estudo, muitas pessoas estiveram ao meu lado, sempre apoiando, motivando e tendo a devida compreensão nos momentos em que precisei. A estas pessoas especiais devo meus singelos agradecimentos por terem acreditado em mim até o fim.

Primeiramente, a DEUS, Criador de todas as coisas, que vive e reina para sempre, que até aqui tem me ajudado e a quem devo louvor todos os dias da minha vida.

Aos meus amados pais, Clóvis e Rosemere, pela educação que me proporcionaram, pelo incentivo de sempre, pelos cuidados e pela preocupação, vocês são os melhores e minha gratidão à vocês é imensa e inesgotável.

Aos meus irmãos Rafaela e Gustavo, que enchem meus dias de alegria e que me acompanham a toda hora.

Agradeço também àquelas meninas especiais, conhecidas por “meninas da esquerda”, as garotas do meu coração, que me honram com sua amizade e me fizeram sorrir durante os quatro anos e meio de faculdade: Priscila, Monique, Daiane, Mariane e Luana.

Além delas, claro, à toda minha querida e amada turma. Os mais festeiros, os mais unidos. Vocês são Dez! Passaria outros difíceis anos de faculdade se fosse com vocês ao meu lado.

À minha querida orientadora e amiga Érica Preis, por não medir esforços e tempo para me auxiliar no desenvolvimento deste.

À todo o curso de Ciências Contábeis, englobando equipe e professores, pela união de sempre, pelo conhecimento oferecido, pelas alegrias vivenciadas e por serem os melhores, em tudo.

Enfim, à todos aqueles que direta ou indiretamente fizeram parte desta jornada, sempre me compreendendo nos dias mais difíceis e sorrindo comigo nas alegrias. À estes, o meu eterno e profundo obrigado.

“Só há duas coisas inevitáveis na vida: a morte e os impostos.”

Benjamin Franklin

RESUMO

FORGIARINI, Ariadne. **Análise do aproveitamento de crédito de PIS/PASEP e COFINS sob o aspecto da incidência monofásica.** 2012. 89 p. Orientadora: Érica Regina Preis de Oliveira. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

As contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS envolvem diversas particularidades e necessitam de um conhecimento muito grande de suas legislações na hora da apuração destas. Dentre tantos detalhes que envolvem estas contribuições, este estudo tem como objetivo e foco principal a análise de desconto de créditos na incidência monofásica ou alíquotas diferenciadas, que consiste em um tratamento tributário próprio e específico para alguns produtos. Tal sistemática incide sobre a venda de determinados produtos, na qual a tributação ocorre apenas na pessoa do importador e do fabricante, na maioria dos casos, e onde estes aplicam alíquotas maiores do que aquelas utilizadas na tributação das demais receitas. Dessa forma, as etapas seguintes de comercialização desses produtos no atacado e no varejo, estão desoneradas de tributação dessas contribuições. Para o alcance de tal objetivo, elaborou-se de forma descritiva, para melhor interpretação dos dados pesquisados, uma pesquisa bibliográfica, e por fim os dados foram coletados por meio de um estudo teórico, através de observação direta avaliando-se a legislação tributária e entendimentos da Receita Federal do Brasil. Diante disso, buscou-se analisar em cada grupo de produtos sujeitos à esta tributação diferenciada as possibilidades de tomada de créditos e de que forma tais créditos são descontados. Com a análise de tais legislações e entendimentos, obteve-se diversos resultados, pois cada produto tem suas especialidades e o presente estudo serviu para conhecer e esclarecer melhor estas peculiaridades, para que, então, seja realizado o correto recolhimento das contribuições e ter uma menor carga tributária utilizando-se dos devidos créditos quando estes são concedidos.

Palavras-chave: Incidência monofásica. Créditos. PIS/PASEP. COFINS. Alíquotas diferenciadas.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Tributação de mercadorias sujeitas à Substituição Tributária do PIS/PASEP e da COFINS.....	47
Figura 2: Resumo de apuração de créditos de PIS/PASEP e de COFINS na compra de produtos monofásicos pelos fabricantes e importadores	52

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Combustíveis Sujeitos à Incidência Monofásica.....	56
Tabela 2: Biodiesel Sujeito à Incidência Monofásica.....	62
Tabela 3: Álcool Sujeito à Incidência Monofásica	65
Tabela 4: Veículos, Máquinas e Autopeças Sujeitos à Incidência Monofásica	69
Tabela 5: Produtos Fármacos e de Perfumaria Sujeitos à Incidência Monofásica....	74
Tabela 6: Bebidas Frias Sujeitas à Incidência Monofásica	78

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
FINSOCIAL	Fundo de Investimento Social
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IN da SRF	Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal
Inc.	Inciso
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações
Nº.	Número
PASEP	Programa de Apoio ao Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
RECOB	Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre Combustíveis e Bebidas
REFRI	Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias
SRF	Secretaria da Receita Federal
ST	Substituição Tributária
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
UNESC	Universidade do Extremo Sul Catarinense

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 TEMA E PROBLEMA	13
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	14
1.3 JUSTIFICATIVA	15
1.4 METODOLOGIA.....	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	18
2.1.1 Competência tributária	18
2.1.1.1 Limitações da competência tributária	19
2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	20
2.2.1 Princípio da legalidade tributária	21
2.2.2 Princípio da isonomia tributária	21
2.2.3 Princípio da irretroatividade da lei	22
2.2.4 Princípio da anterioridade da lei e da anterioridade nonagesimal	23
2.2.5 Princípio da proibição do confisco	24
2.2.6 Princípio da liberdade de tráfego	25
2.2.7 Princípio da imunidade	25
2.3 TRIBUTOS	26
2.3.1 Espécies de tributos	27
2.3.1.1 Impostos.....	27
2.3.1.2 Taxas.....	28
2.3.1.3 Contribuições de melhoria.....	29
2.3.1.4 Empréstimos compulsórios	29
2.3.1.5 Contribuições sociais.....	30
2.4 ORIGEM DO PIS/PASEP E DA COFINS	30
2.4.1 Contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS	31
2.4.1.1 Entidades sem fins lucrativos	31
2.4.1.1.1 <i>Base de cálculo</i>	32
2.4.1.1.2 <i>Alíquota</i>	32
2.4.1.2 PIS/PASEP e COFINS sobre a importação.....	33
2.4.1.2.1 <i>Contribuintes</i>	33
2.4.1.2.2 <i>Base de cálculo e alíquota</i>	34

2.4.1.3 PIS/PASEP e COFINS sobre o faturamento	35
2.4.1.3.1 Incidência cumulativa	35
2.4.1.3.1.1 Base de cálculo e alíquota	36
2.4.1.3.1.2 Exclusões da receita bruta e isenções	37
2.4.1.3.2 Incidência não cumulativa	38
2.4.1.3.2.1 Pessoas jurídicas não abrangidas pela incidência não cumulativa	39
2.4.1.3.2.2 Base de cálculo e alíquota	40
2.4.1.3.2.3 Créditos permitidos em lei	41
2.4.2 Benefícios fiscais do PIS/PASEP e da COFINS	43
2.4.2.1 Alíquota zero	43
2.4.2.2 Isenção e não incidência	44
2.4.2.3 Suspensão	45
2.4.3 Substituição tributária	46
2.4.3.1 Produtos sujeitos à substituição tributária do PIS/PASEP e da COFINS	48
2.4.3.2 Base de cálculo e alíquota	48
2.4.4 Alíquotas diferenciadas ou incidência monofásica	49
2.4.4.1 Desconto de créditos – regra geral	51
2.4.4.1.1 Fabricante ou importador	51
2.4.4.1.1.1 Alteração promovida pela Lei nº 11.727/2008	53
2.4.4.1.1.2 Comerciantes atacadistas e varejistas	53
2.4.4.2 Simples nacional	54
3 ANÁLISE DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE PIS/PASEP E COFINS SOB O ASPECTO DA INCIDÊNCIA MONOFÁSICA	55
3.1 GASOLINA, ÓLEO DIESEL, GLP, QUEROSENE DE AVIAÇÃO E NAFTA PETROQUÍMICA	55
3.1.1 Desconto de créditos	57
3.1.2 Regime especial de apuração e recolhimento	58
3.1.2.1 Opção pelo regime especial	59
3.1.2.2 Créditos no regime especial	60
3.1.3 Importação	60
3.1.3.1 Créditos na importação	61
3.2 BIODIESEL	62
3.2.1 Desconto de créditos	62
3.2.2 Regime especial opcional (RECOB)	62

3.2.3 Importação	64
3.2.3.1 Créditos na importação	64
3.3 ÁLCOOL	65
3.3.1 Regime especial	66
3.3.2 Coeficientes para redução das alíquotas	66
3.3.3 Desconto de créditos	67
3.3.4 Importação	68
3.3.4.1 Desconto de créditos na importação	69
3.4 VEÍCULOS, MÁQUINAS, AUTOPEÇAS, PNEUS NOVOS DE BORRACHA E CÂMARAS-DE-AR DE BORRACHA	69
3.4.1 Desconto de créditos	71
3.4.2 Importação	72
3.4.2.1 Desconto de créditos na importação	73
3.5 MEDICAMENTOS, PRODUTOS DE PERFUMARIA, DE TOUCADOR OU DE HIGIENE PESSOAL	73
3.5.1 Redução a zero de produtos químicos e farmacêuticos	75
3.5.2 Desconto de créditos	75
3.5.3 Crédito presumido	76
3.5.4 Incidência na importação	77
3.5.4.1 Desconto de créditos na importação	78
3.6 BEBIDAS FRIAS	78
3.6.1 Desconto de créditos	79
3.6.2 Importação	80
3.6.2.1 Desconto de créditos na importação	80
3.6.3 Regime especial de tributação das bebidas frias (REFRI)	81
3.6.3.1 Créditos da não cumulatividade no regime especial	82
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	83
REFERÊNCIAS	85

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta uma ideia geral referente ao embasamento legal das contribuições de PIS/PASEP e COFINS. Apresentam-se as formas de apuração destas contribuições e as particularidades de suas legislações. O estudo consiste em uma análise das possibilidades de crédito sob o aspecto de uma das formas de tributação destes tributos, a incidência monofásica, bem como o problema em questão. Consiste, também, na exposição do objetivo geral e os específicos, da justificativa do trabalho, bem como a metodologia utilizada na elaboração deste.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Atualmente, existem frequentes mudanças no processo contábil devido ao elevado número de alterações na legislação fiscal, o que vem acarretando reflexos diários na vida das empresas. Devido a estas mudanças, a contabilidade está tornando-se cada vez mais importante em termos da gestão eficaz dos negócios.

Dessa forma, é essencial possuir uma contabilidade correta, como também um planejamento contábil estruturado para que seja possível o legal cumprimento da legislação, para que sejam evitados erros e ao mesmo tempo para que sejam obtidas as vantagens tributárias existentes.

A legislação tributária no que tange aos tributos federais é bastante extensa e atribui aos contribuintes as diversas formas de tributação, recolhimento e apuração dos mesmos. Além disso, ela traz também os benefícios fiscais que a organização pode possuir e as formas diferenciadas de recolhimentos de determinadas linhas de produtos.

No que se refere às contribuições de PIS/PASEP e de COFINS, uma destas formas diferenciadas de tributação é a incidência monofásica. Este tipo de tributação, também conhecido como tributação diferenciada, ocorre de forma distinta das demais, como o próprio nome já diz.

Este sistema de tributação se assemelha à substituição tributária, uma vez que neste regime o ônus de toda a cadeia de comercialização de determinado produto se concentra no fabricante ou importador, onde estes aplicam sobre a receita auferida na venda de tais produtos, alíquotas maiores que as usuais.

Consequentemente, os comerciantes que adquirem estas mercadorias, são beneficiados com redução à zero das alíquotas.

Portanto, esse tipo de tributação tem por objetivo concentrar a tributação da receita bruta decorrente da venda de determinados produtos, retirando o ônus das etapas subsequentes de comercialização.

Os produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas poderão estar sujeitos ao regime cumulativo ou não cumulativo, ou seja, sendo a empresa do lucro presumido, arbitrado ou real. Este seria o diferencial da incidência monofásica com a da substituição tributária, pois esta última deve seguir o regime cumulativo, independentemente do regime tributário do Imposto de Renda adotado pelo contribuinte.

Além disso, as empresas do Simples Nacional também podem obter vantagens com esse tipo de tributação. Estes contribuintes, na condição de atacadistas e varejistas, também passaram a ser eximidos do recolhimento de PIS/PASEP e de COFINS em relação à revenda dos produtos sujeitos à incidência monofásica.

Com isso, chega-se a conclusão de que muitas empresas possuem vantagens e meios de pagar menos tributos e muitas vezes esse tipo de informação não é de conhecimento delas. É possível que a carga tributária dessas organizações seja reduzida e para isso, basta ter um melhor acompanhamento e estudo da legislação, e principalmente, pesquisar junto ao contador qual a melhor forma de tributação de suas receitas.

Baseado neste tipo de preocupação e buscando soluções para a pouca divulgação dessas informações, nessa pesquisa será respondida a seguinte questão: quais as possibilidades de aproveitamento de crédito de PIS/PASEP e COFINS sob o aspecto da incidência monofásica, tributação pela qual alguns produtos estão sujeitos?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral deste estudo consiste em analisar na legislação e jurisprudência administrativa as possibilidades de aproveitamento de crédito de PIS/PASEP e de COFINS no que diz respeito à aquisição de produtos sujeitos à incidência monofásica destas contribuições.

Para atingir o objetivo geral têm-se como objetivos específicos os seguintes:

- Descrever o Sistema Tributário Nacional, a Legislação Tributária e os Princípios Constitucionais Tributários;
- Analisar as formas de tributação do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) através das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;
- Apontar os produtos sujeitos à incidência monofásica destas contribuições;
- Identificar na legislação e por meio de entendimentos da Receita Federal do Brasil as situações em que são possíveis o efetivo direito ao crédito de PIS/PASEP e de COFINS sobre os produtos com incidência monofásica.

1.3 JUSTIFICATIVA

A contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS, além das duas regras gerais de apuração (incidência não cumulativa e incidência cumulativa), possuem diversos regimes especiais de apuração. A respeito desses regimes, Santos (2007, p. 95), dispõe:

A maioria dos regimes especiais se refere à incidência especial em relação ao tipo de receita e não a pessoas jurídicas, devendo a pessoa jurídica calcular ainda a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS no regime de incidência não cumulativa ou cumulativa, conforme o caso, sobre as demais receitas.

Estes regimes são subdivididos em: base de cálculo e alíquotas diferenciadas; base de cálculo diferenciada; substituição tributária e alíquotas diferenciadas (concentradas e reduzidas). Com base neles, este estudo irá fazer a contribuição teórica a respeito da análise de crédito nas aquisições de produtos beneficiados pelas alíquotas diferenciadas ou incidência monofásica.

Considera-se que a incidência monofásica ou tributação diferenciada das contribuições de PIS/PASEP e de COFINS é um sistema que abrange um grupo de produtos e que tem por objetivo concentrar a tributação da receita bruta decorrente da venda destes, retirando a obrigação das etapas seguintes de comercialização.

Dessa maneira devem ser estudadas à fundo as legislações que norteiam estas contribuições, a fim de que o efetivo registro das operações seja feito de maneira correta e sempre buscando obter vantagens econômicas.

Além disso, este estudo alcança também significativa relevância no que tange a importância do conhecimento de toda a legislação das contribuições de PIS/PASEP e de COFINS. Ou seja, não somente o basicidade de saber as alíquotas ou quem pode ou não se creditar, mas também toda a série de benefícios e obrigações que esta legislação dispõe para as empresas.

1.4 METODOLOGIA

A fim de melhor conduzir o assunto abordado e visando atingir o objetivo proposto nesta pesquisa, é de suma importância a caracterização da metodologia da mesma.

Conforme Lakatos e Marconi (2005, p. 157) a pesquisa pode ser considerada “um procedimento formal com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

Assim, a tipologia de pesquisa quanto aos objetivos é definida como explicativa, pois irá se buscar a razão e o motivo das coisas acontecerem de certa forma. Serão analisados e identificados fatores para que seja aprofundado o conhecimento sobre a realidade do tema. Gil (1994) ressalta que as pesquisas explicativas visam identificar os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos.

O desenvolvimento deste trabalho científico será por meio de uma pesquisa bibliográfica, que trata da pesquisa em materiais já escritos por diversos autores, sendo que as legislações federais serão as grandes fontes bibliográficas.

Conforme Cervo e Bervian (2002, p. 65):

a pesquisa procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos [...] busca conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado, existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Quando ao tipo de abordagem do problema será utilizada a pesquisa qualitativa, sendo que tal procedimento consiste na busca e compreensão daquilo

que está sendo estudado, investigado. Segundo Richardson (1999, p. 79) “a abordagem qualitativa de um problema, além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social”.

E por fim, o instrumento de coleta de dados utilizados será a observação direta, onde não se fará uma pesquisa com alguém ou questionamentos, e sim, avaliar-se-á a legislação tributária e as jurisprudências administrativas neste contexto da tributação monofásica.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo abordam-se as características do Sistema Tributário Nacional e todas as suas particularidades. Em seguida os conceitos relacionados aos tributos PIS/PASEP e COFINS e toda a sistemática de apuração dos mesmos.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A palavra *sistema* significa um conjunto de partes similares; reunião coerente de partes de um todo, disciplinada por regras próprias e visando à obtenção de um resultado aceitável (ROSA JUNIOR, 2000).

Dessa forma, Rosa Junior (2000, p. 225) ainda define:

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de tributos vigentes em um país em determinada época, sem se distinguir entre os de competência federal, estadual e municipal, e das regras jurídicas que os disciplinam. No conceito de sistema tributário não se deve fazer referência à competência tributária porque se quer significar sistema tributário *nacional*. O conceito de sistema tributário implica certa coordenação dos diferentes tributos entre si com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais e extrafiscais da tributação, bem como com os princípios constitucionais.

No Brasil, a existência de um sistema tributário se deu a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, a qual reformulou todo o sistema tributário. Após a aprovação da referida emenda, foi igualmente aprovada a Lei nº 5.172 de 1966, dispondo sobre o Sistema Tributário Nacional e instituindo normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

2.1.1 Competência tributária

No Brasil, o poder tributário é dividido entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e pode-se conceituar este tipo de poder juridicamente estabelecido como sendo a *competência tributária*. Ou seja, é a parcela do poder de tributar atribuída pela Constituição a cada um destes entes políticos para que possam criar tributos.

O poder de tributar decorre diretamente da Constituição e é inerente a toda pessoa jurídica de direito público. Todavia, no regime federativo gozam de autonomia política e capacidade para legislar não só o poder central, mas também as entidades periféricas. (ROSA JUNIOR, 2000, p. 255).

É importante salientar que o correto é usar a expressão *competência tributária* ao invés de *poder*, como explica Machado (2006, p. 54):

A palavra *poder* alberga ideia de mando ilimitado. O direito existe para impor limites ao poder. Por isto é que se diz que, uma vez organizado juridicamente o Estado, melhor será falar-se de competência, em vez de poder tributário. A palavra competência traduz a ideia de poder limitado, atribuído a alguém, a algum órgão do Estado.

Ainda na mesma linha de pensamento de Machado (2006), da mesma forma, não se deve confundir capacidade tributária com a competência, pois esta última é delegada pela Constituição a um ente estatal que possua poder legislativo. Já a primeira, é delegada pela Constituição ou por lei, a ente estatal que não possua, necessariamente, poder legislativo.

“O ente estatal dotado de competência legislativa poderá ter, também, capacidade tributária. Com a edição de lei exerce a competência, e com a prática de atos administrativos, a capacidade tributária.” (MACHADO, 2006, p. 54).

Contudo, além da competência tributária, a Constituição traz algumas vedações ao exercício do poder de tributar como será estudado a seguir.

2.1.1.1 Limitações da competência tributária

Como citado no artigo 145 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 2012A), o poder de tributar é imposto para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possam instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. Ainda conforme os arts. 148 e 149 a União pode instituir empréstimos compulsórios e contribuições sociais.

Assim, da mesma forma que todas as pessoas jurídicas de direito público têm sua competência tributária delegada, esse exercício também lhes é restrito.

Entretanto, a mesma Constituição impôs limitações a esse tipo de poder pelo Estado, seja para o interesse do cidadão, ou da comunidade, ou ainda estabelecendo um equilíbrio entre o poder impositivo e a cidadania. (ROSA JUNIOR, 2000).

O Código Tributário Nacional em seu artigo 9º traz a nomenclatura *limitações da competência tributária*, já a Constituição Federal em seu artigo 150 nomeia como *limitações do poder de tributar*.

Sobre este assunto, Machado (2006, p. 286), diz o seguinte:

Alguns preferem dizer, em vez de *limitações da competência*, *limitações ao poder de tributar*, e talvez seja esta última a expressão mais adequada, visto como as limitações são na verdade impostas *ao poder* de tributar, e dessas limitações, vale dizer, do disciplinamento jurídico do *poder*, resulta a *competência*.

Rosa Junior (2000, p. 272), alega que essas limitações são uma proteção constitucional:

Assim, essas limitações ao poder de tributar representam uma proteção constitucional ao contribuinte contra um excessivo poder impositivo. Daí serem consideradas garantias mínimas a serem observadas pelo legislador ao instituir ou majorar tributos, definir suas hipóteses de incidência, fixar suas alíquotas e bases de cálculo, determinar os sujeitos passivos da obrigação tributaria etc.

Em resumo, entende-se como *limitações do poder de tributar* o conjunto de normas instituídas pela Constituição Federal, em seus artigos 150 a 152, nas quais estão contidos os princípios constitucionais tributários, que serão estudados em seguida.

2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Considerados impedimentos ao poder de tributar dos entes políticos de poder público, os princípios constitucionais tributários estão dispostos no artigo 150 da Constituição Federal de 1988, sendo eles: Princípio da Legalidade Tributária (inc. I), da Isonomia (inc. II), da Irretroatividade da Lei (inc. III, alínea *a*), da Anterioridade da Lei (inc. III, alínea *b*) e da Anterioridade Nonagesimal (inc. III, alínea *c*), da Proibição do Confisco (inc. IV), da Liberdade de Tráfego (inc. V) e da Imunidade (inc. VI) .

2.2.1 Princípio da legalidade tributária

Este princípio está disposto no art. 150, inciso I da Constituição Federal (BRASIL, 2012A), que estabelece: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] – Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”.

Além disso, o art. 5º, inciso II da CF (BRASIL, 2012A) generaliza este princípio, firmando que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Segundo Machado (2006, p. 288), somente através de *lei* é possível que se crie e aumente um tributo, “não mediante decreto, ou portaria, ou instrução normativa, ou qualquer ato normativo que não seja *lei*, em sentido próprio, restrito”.

Portanto, limitando a ação do poder de tributar a favor da justiça e segurança jurídica dos contribuintes, é um princípio que impede que a Administração Pública tenha liberdade na criação e aumento dos tributos, garantindo que os cidadãos estejam protegidos dos excessos cometidos pela mesma.

2.2.2 Princípio da isonomia tributária

Também conhecido como Princípio da Igualdade Tributária, este princípio nada mais é que uma afirmação de que todos são iguais perante a lei.

A igualdade jurídica dos cidadãos é elencada no art. 5º, inciso I da Constituição Federal (BRASIL, 2012A), que diz que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza...”. Dessa forma, qualquer que seja a pessoa mencionada nos termos da previsão legal, a consequência deverá ser sempre a mesma.

“A isonomia, ou igualdade de todos na lei e perante a lei, é um princípio universal de *justiça*. Na verdade, um estudo profundo do assunto nos levará certamente à conclusão de que o isonômico é o *justo*”. (MACHADO, 2006, p. 288).

Da mesma maneira, este princípio é identificado no inciso II do art. 150 da CF (BRASIL, 2012A), que traz a vedação referente à:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]

Em suma, este princípio proíbe que existam injustiças entre contribuintes que se encontrem em situações semelhantes, como também busca evitar perseguições ou favoritismo.

Entretanto, Machado (2006) alega que em matéria tributária, deve-se levar em conta a ideia de igualdade proporcional e que seria absurdo que todos tivessem que pagar o mesmo tributo, sendo que nem todos tem a mesma capacidade para isso.

Assim, quando os contribuintes se encontrem em situações distintas, é permitido que haja tratamento diferenciado, ou seja, se um determinado contribuinte tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior do que aquele que tem capacidade menor.

2.2.3 Princípio da irretroatividade da lei

É proibido que se cobre algum tributo referente a alguma situação que ocorreu antes do início da vigência de determinada lei que as tenha definido; ou seja, a lei deverá ser aplicada aos fatos ocorridos após o início de sua vigência.

A lei nova não é aplicada aos fatos já consumados. É a respeito disso que o princípio da irretroatividade da lei trata, princípio este que está definido no art. 150, inciso III, alínea a da CF (BRASIL, 2012A):

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]
 III – cobrar tributos: [...]
 a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...].

“Parece-nos que o início da vigência da lei não pode ser, em hipótese nenhuma, anterior à data da respectiva publicação. A não ser assim, a segurança jurídica estaria inteiramente destruída.” (MACHADO, 2006, p. 292).

Pensando na segurança jurídica do contribuinte, e ainda para que seja possível um planejamento tributário, este princípio impede que eventos passados tenham influência nas projeções futuras.

2.2.4 Princípio da anterioridade da lei e da anterioridade nonagesimal

Estes princípios estão elencados nas alíneas *b* e *c*, do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal (BRASIL, 2012A):

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

III – cobrar tributos: [...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [...]

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea *b*; [...]

A fim de que o contribuinte possa se preparar para a cobrança de um novo tributo ou um aumento deste, a lei não permite que sejam cobrados tributos no mesmo exercício financeiro da publicação da lei e ainda sem que tenham passados noventa dias da data da publicação da lei.

O princípio da anterioridade da lei é conceituado por Machado (2006, p. 61) da seguinte forma:

O princípio da anterioridade quer dizer que nenhum tributo pode ser cobrado sem que a lei que o instituiu, ou aumentou, tenha sido publicada antes do início do exercício da cobrança. Um imposto instituído em lei publicada em 1999, somente a partir de 2000 pode ser cobrado.

É importante lembrar que o princípio da anterioridade não se aplica aos empréstimos compulsórios destinados a atender despesas extraordinárias (art. 148, inc. I); aos impostos sobre importação (art. 153, inc. I), exportação (art. 153, inc II), ao IPI (art.153, inc. IV) e de operações de crédito, câmbio e seguro (art. 153, inc. V) e ainda aos impostos extraordinários criados na iminência ou no caso de guerra externa (art. 154, inc. II).

Já o princípio da anterioridade nonagesimal, ou ainda conhecido como princípio da noventena, diz que o tributo deve ser cobrado somente após passarem 90 dias da publicação da lei. Dessa forma, além do tributo passar a ser cobrado somente no próximo exercício, ele será cobrado noventa dias após a publicação da lei que o instituiu.

Assimilando os dois princípios, Machado (2006, p. 59), lembra que “[...] se a lei que cria ou aumenta tributo for publicada até o último dia de dezembro estará

atendida a exigência da alínea “b” e, por força da alínea “c”, essa lei somente entrará em vigor em abril do ano seguinte”.

O princípio da anterioridade nonagesimal não é aplicado aos empréstimos compulsórios destinados a atender despesas extraordinárias (art. 148, inc. I); aos impostos sobre importação (art. 153, inc. I), exportação (art. 153, inc. II), aos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza (art.153, inc. III) e de operações de crédito, câmbio e seguro (art. 153, inc. V), aos impostos extraordinários criados na iminência ou no caso de guerra externa (art. 154, inc. II), nem ainda na fixação da base de cálculo do IPVA (art. 155, inc. III) e da base de cálculo do IPTU (art. 156, inc. I).

2.2.5 Princípio da proibição do confisco

Este princípio está disposto no art. 150, inciso IV da Constituição Federal (BRASIL, 2012A), que estabelece: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco; [...]”.

Conforme Rosa Junior (2000, p. 332),

Tributo com efeito confiscatório é aquele que pela sua taxaço extorsiva corresponde a uma verdadeira absorção, total ou parcial, da propriedade particular do Estado, sem o pagamento da correspondente indenização ao contribuinte.

Seria como tratar um tributo igualmente a uma penalidade por ser extremamente oneroso. O tributo não pode ser antieconômico, não pode deixar de possibilitar que a economia se desenvolva.

Conforme Machado (2006) o tributo é o instrumento pelo qual o Estado obtém os meios financeiros para que possa desempenhar suas atividades, ele não pode ser utilizado para destruir o meio pelo qual esses recursos são obtidos.

Assim, tem efeito confiscatório, o tributo que não representa características de justiça, que pretende ferir a cidadania ou o direito do cidadão.

2.2.6 Princípio da liberdade de tráfego

Este princípio está disposto no art. 150, inciso V da Constituição Federal (BRASIL, 2012A), que estabelece:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; [...]

Tal princípio não proíbe em si a cobrança de impostos sobre a circulação de mercadorias em operações entre os estados ou municípios. O que na verdade é proibido é que se estabeleça um tributo em cuja hipótese de incidência esteja a movimentação entre as fronteiras dos estados e dos municípios.

Nesse caso, a circunstância que pode tornar um tributo inconstitucional seria a *interestadualidade*, quando esta for o motivo principal para o nascimento de um tributo. (MACHADO, 2006).

Este princípio assegura a liberdade de *ir e vir* quando se refere às *pessoas* e também a proteger a liberdade de *comércio*, quando se refere aos *bens*.

2.2.7 Princípio da imunidade

Este princípio está disposto no art. 150, inciso VI da Constituição Federal (BRASIL, 2012A), que estabelece:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI – instituir impostos sobre:
a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
b) templos de qualquer culto;
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

É importante ressaltar que a Imunidade Tributária somente se refere a vedação da instituição de *impostos*. Ela é uma vedação ao poder de tributar do

Estado e impede que haja a incidência de impostos, ou seja, não haverá a tributação.

Sendo a *imunidade* tributária uma forma de não incidência por força de mandamento constitucional, que sufoca o exercício do poder tributante do Estado, não chega a ocorrer o fato gerador, inexistente relação jurídico-tributária, a obrigação tributária não se instaura e o tributo não é devido. (ROSA JUNIOR, 2000, p. 306).

Além disso, há quatro tipos de imunidade neste princípio, sendo que quando fala-se em patrimônio, existe a *imunidade recíproca*, quando fala-se em templos de qualquer culto, tem-se a *imunidade objetiva e auto executável*, quando tem-se o patrimônio de partidos políticos e de outras entidades mencionadas, existe a *imunidade subjetiva e não auto executável*, e por fim, se referindo aos livros, tem-se a *imunidade objetiva e incondicional*. (ROSA JUNIOR, 2000).

2.3 TRIBUTOS

A definição de tributo está disposta no artigo 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2012B), que disciplina que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Diante desta definição, e com base nas palavras de Fabretti (2006), extrai-se alguns aspectos nos tributos, tais como:

- *prestação pecuniária compulsória*, pois tem caráter de uma prestação em moeda e que é obrigatória;
- *em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*, pois deve ser pago somente em dinheiro e não em bens ou serviços;
- *que não constitua sanção por ato ilícito*, pois a obrigatoriedade do tributo nasce de um ato que está em conformidade com a lei, algo que não é ilícito;
- *instituída em lei*, ou seja, os tributos só devem ser criados ou aumentados através de uma lei, obedecendo o princípio da legalidade;

- *cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*, pois para que a administração pública cobre um tributo ela deve agir de acordo com a lei, sem que haja abuso ou desvio de poder.

2.3.1 Espécies de tributos

O artigo 5º do CTN (BRASIL, 2012B) define que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

Sobre as espécies de tributos Rezende; Pereira; Alencar (2010, p. 47) dispõem:

Os tributos podem ser classificados quanto à espécie em: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios. A classificação se dá em função da vinculação ou não do valor arrecadado a uma contraprestação por parte do Estado e também da natureza da atividade vinculada ou destinação dos recursos.

Dessa forma, os tributos são classificados em duas espécies: os *tributos vinculados* e os *não vinculados*.

Tributos vinculados são aqueles cuja obrigação tem por hipótese de incidência uma situação que depende de uma atividade do Estado. Os tributos vinculados são as *taxas* e as *contribuições de melhoria*.

Já os tributos não vinculados são aqueles que não dependem da atividade estatal para que sejam cobrados. Os tributos não vinculados são os *impostos*. Segundo Rezende; Pereira; Alencar (2010, p. 47), a cobrança dos impostos “decorre do acontecimento de uma situação específica estabelecida em lei”.

Além destes três tipos de tributos, a Constituição Federal (BRASIL, 2012A) em seu art. 148 e 149, instituiu ainda o empréstimo compulsório e as contribuições sociais.

2.3.1.1 Impostos

Pela conceituação do CTN (BRASIL, 2012B), em seu artigo 16, tem-se que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Conforme Pêgas (2007, p. 43), “o imposto é de competência privativa, atribuída pela Constituição Federal, ou seja, é de competência privativa da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios”.

Dessa forma, o imposto é classificado entre impostos federais, estaduais ou municipais. Alguns exemplos são: o IPI, Imposto sobre Importação e Exportação, IPTU, ITCMD, ICMS, etc.

Portanto, o imposto será cobrado independente de o Estado, por exemplo, ter realizado algum serviço ou obra em favor do contribuinte. O imposto tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público.

2.3.1.2 Taxas

A definição de taxa está no artigo 77 do CTN (BRASIL, 2012B), que dispõe: “as taxas [...] têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

O fato gerador da taxa estará sempre relacionado à uma atividade do Estado com relação ao contribuinte. Um exemplo seria o caso da administração pública verificar se em um determinado local pode ser instalado uma empresa, portanto, por essa atividade e a posterior autorização para funcionamento paga-se uma taxa (FABRETTI, 2006).

Pêgas (2007, p. 43) define o termo *poder de polícia* da seguinte maneira:

[...] utilizado no sentido do poder de limitar e disciplinar, por parte da administração pública, atividades de interesses públicos, tais como: segurança, higiene, boa ordem, costumes, disciplina da produção, do mercado, tranquilidade pública e respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Dessa forma, polícia é referida à possibilidade de fiscalização, autorização de alguma atividade, sempre em prol do interesse público, e para que isso ocorra é exigido o pagamento de uma taxa.

2.3.1.3 Contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria é cobrada em razão de custos com obras públicas de que decorra valorização imobiliária.

Disposta no artigo 81 do CTN (BRASIL, 2012B), esta contribuição é exigida pela União, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições.

“As contribuições de melhoria são tributos que o governo pode cobrar pela valorização de imóveis em decorrência da execução de uma obra pública, como, por exemplo, a pavimentação de ruas” (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010, p.48).

No entanto, segundo Fabretti L.C e Fabretti D.R (2004), este tipo de tributo é raramente cobrado no Brasil, devido às exigências burocráticas descritas no artigo 82 do CTN, tais como publicação de memorial descritivo, orçamento do custo da obra, determinação da parcela, entre outros. Quando esta contribuição é cobrada, é muitas vezes feita de forma ilegal, pois deixa de atender estas exigências do artigo 82.

Como contribuinte da contribuição de melhoria, tem-se o proprietário do imóvel que foi valorizado pela obra pública.

2.3.1.4 Empréstimos compulsórios

O artigo 148 da Constituição Federal (BRASIL, 2012A) traz a seguinte redação:

Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; [...].

Embora esse tipo de tributo tenha natureza tributária, ele deve ser restituído ao contribuinte, porém a Constituição não fixa prazo para este pagamento (FABRETTI, 2006). O mesmo deve seguir as condições estipuladas na lei complementar que instituiu o empréstimo.

Além dos casos de despesas extraordinárias, o empréstimo compulsório também serve para o caso de investimento público de caráter urgente (art. 148, inc. II), neste caso, a instituição do empréstimo deverá obedecer ao princípio da anterioridade, disposto no art. 150, inciso III, alínea *b*.

2.3.1.5 Contribuições sociais

As contribuições sociais estão instituídas pelos artigos 149 e 195 da Constituição Federal (BRASIL, 2012A) e são de três tipos: contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições de seguridade social.

As contribuições de intervenção no domínio econômico tem por finalidade intervir no domínio econômico, “e o produto da sua arrecadação deve ser destinado a financiar a própria atividade interventiva. Um exemplo deste tipo de contribuição é a contribuição de intervenção no domínio econômico sobre combustíveis” (REZENDE; PEREIRA e ALENCAR, 2010, p. 48).

Além de incidir sobre combustíveis, esta contribuição incide também sobre toda e qualquer importação de produtos estrangeiros ou serviços originados do exterior.

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas são devidas pelos profissionais aos seus órgãos de registro. Como exemplo tem-se a anuidade paga pelo contador ao Conselho Regional de Contabilidade.

Por fim, as contribuições de seguridade social, elencadas no artigo 195 da Constituição Federal, são destinadas a financiar a seguridade social, por meio da contribuição para o INSS, contribuição sobre o lucro (CSLL) e sobre o faturamento (PIS e COFINS).

2.4 ORIGEM DO PIS/PASEP E DA COFINS

O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e ainda a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), mesmo sendo contribuições muito parecidas, tem histórias próprias e foram criadas em datas diferentes.

Sobre a criação do PIS e do PASEP, Oliveira et al (2003, p. 235) ressalta:

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi criada pela Lei Complementar nº 7, de 7 de Setembro de 1970. A contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), por sua vez, foi criada pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970.

A partir de 1º de julho de 1976, estas contribuições foram unificadas sob a denominação de PIS/PASEP. Tal unificação ocorreu pela Lei Complementar nº 26 de 1975 e regulamentada pelo Decreto nº 78.276 de 1976, que após foi revogado pelo Decreto nº 4.751 de 2003. (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA J.J.F e ONO, 2011)

As contribuições para o PIS e PASEP foram criadas com o objetivo de promover a integração dos trabalhadores na vida e no desenvolvimento das empresas. Em suma, a destinação do PIS/PASEP passou a ser para custear o programa do seguro-desemprego e o abono do PIS aos empregados, além de financiar programas de desenvolvimento econômico através do BNDS.

A COFINS foi criada alguns anos depois, pela Lei Complementar nº 70 de 1991, substituindo a antiga contribuição ao Finsocial. Ela foi criada com o objetivo de assegurar os direitos relacionados à saúde, à previdência e à assistência social.

Estas duas contribuições mesmo sendo originadas por diferentes legislações, tem grandes semelhanças nos tipos de contribuintes e na formação da base de cálculo, aplicadas ao regime cumulativo ou não cumulativo.

2.4.1 Contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS

Existem diversas formas de contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS, dentre elas estão a contribuição feita pelas entidades sem fins lucrativos, a contribuição sobre a importação e a contribuição sobre o faturamento.

2.4.1.1 Entidades sem fins lucrativos

As entidades sem fins lucrativos, em relação às receitas próprias de suas atividades, são isentas do pagamento do PIS/PASEP e da COFINS. No entanto, elas devem recolher a contribuição para o PIS/PASEP com base na folha de salários. Portanto, com relação à contribuição para a COFINS, este recolhimento não existe.

De acordo com o art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (BRASIL, 2012C):

Art.13. - A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:
 I – templos de qualquer culto;
 II – partidos políticos;
 III – instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
 IV – instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;
 V – sindicatos, federações e confederações;
 VI – serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
 VIII – conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
 IX – condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e
 X – a Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

O fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP incidente sobre o total da folha de salários é o efetivo pagamento da folha de salários efetuado pelas pessoas jurídicas mencionadas acima.

2.4.1.1.1 Base de cálculo

A base de cálculo desta contribuição é o total da folha de pagamento mensal dos empregados, incluindo todos os rendimentos do trabalho assalariado de qualquer natureza, tais como salários, prêmios, gratificações, comissões, 13º salário, férias, etc (OLIVEIRA et al, 2003).

Não integram a base de cálculo desta contribuição o salário-família, o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) pago na rescisão contratual, o aviso prévio indenizado e a indenização por dispensa. (parágrafo único do art. 51 da IN da SRF nº 247/2002, BRASIL, 2012D)

Para as entidades sem fins lucrativos que não tiverem empregados, esta contribuição não será devida.

2.4.1.1.2 Alíquota

A alíquota da contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de pagamento é de 1% (um por cento).

2.4.1.2 PIS/PASEP e COFINS sobre a importação

Através da Lei nº 10.865/2004 (BRASIL, 2012E) foram instituídas as contribuições de PIS/PASEP e COFINS sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços do exterior.

O fato gerador desta contribuição está elencado no artigo 3º da referida lei:

Art. 3º - O fato gerador será:

I – a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

II – o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores, a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Entende-se que este tipo de contribuição incidente na importação de bens ou serviços é diferente daquela incidente sobre o faturamento. São, portanto, novos tipos de contribuições, com base de cálculo e contribuintes diferentes destas normalmente conhecidas em relação às contribuições sobre o faturamento.

2.4.1.2.1 Contribuintes

São contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS sobre a importação de bens ou serviços do exterior:

I – o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

II – a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e

III – o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

(Art. 5º da Lei nº 10.865/2004, BRASIL, 2012E).

Ressalta-se que as pessoas físicas também serão contribuintes do PIS e da COFINS quando importarem bens ou serviços do exterior.

Com relação aos responsáveis solidários, a mesma lei se refere à:

Art. 6º - São responsáveis solidários:

I – o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

- II – o transportador, quando transportar bens procedentes do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;
 - III – o representante, no País, do transportador estrangeiro;
 - IV – o depositário, assim considerado qualquer pessoa incumbida da custódia do bem sob controle aduaneiro;
 - V – o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal.
- (BRASIL, 2012E)

As importações realizadas pela União, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público são isentas do pagamento destas contribuições.

2.4.1.2.2 Base de cálculo e alíquota

Conforme o artigo 7º da Lei nº 10.865/2004 (BRASIL, 2012E), a base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS sobre importação, no caso de *bens* importados, será:

- o valor aduaneiro, que serviu ou serviria de base para cálculo do Imposto de Importação;
- o ICMS incidente no desembaraço aduaneiro;
- a contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

No caso de *serviços* importados, a base de cálculo será:

- o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições.

Existe a possibilidade de redução da base de cálculo no caso da importação de alguns produtos, tais como certos tipos de caminhões, máquinas e veículos (SANTOS, BARROS, 2007).

Sobre a base de cálculo apurada, será aplicada a alíquota de 1,65% para o PIS/PASEP-Importação e 7,6% para a COFINS-Importação (Art. 8º da Lei 10.865/2004, BRASIL, 2012E).

Ainda no mesmo artigo, são estabelecidas alíquotas diferenciadas no caso de importação de produtos farmacêuticos (2,1% para o PIS/PASEP e 9,9% para a COFINS), de perfumaria (2,2% e 10,3%), máquinas e veículos (2% e 9,6%), pneus novos (2% e 9,5%) e de autopeças (2,3% e 10,8%). Além disso, no caso de

importação de produtos químicos, produtos destinados a uso em hospitais, papel destinado à impressão de jornais, entre outros, a alíquota é reduzida a zero.

2.4.1.3 PIS/PASEP e COFINS sobre o faturamento

Existem duas modalidades para o cálculo mensal das contribuições de PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre o faturamento. A primeira delas é aplicada sobre o faturamento das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado, chamada de incidência cumulativa; já a segunda é aplicada exclusivamente às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, as quais sujeitam-se à sistemática da não-cumulatividade.

2.4.1.3.1 Incidência cumulativa

Em regra, são contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS sob o regime cumulativo, as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto aquelas que estão sujeitas à modalidade da não-cumulatividade, as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional e outras definidas em lei.

Com a criação das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, as quais instituíram o regime não cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS, passaram a existir duas situações que obrigam que o contribuinte opte pelo regime cumulativo de tais contribuições. A primeira é com relação às atividades do contribuinte e a segunda, se refere à determinadas receitas auferidas. (SANTOS, BARROS, 2007).

Dessa forma, estas legislações que regem tal assunto, estabelecem que ficam fora do regime não cumulativo e que portanto, sujeitam-se ao regime cumulativo, conforme as palavras de Santos (2007, p. 22):

- a) as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
- b) as sociedades cooperativas (exceto as de produção agropecuária e as de consumo);
- c) as pessoas jurídicas (entidades financeiras e assemelhadas) referidas no art. 3º, §§ 6º, 8º e 9º, da Lei nº 9.718/1998;
- d) empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores, referidas na Lei nº 7.102/1983.

Nesta sistemática, tais pessoas jurídicas aplicam as alíquotas sobre o valor de seu faturamento, não existindo a compensação de valores de tributos já pagos em algum processo anterior de industrialização, comercialização ou prestação de serviços.

No entanto, esta receita é ajustada por algumas exclusões previstas em lei, em geral relacionadas a itens que não configurem receitas, como será visto a seguir.

2.4.1.3.1.1 Base de cálculo e alíquota

Como está disposto no art. 2º da Lei nº 9.718/1998 (BRASIL, 2012F), as pessoas jurídicas sujeitas à incidência cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS farão o recolhimento dessas contribuições com base em seu faturamento. O art. 3º enfatiza que o faturamento supracitado se refere à receita bruta da pessoa jurídica.

No entanto, até o dia 27 de maio de 2009, a base de cálculo dessas contribuições era a mesma tanto para o regime cumulativo, quanto para o regime não cumulativo, pois ambas se referiam ao faturamento como sendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Como dispunha o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, o qual foi revogado pelo art. 79 da Lei nº 11.941/2009 (BRASIL, 2012G): “Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”.

Nesse caso, para ambos os regimes, estavam incluídas na base de cálculo, receitas financeiras, receitas de alugueis, entre outras.

Ocorre que à época da edição da Lei 9.718, em 27 de novembro de 1998, a Constituição Federal, quando tratava do financiamento da seguridade social, somente previa a incidência das contribuições sobre o faturamento, de forma que não era possível a tributação incidir sobre a receita bruta conforme definição do aludido § 1º do art. 3º, por falta de permissivo constitucional. Posteriormente, a “equiparação” entre faturamento e receita bruta das pessoas jurídicas seria introduzida no Texto Supremo pela Emenda nº 20, de 15 de dezembro de 1998, ou seja, pretendeu-se validar constitucionalmente a lei ordinária, em momento posterior à sua edição. (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA J.J.F e ONO, 2011, p. 74-75)

Por fim, no julgamento dos Recursos Extraordinários (Res) nº 357950, 390840, 358273 e 346084, o Plenário decidiu pela inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da norma.

Dessa forma, com a publicação da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que em seu art. 79, inciso XII, revogou o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718 de 1998, a partir de 28 de maio de 2009 passou a existir duas bases de cálculos distintas, uma para cada regime de apuração do PIS/PASEP e da COFINS.

O regime não cumulativo foi instituído quando já existia uma ordem constitucional que permite a incidência das contribuições sobre a receita total, portanto sua base de cálculo corresponde à receita bruta, ou seja, a totalidade das receitas auferidas. (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA J.J.F e ONO, 2011).

Dessa forma, o regime cumulativo passou a ter sua base de cálculo como sendo apenas o faturamento da pessoa jurídica. São excluídas desta base de cálculo algumas receitas previstas em lei, como será estudado a seguir.

Em regra, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime cumulativo do PIS/PASEP e COFINS devem calcular estas contribuições mediante a aplicação da alíquota de 0,65% para o PIS/PASEP e 3% para a COFINS sobre o faturamento bruto obtido no período, deduzido das exclusões pertinentes em lei.

2.4.1.3.1.2 Exclusões da receita bruta e isenções

De acordo com o § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 (BRASIL, 2012F), da base de cálculo das contribuições de PIS/PASEP e COFINS devidas na modalidade cumulativa, são deduzidos:

- I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- II – as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- III – Revogado;
- IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente;
- V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação,

conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Determinadas pessoas jurídicas, tais como bancos comerciais, bancos de investimentos, caixas econômicas, sociedades de crédito, entre outras, poderão deduzir as despesas incorridas nas operações de intermediação financeira, de obrigações por empréstimos, deságio na colocação de títulos, etc.

Ainda as empresas de seguros privados, podem deduzir o valor referente aos sinistros ocorridos e as entidades de previdência privada, deduzem os rendimentos de aplicações financeiras destinadas ao pagamento de aposentadorias, etc.

2.4.1.3.2 Incidência não cumulativa

A sistemática não cumulativa do PIS/PASEP foi introduzida a partir da Lei nº 10.637/2002; e a não cumulatividade da COFINS veio em seguida, com a Lei nº 10.833/2003.

“Tributo não cumulativo é aquele que incide somente sobre o valor agregado em cada operação.” (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA J.J.F e ONO, 2011, p. 110).

No Brasil, além do PIS/PASEP e da COFINS, existem ainda o IPI e o ICMS que funcionam nesta mesma sistemática. Oliveira F.R; Oliveira J.J.F e Ono (2011, p. 110), enfatizam ainda que “esta modalidade de apuração dos tributos busca evitar o efeito ‘em cascata’, ou seja, que o tributo incida sobre bases que já foram tributadas anteriormente.”

Portanto, a não cumulatividade é alcançada por meio da concessão do crédito fiscal sobre as compras definidas em lei, aplicadas sobre a mesma alíquota utilizada nas vendas.

São contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS sob o regime não cumulativo somente as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro real, seja trimestral ou anual, com algumas exceções, entre elas, as instituições financeiras e algumas receitas expressas em lei, que apesar de serem optantes pelo lucro real, devem apurar o PIS/PASEP e a COFINS pelo regime cumulativo.

2.4.1.3.2.1 Pessoas jurídicas não abrangidas pela incidência não cumulativa

Existem exceções à regra de sujeição da incidência não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS. Oliveira F.R; Oliveira J.J.F e Ono (2011, p. 116), dispõem sobre o assunto:

A forma não cumulativa de apuração do PIS/PASEP e da COFINS não se aplica às pessoas jurídicas que apuram o Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado e às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, ou que optavam pelo extinto Simples Federal.

Além disso, esta sistemática não é aplicada às pessoas jurídicas imunes ao Imposto de Renda, que são: templos religiosos, partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos que atendam os requisitos legais.

Também não se aplicam à sistemática não cumulativa, independente da forma de tributação do Imposto de Renda, as seguintes entidades: os bancos comerciais, bancos de investimentos, caixas econômicas, sociedades corretoras, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, operadoras de planos de saúde, empresas que explorem serviços de vigilância, órgãos públicos, autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, sociedades cooperativas, entre outras. (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA J.J.F e ONO, 2011)

As receitas que não se sujeitam a incidência não cumulativa estão dispostas no artigo 10 da Lei nº 10.833/2003 e decorrem das seguintes operações:

- Sujeitas à Substituição Tributária do PIS/PASEP e COFINS;
- Vendas de veículos usados;
- Prestação de serviços de telecomunicações;
- Venda de jornais e periódicos;
- Prestação de serviço de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- Serviços prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontologia;
- Entre outras operações.

(Lei nº 10.833/2003 – Art. 10, incisos VII a XXVI, BRASIL, 2012H).

Portanto, existem casos em que a pessoa jurídica é obrigada à apuração do Imposto de Renda pelo Lucro Real, porém suas receitas deverão sujeitar-se à incidência cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, e não à não cumulatividade, como é a regra geral para as empresas do lucro real.

2.4.1.3.2.2 Base de cálculo e alíquota

A base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS na sistemática não cumulativa será o valor do faturamento mensal da empresa, o qual é definido pelo *caput* do artigo 1º das leis nº 10.637 e 10.833, como o “total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

O total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela empresa (§ 1º do art. 1º das Leis nº 10.637/2002, BRASIL, 2012I e 10.833/2003, BRASIL, 2012H).

Portanto, nesta sistemática, todas as receitas da pessoa jurídica serão tributadas pelo PIS/PASEP e pela COFINS, diferentemente da sistemática cumulativa, onde só se tributa o faturamento.

Podem ser excluídos do faturamento, no momento da determinação da base de cálculo, os valores de IPI e do ICMS, quando este for destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens na condição de substituto tributário, e ainda as receitas excluídas do regime não cumulativo e já citadas no item acima. (SANTOS, 2007).

Segundo o § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003 (BRASIL, 2012H), não integram a base de cálculo de tais contribuições os valores referentes às seguintes receitas:

- I – isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- II - não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;
- III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- IV – Revogado;
- V – referentes a
 - a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Referente às alíquotas, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS devem calcular estas contribuições mediante a aplicação da alíquota de 1,65%, conforme o *caput* do art. 2º da lei nº 10.637/2002 (BRASIL, 2012I), para o PIS/PASEP e 7,6%, conforme o *caput* do art. 2º da lei nº 10.833/2003 (BRASIL, 2012H), para a COFINS, sobre a receita bruta obtida no período, com a possibilidade de dedução dos créditos permitidos em lei.

Além disso, para determinadas receitas há a aplicação de alíquotas diferenciadas, como é o caso dos produtos beneficiados por alíquotas zero ou dos produtos sujeitos à incidência monofásica, tema deste trabalho, o qual irá ser abordado adiante.

2.4.1.3.2.3 Créditos permitidos em lei

A grande diferença do regime não cumulativo com relação ao regime cumulativo está na possibilidade de desconto de créditos provenientes de suas operações de compras de mercadorias, de seu processo produtivo, entre outras aquisições.

Oliveira F.R; Oliveira J.J.F e Ono (2011, p. 133), destacam:

Do valor das contribuições a pagar apurado pela aplicação das alíquotas sobre a base de cálculo, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação das seguintes alíquotas sobre a base de cálculo dos créditos.

- a) 1,65% para o PIS/PASEP;
- b) 7,6% para a COFINS.

De acordo com o art. 3º das Leis nº 10.637/02 (BRASIL, 2012I) e 10.833/03 (BRASIL, 2012H), das receitas sujeitas ao regime não cumulativo do

PIS/PASEP e da COFINS, a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação aos:

- I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:
 - a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e
 - b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;
- II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;
- III – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;
- VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;
- IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.
- X – vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Quando o inciso I, deste artigo, fala dos créditos de bens adquiridos para revenda, com exceção dos produtos citados nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei, ele se refere àqueles sujeitos às alíquotas diferenciadas, tratando apenas da revenda dos mesmos. No entanto, conforme o art. 24 da Lei nº 11.727/2008 (BRASIL, 2012J):

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

Ainda sobre este assunto e a discussão de tomada de crédito com relação à aquisição de produtos monofásicos, será feita maior abordagem em capítulo adiante.

Em regra, os créditos de PIS/PASEP e da COFINS serão descontados das contribuições devidas em cada mês. A respeito dessa operação, Oliveira F.R; Oliveira J.J.F e Ono (2011, p.200) explicam:

Basicamente, o contribuinte calcula as contribuições não cumulativas incidentes sobre sua receita bruta. Feito isso, deduz desse montante os créditos apurados no mês. O resultado, se positivo, corresponde ao montante devido das contribuições, que deverá ser recolhido aos cofres públicos.

Quando este resultado for negativo, significa que gerou um valor credor da contribuição, ou seja, os créditos foram maiores que o montante devido, portanto, o mesmo poderá ser descontado em meses subsequentes.

Deduzidos os créditos do valor do PIS/PASEP e da COFINS a pagar, podem ainda ser deduzidos pela pessoa jurídica: os valores destas contribuições retidas na fonte por outras pessoas jurídicas para as quais prestou serviços sujeitos à retenção, como também pagamentos indevidos ou a maior de períodos anteriores por meio de Declaração de Compensação (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA e ONO, 2011).

2.4.2 Benefícios fiscais do PIS/PASEP e da COFINS

A contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS sobre o faturamento, além das duas regras de apuração (incidência não cumulativa e incidência cumulativa), possuem ainda diversos regimes especiais que permitem que a receita auferida não gere PIS/PASEP e COFINS a recolher. Estes benefícios fiscais se resumem em: alíquota zero, isenção e não incidência e também a suspensão.

2.4.2.1 Alíquota zero

As alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS estão reduzidas a 0 (zero) quando aplicáveis sobre a receita bruta decorrente de uma série de produtos e estão fundamentadas, em síntese, nas leis: 10.925/04, 10.865/04, 10.312/01, 11.945/09, 10.637/02, 10.485/02, 12.024/09.

Com base nessas legislações, os produtos sujeitos à alíquota zero, entre outros, são:

- Produtos agropecuários, fertilizantes e defensivos agrícolas;
- Infraestrutura: aeronaves, embarcações, outros veículos, combustíveis;
- Saúde: produtos químicos e farmacêuticos, aparelhos ortopédicos;
- Alimentos: farinha, feijão, leite, ovos, pão comum, queijos;
- Livros, papel destinado à impressão de jornais;
- Sementes e mudas;
- Venda para Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio.

A grande maioria destes produtos também estão sujeitos à alíquota zero da contribuição quando da importação destes.

Santos (2007, p. 95) lembra que “a maioria dos regimes especiais se refere à incidência especial em relação ao tipo de receita e não a pessoas jurídicas”, portanto, a empresa que vender esses produtos deverá realizar normalmente o cálculo das contribuições no regime cumulativo ou não cumulativo, conforme o caso, sobre as demais receitas.

As receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS também estão com as alíquotas reduzidas a zero, de acordo com o Decreto nº 5.442/2005 (BRASIL, 2012K).

Oliveira F.R; Oliveira J.J.F e Ono (2011, p. 280), explicam que devem ser consideradas como receitas financeiras, “os juros, descontos recebidos, receitas de títulos vinculados ao mercado aberto, receitas sobre outros investimentos temporários, prêmio de resgate de títulos e debêntures, bem como atualizações monetárias pré-fixadas”.

2.4.2.2 Isenção e não incidência

São isentas da contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS as receitas decorrentes:

- I – dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;
- II – da exportação de mercadorias para o exterior;
- III – dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV – do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;
V – do transporte internacional de cargas ou passageiros;
VI – auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;
VII – de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;
VIII – de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;
IX – de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior; (Art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, BRASIL, 2012C)

Além destas isenções, Oliveira F.R; Oliveira J.J.F e Ono, (2011), lembram que as contribuições não incidem sobre o faturamento correspondente às vendas de materiais ou equipamentos, bem como a prestação de serviços sobre essas operações, efetuada diretamente à Itaipu Binacional. Como também, sobre a venda de energia elétrica pela Itaipu Binacional, tais contribuições são isentas.

2.4.2.3 Suspensão

Há casos em que a legislação determina a suspensão das contribuições de PIS/PASEP e COFINS.

Com base nas palavras de Oliveira F.R; Oliveira J.J.F e Ono (2011), os principais casos de suspensão destas contribuições são: as vendas à pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras; fretes contratados por pessoa jurídica preponderantemente exportadora; veículos e carros blindados destinados ao uso das Forças Armadas; venda de desperdícios, resíduos ou aparas; venda de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação de papeis destinados à impressão de jornais; mercadoria para emprego ou consumo na industrialização; venda ou importação de acetona; entre outras receitas.

Além disso, existem programas como o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para TV Digital – PADTV; e o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores - PADIS, e ainda os regimes especiais tais como o Regime

Aduaneiro Especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado - RECOF e o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura - REIDI, entre outros, os quais também instituem operações beneficiadas pela suspensão das contribuições de PIS/PASEP e de COFINS.

2.4.3 Substituição tributária

O § 7º do art. 150 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 2012A) autoriza o mecanismo da substituição tributária, ao dispor:

§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

A substituição tributária do PIS/PASEP e COFINS é semelhante à do ICMS e consiste no recolhimento da contribuição na origem, ou seja, onde o produto é fabricado ou importado. Os compradores de tais mercadorias deixarão de incluir na base de cálculo das contribuições as receitas relativas a esses produtos que já foram tributados pelo chamado “substituto”.

Portanto, os fabricantes e os importadores estão sujeitos ao recolhimento dessas contribuições, na condição de contribuintes e substitutos dos comerciantes varejistas e atacadistas desses produtos.

Oliveira F.R; Oliveira J.J.F e Ono (2011, p. 413) lembram que, “entre as características da substituição tributária do PIS/PASEP e da COFINS, destaca-se o fato de tais receitas estarem excluídas da sistemática não comutativa”.

Sobre isso, a Lei nº 10.637/2002 (BRASIL, 2012I), em seu art. 8º, inciso VII, alínea *b*, dispõe:

Art. 8º - Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º: [...]
VII – as receitas decorrentes das operações: [...]
b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep.

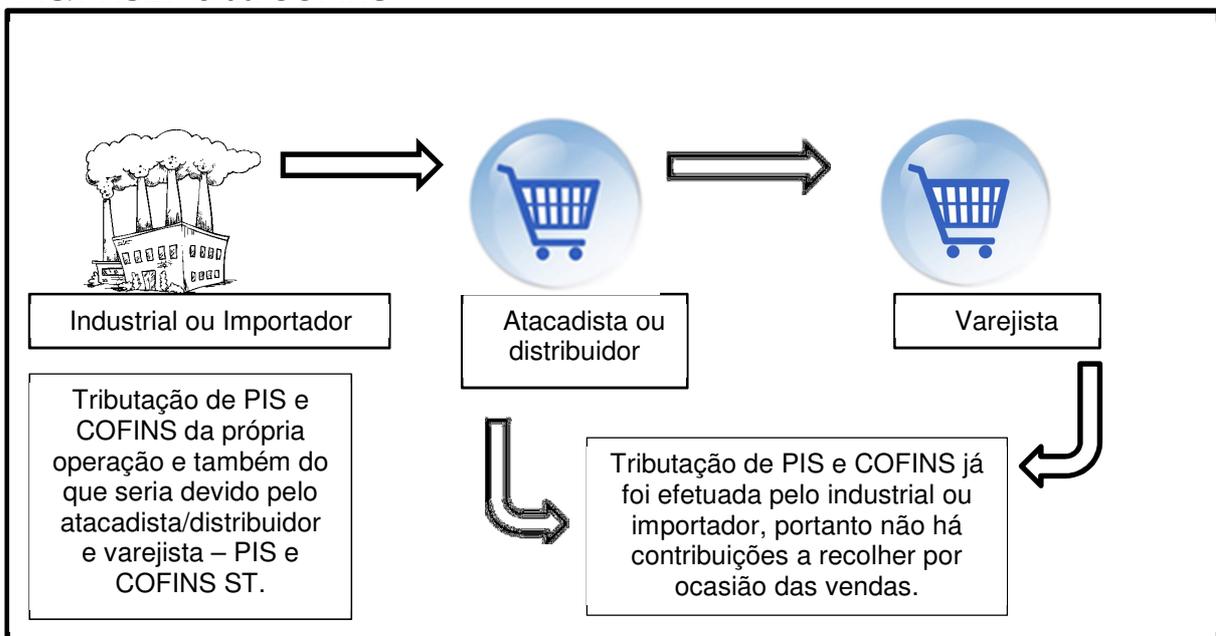
Com relação à contribuição para a COFINS, o art. 10 da Lei nº 10.833/2003 (BRASIL, 2012H), em seu inciso VII, alínea *b*, traz a mesma disposição.

Portanto, mesmo a empresa estando sujeita a não cumulatividade, por ser optante do Lucro Real, suas receitas sujeitas ao regime da substituição tributária estarão excluídas da sistemática não cumulativa, sendo que serão aplicadas ao substituto as alíquotas do sistema cumulativo (0,65% para o PIS/PASEP e 3% para a COFINS).

Além disso, por estarem sujeitos ao regime cumulativo, não é possível o desconto de créditos de tais contribuições pelo substituto e pelo substituído, quando da aquisição dessas mercadorias.

Dessa forma, a tributação de tais mercadorias fica da seguinte forma:

Figura 1: Tributação de mercadorias sujeitas à Substituição Tributária do PIS/PASEP e da COFINS



Fonte: Adaptado pela autora. (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA J.J.F e ONO, 2011).

Portanto, os chamados “substitutos tributários”, no quadro acima representados pelo industrial ou importador, serão os contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS, e deverão realizar o pagamento das contribuições pela operação normal e ainda efetuarão o recolhimento da contribuição devida por substituição tributária, a qual não sofrerá tributação nas operações subsequentes.

2.4.3.1 Produtos sujeitos à substituição tributária do PIS/PASEP e da COFINS

Os produtos sujeitos à substituição tributária do PIS/PASEP e COFINS são:

- Cigarros e cigarrilhas, conforme o art. 6º da Lei nº 12.402/2011 (BRASIL, 2012L):

Art. 6º - Os fabricantes e importadores de cigarrilhas ficam sujeitos à apuração e ao pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, segundo as mesmas normas aplicáveis aos cigarros nacionais e importados, inclusive em relação às regras: [...]

II – de substituição tributária, no caso da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

A substituição tributária para tais produtos é aplicada desde 1º de setembro de 2011.

- Motocicletas, semeadores e adubadores, conforme o art. 43 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (BRASIL, 2012C):

Art. 43 - As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores dos veículos classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703 e 8711, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, devidas pelos comerciantes varejistas.

§ 1º Na hipótese de que trata este artigo, as contribuições serão calculadas sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante.

Como pode ser observado no artigo acima, a substituição tributária somente se aplica nas operações destinadas a comerciantes varejistas. Dessa forma, não se incluem nessa regra as vendas realizadas para comerciantes atacadistas, onde a contribuição será devida em cada uma das sucessivas operações de venda da mercadoria.

2.4.3.2 Base de cálculo e alíquota

No que se refere aos cigarros e cigarrilhas, quando da venda pelo industrial ou importador, tem-se a seguinte base de cálculo, conforme o art. 3º da Lei Complementar nº 70 de 1991 (BRASIL, 2012M):

Art. 3º - A base de cálculo da contribuição mensal devida pelos fabricantes de cigarros, na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas, será obtida multiplicando-se o preço de venda do produto no varejo por cento e dezoito por cento.

Entretanto, este percentual foi alterado com o advento do art. 62 da Lei nº 11.196 de 2005 (BRASIL, 2012N):

Art. 62 - O percentual e o coeficiente multiplicadores a que se referem o art. 3º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, e o art. 5º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, passam a ser de 291,69% (duzentos e noventa e um inteiros e sessenta e nove centésimos por cento) e 3,42 (três inteiros e quarenta e dois centésimos), respectivamente.

Exemplo de cálculo na venda de cigarros, considerando um valor unitário de R\$3,00 e a venda de 50 unidades:

Base de cálculo PIS: $3,00 \times 50 \times 3,42$: 513,00

Base de cálculo COFINS: $3,00 \times 50 \times 291,69\%$: 437,54.

Aplicando as alíquotas de PIS e de COFINS, chega-se aos valores a serem recolhidos:

PIS: $513,00 \times 0,65\%$: 3,33

COFINS: $437,54 \times 3\%$: 13,13.

Como a venda de cigarros possui sua base de cálculo majorada, o contribuinte não terá que recolher as contribuições normais e, sim somente aquela devida pela substituição tributária.

Na venda de motocicletas, semeadores e adubadores a base de cálculo da substituição tributária corresponde ao preço de venda do fabricante ou importador de veículos, como traz o § 1º do art. 43 da MP 2.158-35/2001 (BRASIL, 2012C).

Diferentemente da venda de cigarros, na venda de motocicletas, semeadores e adubadores, deve-se fazer o recolhimento tanto na condição de contribuinte como na de substituto.

Sobre a base de cálculo apurada dos produtos mencionados, aplica-se as alíquotas de 0,65% para o PIS/PASEP, e de 3% para a COFINS.

2.4.4 Alíquotas diferenciadas ou incidência monofásica

A legislação concedeu à apuração da Contribuição do PIS/PASEP e COFINS, um tratamento tributário próprio e específico, sendo este o sistema de

tributação monofásica, a qual é incidente sobre a receita bruta decorrente da revenda de determinados produtos, onde a tributação ocorre em apenas uma única fase, sendo essa na industrialização e também na importação.

A concentração deste tipo de tributação é feita de maneira a aplicar alíquotas maiores que as normalmente utilizadas na tributação das demais receitas, somente na pessoa jurídica do produtor, fabricante ou importador, e a consequente desoneração de tributação das etapas seguintes de comercialização no atacado e no varejo destes produtos. (Site ECONET Editora)

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). (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA J.J.F e ONO, 2011, p. 324)

Esta sistemática se assemelha em muito com a substituição tributária, pois o ônus tributário de toda a cadeia de comercialização recai no fabricante ou no importador.

Sobre este assunto, Reis; Gallo e Pereira (2012, p. 90), dispõem:

Muito importante salientar que apesar de esse regime ter uma certa similaridade com a substituição tributária, não o é, pois, quando se trata de substituição tributária, o referido valor corresponde aos elos seguintes da cadeia produtiva/comercial é destacado nas notas fiscais e adicionado a seu total para que seja pago pelo elo seguinte. Porém, no regime monofásico, a incidência refere-se somente ao elo da cadeia sobre o qual recai, não sendo destacado na nota fiscal para ser cobrado do elo seguinte da cadeia.

Dessa forma, as empresas dos próximos elos da cadeia de comercialização não serão tributadas por essas contribuições.

Também segundo Oliveira F.R; Oliveira J.J.F e Ono (2011),

[...] o grande 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."

É importante lembrar que independente da empresa estar sujeita ao regime cumulativo ou não cumulativo em relação aos produtos sujeitos à incidência monofásica, não é alterado as alíquotas especiais aplicáveis a estes produtos, que serão sempre maiores que as usuais, para que possa compensar a aplicação da

alíquota zero nas demais fases de comercialização. (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA J.J.F e ONO, 2011).

Os produtos que atualmente estão sujeitos à tributação concentrada são os seguintes:

- 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.

(incisos I à XII, § 1º do art. 2º das Leis nº 10.637/2002, BRASIL, 2012I e 10.833/2003, BRASIL, 2012H).

Adiante, em capítulo específico, serão estudadas as situações específicas para cada grupo de produto, bem como as situações de crédito em cada um deles.

2.4.4.1 Desconto de créditos – regra geral

A respeito do desconto de créditos que no regime não cumulativo é permitido para o PIS/PASEP e COFINS, a incidência monofásica não é exceção a essa regra; porém, existem certas particularidades que podem ser destacadas.

2.4.4.1.1 Fabricante ou importador

Da parte do produtor ou do importador de produtos sujeitos à tributação monofásica, quando submetidos ao regime não cumulativo, poderão fazer o normal desconto de créditos de acordo com a legislação aplicável. Sendo que as alíquotas aplicáveis para o cálculo dos créditos são as mesmas dos demais contribuintes, 1,65% e 7,6%.

Como por exemplo, um fabricante de medicamentos, poderá descontar créditos em relação aos insumos adquiridos para produção de seus medicamentos.

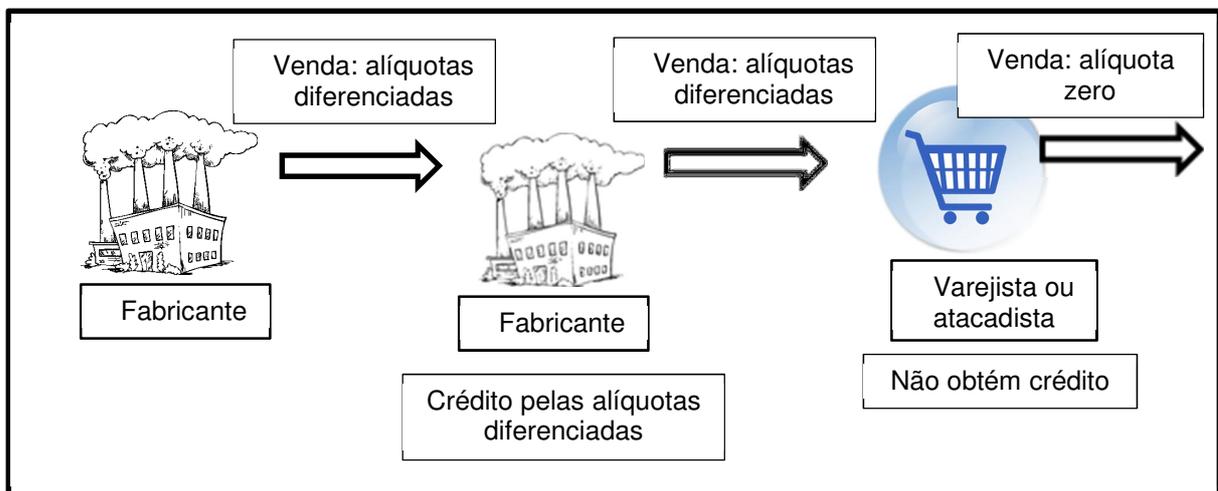
No entanto, Oliveira F.R; Oliveira J.J.F e Ono (2011), destacam que quando a empresa fabricante de determinados produtos sujeitos à incidência monofásica for adquirir esses mesmos produtos de outra empresa fabricante a fim de revendê-los, ela poderá descontar créditos referentes à aquisição destes materiais para revenda.

Porém, os créditos corresponderão aos valores do PIS/PASEP e da COFINS devidos pelo vendedor em decorrência da operação, ou seja, serão utilizadas as alíquotas diferenciadas que foram os mesmos percentuais aplicados pelo fabricante e que são diferentes das alíquotas gerais do regime, quais sejam 1,65% e 7,6%.

Um fabricante de máquinas agrícolas, por exemplo, que necessite adquirir máquinas de outro fabricante, poderá descontar créditos com base nas alíquotas diferenciadas, já que foram estes os percentuais usados pelo fabricante no momento da venda, ou seja, 2% para o PIS/PASEP e 9,6% para a COFINS.

Para maior esclarecimento deste último exemplo, observa-se no quadro abaixo, como fica a maneira de obtenção de crédito nesta modalidade:

Figura 2: Resumo de apuração de créditos de PIS/PASEP e de COFINS na compra de produtos monofásicos pelos fabricantes e importadores



Fonte: Adaptado pela autora. (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA J.J.F e ONO, 2011).

Como no regime cumulativo não é permitido a obtenção de créditos em geral, é favorável aos fabricantes e importadores de produtos monofásicos optarem pelo regime não cumulativo, pois em ambos os regimes as alíquotas diferenciadas são as mesmas e neste último há a vantagem do desconto de créditos.

2.4.4.1.1.1 Alteração promovida pela Lei nº 11.727/2008

Antes da criação da Lei nº 11.727/2008, o produtor ou importador quando adquirisse produtos monofásicos para revenda não poderia tomar créditos, e ainda pagaria as contribuições de PIS/PASEP e de COFINS conforme as alíquotas diferenciadas, ou seja, o produto acabava sendo onerado duas vezes.

Essa medida, introduzida pelo artigo 24 da Lei nº 11.727/2008 (BRASIL, 2012J), veio para corrigir essa imperfeição, permitindo que o produtor ou fabricante de produtos monofásicos e sujeitos ao regime não cumulativo, possam descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou exportação.

2.4.4.1.2 Comerciantes atacadistas e varejistas

Quanto aos comerciantes atacadistas e varejistas dos produtos sujeitos à sistemática monofásica, mesmo que submetidos ao regime não cumulativo, não podem descontar créditos em relação à aquisição de tais produtos para revenda.

A Solução de Consulta da Receita Federal do Brasil nº 95 de 23 de Junho de 2009, especifica o seguinte:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

EMENTA: AQUISIÇÃO DE PRODUTO MONOFÁSICO PARA REVENDA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO. Não podem ser descontadas como crédito as aquisições de produtos para revenda sujeitos à tributação monofásica, ainda que sua receita de venda seja sujeita à alíquota zero.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/PASEP

EMENTA: AQUISIÇÃO DE PRODUTO MONOFÁSICO PARA REVENDA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO. Não podem ser descontadas como crédito as aquisições de produtos para revenda sujeitos à tributação monofásica, ainda que sua receita de venda seja sujeita à alíquota zero.

Oliveira F.R; Oliveira J.J.F e Ono (2011, p. 328) consideram esta vedação como coerente, “uma vez que a saída de tais produtos ocorre à alíquota zero, ou seja, não haveria débitos a serem deduzidos pelos créditos”.

Cabe ressaltar que a restrição abrange somente a aquisição dos mencionados produtos e que é admitido o crédito em relação aos demais custos, despesas e encargos já permitidos em lei, relacionados à venda dos produtos sujeitos à incidência monofásica.

2.4.4.2 Simples nacional

Assim como na Substituição Tributária do ICMS onde a parcela do ICMS é excluída do montante devido no regime unificado do Simples Nacional, na tributação monofásica não deve ser diferente, pois tanto esta modalidade como a ST do ICMS tem por objetivo substituir o contribuinte de direito do tributo por um outro. Nas duas modalidades, em geral, é o produtor e o importador o responsável pelo recolhimento do tributo de toda a cadeia.

Conforme a Lei Complementar nº 128/2008 (BRASIL, 2012O), em seu art. 18, § 4º, inciso IV, os contribuintes optantes pelo Simples Nacional, na condição de atacadistas e varejistas, também passaram a ser beneficiados com o não pagamento de PIS/PASEP e COFINS de seus produtos que estejam sujeitos à tributação monofásica. No entanto, devem destacar quais receitas são submetidas às alíquotas diferenciadas, a fim de excluir a parcela referente a estas contribuições em sua guia do Simples Nacional.

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. (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA J.J.F E ONO, 2011, P. 3332)

Sobre este assunto a Receita Federal do Brasil se pronuncia por meio da Solução de Consulta nº 6 de 24 de Fevereiro de 2012:

EMENTA: DETERMINAÇÃO DO VALOR DEVIDO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE RECEITA DECORRENTE DA VENDA DE MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). REDUÇÃO. A contribuinte microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional que auferir receitas, apuradas destacadamente, após 31 de dezembro de 2008, em decorrência da venda de mercadorias sujeitas à tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), tem direito à redução do valor a ser recolhido na forma do Simples Nacional.

No entanto, como o Simples Nacional é exceção ao regime não cumulativo, neste caso, não haveria direito à apropriação de créditos por esses fabricantes e importadores.

3 ANÁLISE DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE PIS/PASEP E COFINS SOB O ASPECTO DA INCIDÊNCIA MONOFÁSICA

Com o objetivo de analisar o funcionamento da obtenção de crédito no que se refere aos produtos sujeitos à incidência monofásica das contribuições de PIS/PASEP e de COFINS, neste capítulo serão abordadas as situações específicas para cada grupo de produto no que se refere à tal sistemática.

3.1 GASOLINA, ÓLEO DIESEL, GLP, QUEROSENE DE AVIAÇÃO E NAFTA PETROQUÍMICA

Até o ano 2000 as operações com combustíveis constavam no regime da substituição tributária do PIS/PASEP e da COFINS. Após esse ano, passaram a fazer parte da sistemática monofásica, incidindo somente na pessoa do produtor ou importador e desonerando os demais contribuintes da cadeia de comercialização.

Baseado no art. 4º da Lei nº 9.718/98 (BRASIL, 2012F), no art. 2º da Lei nº 10.560/02 (BRASIL, 2012P); no art. 14 da Lei nº 10.336/01 (BRASIL, 2012Q); e no art. 56 da Lei nº 11.196/05 (BRASIL, 2012N), os produtos abrangidos estão dispostos na tabela abaixo, juntamente com as alíquotas diferenciadas aplicáveis pelos fabricantes ou importadores:

Tabela 1: Combustíveis Sujeitos à Incidência Monofásica

Descrição do Produto	NCM	Alíquotas PIS %	Alíquotas COFINS %
Gasolinas, Exceto Gasolina de Aviação	2710.11.59	5,08	23,44
Óleo Diesel	2710.19.21	4,21	19,42
Gás Liqüefeito de Petróleo – GLP	2711.19.10	10,20	47,40
Querosene de Aviação	2710.19.11	5,00	23,20
Correntes Destinadas à Formulação de Gasolinas	2710.11.59	5,08	23,44
Correntes Destinadas à Formulação de Óleo Diesel	2710.19.21	4,21	19,42
Nafta Petroquímica Destinada à Formulação de Gasolina ou de Óleo Diesel	2710.11.41	5,08	23,44
Nafta Petroquímica Destinada à Formulação Exclusivamente de Óleo Diesel	2710.11.41	4,21	19,42
Nafta Petroquímica Destinada às Centrais Petroquímicas	2710.11.41	1,00	4,60
Etano, Propano, Butano e Correntes Gasosas de Refinaria - HLR - Hidrocarbonetos Leves de Refino Destinados à Produção de Eteno e Propeno		1,00	4,60

Fonte: Tabela 4.3.10 EFD-Contribuições disponível em <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-contribuicoes/tabela-codigos/tabelas-de-codigos.htm>. Acesso em 26/05/2012.

Ainda conforme o art. 42, inciso I da MP nº 2.158-35 (BRASIL, 2012C), para os atacadistas e varejistas não haverá recolhimento da contribuição:

Art. 42. - Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas; [...].

Portanto, para estes contribuintes as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta são reduzidas a 0 (zero) quando decorrentes da revenda dos referidos produtos, uma vez que estes já foram tributados integralmente pelos fabricantes ou importadores.

3.1.1 Desconto de créditos

Os fabricantes ou importadores de gasolina, óleo diesel, GLP, querosene de aviação e nafta petroquímica, se sujeitos ao regime não cumulativo, quando da compra de insumos, poderão descontar créditos das contribuições, aplicando as alíquotas de 1,65% para o PIS/PASEP e de 7,6% para a COFINS (art. 3º da Lei nº 10.637/2002, BRASIL, 2012I e art. 3º da Lei nº 10.833/2003 BRASIL, 2012H).

Ou seja, os fabricantes recolhem o PIS/PASEP e a COFINS pelas alíquotas diferenciadas, a maioria maiores, que recaem em função da tributação monofásica, mas o crédito sobre as aquisições é apropriado com base nas alíquotas gerais da não cumulatividade.

E, no caso de fabricantes que apurem o PIS/PASEP e a COFINS pela cumulatividade, não apropriarão créditos e recolherão as contribuições pelas alíquotas diferenciadas.

Os comerciantes varejistas e atacadistas, mesmo que sujeitos ao regime não cumulativo, não poderão descontar créditos em relação à aquisição dos referidos produtos para revenda, conforme previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (BRASIL, 2012H), em seu inciso I, “b”:

Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
 I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [...]
 b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [...].

Tal inciso, alínea “b”, citado acima e dispendo a respeito do § 1º, refere-se, portanto à receita bruta auferida pelos produtores ou importadores dos produtos monofásicos os quais devem aplicar as alíquotas diferenciadas para os referidos produtos.

Esse é também o entendimento da Receita Federal do Brasil, ao manifestar-se na Solução de Consulta nº 211, de 04 de Junho de 2010, *in verbis*:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

EMENTA: REVENDA DE COMBUSTÍVEIS SUJEITOS AO SISTEMA MONOFÁSICO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO. Não é permitido o desconto de créditos da COFINS não cumulativa, referentes às aquisições para revenda de combustíveis derivados de petróleo sujeitos à tributação monofásica.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/PASEP

EMENTA: REVENDA DE COMBUSTÍVEIS SUJEITOS AO SISTEMA MONOFÁSICO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO. Não é permitido o desconto de créditos da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, referente às aquisições para revenda de combustíveis derivados de petróleo sujeitos à tributação monofásica.

Portanto, os comerciantes varejistas e atacadistas de combustíveis são impedidos de tomar créditos destas contribuições, pois os produtores e importadores desses produtos já pagam as alíquotas diferenciadas e estes comerciantes, quando da revenda, não recolhem tais contribuições, pois ficam desonerados da tributação.

3.1.2 Regime especial de apuração e recolhimento

Alternativamente ao regime monofásico de combustíveis, os importadores ou fabricantes poderão aderir ao Regime Especial de Apuração e Pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre Combustíveis e Bebidas (RECOB).

O regime especial consiste, basicamente, na substituição das alíquotas *ad valorem* por alíquotas específicas. Ou seja, ao invés de ser aplicado um percentual sobre a receita auferida, será aplicado um valor específico sobre a quantidade de mercadoria vendida. (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA J.J.F e ONO, 2011,p. 337).

Primeiramente, os valores das contribuições seriam calculados pela aplicação dos valores por unidade de medida, dispostos no art. 23 da Lei nº 10.865 de 2004 (BRASIL, 2012E), abaixo transcrito, sobre a quantidade dos produtos vendidos:

Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em:

I - R\$ 141,10 (cento e quarenta e um reais e dez centavos) e R\$ 651,40 (seiscentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por metro cúbico de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II - R\$ 82,20 (oitenta e dois reais e vinte centavos) e R\$ 379,30 (trezentos e setenta e nove reais e trinta centavos), por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes;

III - R\$ 119,40 (cento e dezenove reais e quarenta centavos) e R\$ 551,40 (quinhentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por tonelada de gás liquefeito de petróleo - GLP, derivado de petróleo e de gás natural;

IV - R\$ 48,90 (quarenta e oito reais e noventa centavos) e R\$ 225,50 (duzentos e vinte e cinco reais e cinquenta centavos), por metro cúbico de querosene de aviação.[...]

No entanto, o § 5º do referido artigo dispõe:

Art.23. [...]

§ 5º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas neste artigo, os quais poderão ser alterados, para mais ou para menos, ou extintos, em relação aos produtos ou sua utilização, a qualquer tempo.

Efetivamente, tais alíquotas foram alteradas, por meio do Decreto nº 5.059 de 2004 (BRASIL, 2012R), em seus artigos 1º e 2º, conforme observa-se abaixo:

Art. 1º Os coeficientes de redução da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS previstos no § 5º do art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, ficam fixados em:

I - 0,6699 para as gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II - 0,6793 para o óleo diesel e suas correntes;

III - 0,75 para o gás liquefeito de petróleo (GLP); e

IV - 0,7405 para o querosene de aviação.

Art. 2º As alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, com a utilização dos coeficientes determinados no art. 1º, ficam reduzidas, respectivamente, para:

I - R\$ 46,58 (quarenta e seis reais e cinquenta e oito centavos) e R\$ 215,02 (duzentos e quinze reais e dois centavos) por metro cúbico de gasolinas e suas correntes;

II - R\$ 26,36 (vinte e seis reais e trinta e seis centavos) e R\$ 121,64 (cento e vinte e um reais e sessenta e quatro centavos) por metro cúbico de diesel e suas correntes;

III - R\$ 29,85 (vinte e nove reais e oitenta e cinco centavos) e R\$ 137,85 (cento e trinta e sete reais e oitenta e cinco centavos) por tonelada de gás liquefeito de petróleo (GLP); e

IV - R\$ 12,69 (doze reais e sessenta e nove centavos) e R\$ 58,51 (cinquenta e oito reais e cinquenta e um centavos) por metro cúbico de querosene de aviação.

O disposto no decreto citado acima entrou em vigor a partir de 1º de maio de 2004.

3.1.2.1 Opção pelo regime especial

Atualmente as regras para a opção pelo regime especial estão dispostas na Instrução Normativa SRF nº 876/2008. Para que seja possível o acesso ao aplicativo de opção do RECOB, é obrigatória a utilização de certificado digital válido.

Sobre os efeitos da opção, o art. 3º da IN 876/2008 (BRASIL, 2012S) enfatiza:

Art. 3º - A opção pelo Recob produzirá efeitos a partir:
I - de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente, quando efetuada até o último dia útil do mês de novembro;
II - de 1º de janeiro do ano seguinte ao ano-calendário subsequente, quando efetuada no mês de dezembro; e
III - do 1º (primeiro) dia do mês de opção, quando efetuada por pessoa jurídica que iniciar suas atividades no ano-calendário em curso.

A opção pelo regime especial é irretratável durante todo o ano-calendário.

3.1.2.2 Créditos no regime especial

A respeito dos créditos de PIS/PASEP e de COFINS no regime especial, a opção pelo mesmo não impede o desconto dos mesmos pelos importadores e fabricantes dos produtos sujeitos à incidência monofásica sob a aplicação das alíquotas de 1,65% para o PIS/PASEP e de 7,6% para a COFINS, desde que sejam optantes pelo regime não cumulativo.

3.1.3 Importação

No caso da importação dos referidos combustíveis, estes ficam sujeitos à incidência do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, fixadas por unidade de volume do produto, às mesmas alíquotas aplicadas no regime especial e dispostas no art. 1º e 2º do Decreto nº. 5.059 de 2004.

Tais alíquotas são aplicadas independentemente do importador ter optado pelo regime especial de apuração e pagamento.

Quando da importação de nafta petroquímica por centrais petroquímicas e de operações com etano, propano, butano e correntes gasosas de refinaria, as alíquotas utilizadas são de 1% para o PIS/PASEP-Importação e de 4,6% para a COFINS-Importação, ou seja, são utilizadas as alíquotas normais utilizadas pela incidência monofásica.

3.1.3.1 Créditos na importação

Quanto aos créditos na importação de combustíveis sujeitos à incidência monofásica, as pessoas jurídicas importadoras são autorizadas a descontar créditos quando tais produtos forem destinados à revenda, ainda que exista fase intermediária de mistura (incisos I e II do art. 17 da Lei nº 10.865 de 2004, BRASIL, 2012E).

Os créditos correspondem à aplicação das alíquotas fixadas por unidade de volume do produto e são permitidas somente para os contribuintes do regime não cumulativo, conforme o art. 17 da referida lei:

Art. 17 - [...]

II - do § 8º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda, ainda que ocorra fase intermediária de mistura; [...]

§ 5º Na hipótese do § 8º do art. 8º desta Lei, os créditos serão determinados com base nas alíquotas específicas referidas no art. 23 desta Lei.

Com relação aos combustíveis importados para fins de insumos, a regra de desconto de créditos segue o disposto no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.865/2004 (BRASIL, 2012E):

Art. 15 - As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - [...]

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes; [...]

E ainda conforme este mesmo artigo, em seu § 3º, os créditos serão apurados mediante aplicação das mesmas alíquotas do regime não cumulativo utilizado no mercado interno, ou seja, os fabricantes recolhem o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação pelas alíquotas diferenciadas, mas o crédito é apropriado com base nas alíquotas gerais da não cumulatividade.

Ainda na importação de nafta petroquímica por centrais petroquímicas e de operações com etano, propano, butano e correntes gasosas de refinaria, as alíquotas utilizadas para determinação do crédito serão de 1,65% para o PIS/PASEP

e de 7,6% para a COFINS. Ou seja, serão maiores do que as alíquotas aplicadas na venda, quais sejam 1% e 4,6%, respectivamente.

3.2 BIODIESEL

Baseado no art. 3º da Lei nº 11.116/2005 (BRASIL, 2012T), na venda pelos produtores e importadores de biodiesel, as contribuições de PIS/PASEP e de COFINS incidem com as seguintes alíquotas e sobre as seguintes NCM's:

Tabela 2: Biodiesel Sujeito à Incidência Monofásica

Descrição do Produto	NCM	Alíquotas PIS %	Alíquotas COFINS %
Biodiesel	3824.90.29 3824.90.29 Ex 01	6,15	28,32

Fonte: Tabela 4.3.10 EFD-Contribuições disponível em <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-contribuicoes/tabela-codigos/tabelas-de-codigos.htm>. Acesso em 26/05/2012.

A contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS sobre o biodiesel não incide sobre a receita bruta auferida nas operações de venda por pessoa jurídica não enquadrada na condição de produtor ou importador.

3.2.1 Desconto de créditos

Os fabricantes ou importadores de biodiesel, quando submetidos ao regime não cumulativo, quando da compra de insumos, poderão descontar créditos das contribuições aplicando as alíquotas de 1,65% para o PIS/PASEP e de 7,6% para a COFINS.

No caso dos revendedores, eles estão desonerados das contribuições, em face da tributação concentrada no importador e no fabricante, e, portanto, estão impedidos de descontar créditos em relação à aquisição do biodiesel.

3.2.2 Regime especial opcional (RECOB)

Da mesma forma que acontece com os combustíveis, o fabricante ou importador de biodiesel, poderá optar por regime especial de apuração e pagamento

do PIS/PASEP e da COFINS, onde os valores das contribuições são fixados por metros cúbicos, conforme o art. 4º da Lei nº 11.116/2005 (BRASIL, 2012T):

Art. 4º - O importador ou produtor de biodiesel poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em R\$ 120,14 (cento e vinte reais e quatorze centavos) e R\$ 553,19 (quinhentos e cinquenta e três reais e dezenove centavos) por metro cúbico.

Portanto, tal regime especial consiste na aplicação dos valores citados acima sobre a quantidade de mercadoria vendida.

Entretanto, tais alíquotas foram reduzidas pelo Decreto nº 5.297 de 2004, devido à autorização no art. 5º da Lei nº 11.116/2005 (BRASIL, 2012T): “fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficiente para redução das alíquotas previstas no art. 4º desta Lei, o qual poderá ser alterado, a qualquer tempo, para mais ou para menos”.

Dessa forma, conforme o art. 1º, do Decreto nº 7.768 de 2012 (BRASIL, 2012U), que alterou o Decreto nº 5.297 de 2004, as alíquotas ficam da seguinte forma:

Art. 1º O Decreto nº 5.297, de 6 de dezembro de 2004, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 3º O coeficiente de redução da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS previsto no caput do art. 5º da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, fica fixado em 0,7802.

Parágrafo único. Com a utilização do coeficiente de redução determinado no caput, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação e sobre a receita bruta auferida com a venda de biodiesel no mercado interno ficam reduzidas, respectivamente, para R\$ 26,41 (vinte e seis reais e quarenta e um centavos) e R\$ 121,59 (cento e vinte e um reais e cinquenta e nove centavos) por metro cúbico." (NR)

Sobre a opção do regime, o § 1º da referida lei, dispõe:

§ 1º - A opção prevista neste artigo será exercida, segundo termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irrevogável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção.

Tal opção deve ser feita pela pessoa jurídica mediante preenchimento e envio de formulário à Receita Federal e deverá ser utilizado certificado digital válido.

3.2.3 Importação

No caso da importação de biodiesel, independentemente de o importador ter optado pelo regime especial, a incidência do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação é fixada por unidade de volume do produto e as alíquotas aplicadas são as mesmas aplicadas no referido regime especial e dispostas no art. 3º do Decreto nº. 5.297 de 2004 (BRASIL, 2012U), ou seja, R\$ 26,41 por metro cúbico de biodiesel para o PIS/PASEP e R\$ 121,59 por metro cúbico de biodiesel para a COFINS.

3.2.3.1 Créditos na importação

As pessoas jurídicas sujeitas à apuração do PIS/PASEP e da COFINS no regime não cumulativo poderão descontar créditos em relação aos pagamentos efetuados nas importações de biodiesel, conforme o art. 8º da Lei nº 11.116 de 2005 (BRASIL, 2012T):

Art. 8º - As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão, para fins de determinação dessas contribuições, descontar crédito em relação aos pagamentos efetuados nas importações de biodiesel.

Parágrafo único. O crédito será calculado mediante:

I - a aplicação dos percentuais de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/PASEP e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a COFINS sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de importação de biodiesel para ser utilizado como insumo; ou

II - a multiplicação do volume importado pelas alíquotas referidas no art. 4º desta Lei, com a redução prevista no art. 5º desta Lei, no caso de biodiesel destinado à revenda.

Ou seja, na importação de biodiesel utilizado como insumo será utilizada a alíquota de 1,65% para o PIS/PASEP e de 7,6% para a COFINS, para fins de determinação do crédito, e na importação de biodiesel para revenda o volume importado será multiplicado por R\$ 26,41 por metro cúbico de biodiesel para o PIS/PASEP e por R\$ 121,59 por metro cúbico de biodiesel para a COFINS.

3.3 ÁLCOOL

A partir da Lei nº 11.727 de 2008, as operações com todo tipo de álcool, inclusive para fins carburantes, para fins farmacêuticos, hospitalares ou para uso doméstico, passaram a fazer parte da incidência monofásica do PIS/Pasep e da COFINS.

Conforme o art. 5º da Lei nº 9.718/98 (BRASIL, 2012F), que foi alterado pelo art. 7º da Lei nº 11.727 de 2008 (BRASIL, 2012J), as NCM's e as alíquotas aplicáveis para as contribuições de PIS/PASEP e de COFINS pelo produtor, importador e distribuidor de álcool estão dispostas conforme tabela abaixo:

Tabela 3: Álcool Sujeito à Incidência Monofásica

Descrição do Produto	NCM	Alíquotas PIS %	Alíquotas COFINS %
Álcool, Inclusive para Fins Carburantes – Venda por Produtor ou Importador.	2207.10.00 2207.20.10 2208.90.00 Ex 01	1,50	6,90
Álcool, Inclusive para Fins Carburantes – Venda por Distribuidor ou Comerciante Não Varejista.	2207.10.00 2207.20.10 2208.90.00 Ex 01	3,75	17,25

Fonte: Tabela 4.3.10 EFD-Contribuições disponível em <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-contribuicoes/tabela-codigos/tabelas-de-codigos.htm>. Acesso em 26/05/2012.

Com relação às vendas pelos comerciantes varejistas e outras operações, o art. 7º, em seu § 1º da Lei nº 11.727 de 2008 (BRASIL, 2012J), dispõe o seguinte:

- § 1º - Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferida:
- I – por distribuidor, no caso de venda de álcool anidro adicionado à gasolina;
 - II – por comerciante varejista, em qualquer caso;
 - III – nas operações realizadas em bolsa de mercadorias e futuros.

Diferentemente dos produtos vistos anteriormente, onde a incidência era somente sobre o fabricante e sobre o importador, o álcool é o único onde a tributação monofásica incide também sobre o distribuidor.

3.3.1 Regime especial

O regime especial para o produtor, o importador e o distribuidor de álcool, inclusive para fins carburantes, está disposto no § 4º, do art. 7º, da Lei nº 11.727 de 2008 (BRASIL, 2012J):

§ 4º - O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em:

I – R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador;

II – R\$ 58,45 (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R\$ 268,80 (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor.

Sobre a opção do referido regime, o mesmo artigo traz o seguinte em seu § 5º:

§ 5º - A opção prevista no § 4º deste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irrevogável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção.

As regras sobre a opção pelo regime especial estão previstas na IN RFB nº 876 de 2008, a mesma que aprovou o aplicativo de opção pelo RECOB referente aos combustíveis.

3.3.2 Coeficientes para redução das alíquotas

A Lei nº 11.727 de 2008 (BRASIL, 2012J) permitiu que houvesse a redução das alíquotas das contribuições, conforme dispõe o § 8º do art. 7º:

§ 8º - Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas no caput e no § 4º deste artigo, as quais poderão ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização.

Foi por meio do Decreto nº 6.573 de 2008 (BRASIL, 2012V), em seus artigos 1º e 2º que tal redução foi estabelecida:

Art. 1º - O coeficiente de redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que trata o § 8º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, aplicável às alíquotas específicas de que trata o § 4º do mesmo artigo, fica fixado em 0,6333 para produtor, importador ou distribuidor.

Art. 2º As alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, com a utilização do coeficiente fixado no art. 1º, ficam reduzidas, respectivamente, para:

I - R\$ 8,57 (oito reais e cinquenta e sete centavos) e R\$ 39,43 (trinta e nove reais e quarenta e três centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; e

II - R\$ 21,43 (vinte e um reais e quarenta e três centavos) e R\$ 98,57 (noventa e oito reais e cinquenta e sete centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor.

Dessa forma, o produtor ou importador pagará de PIS/PASEP e de COFINS, respectivamente, R\$ 8,57 e R\$ 39,43 por metro cúbico de álcool e o distribuidor R\$ 21,43 e R\$ 98,57 por metro cúbico de álcool.

3.3.3 Desconto de créditos

Em regra geral, a aquisição de produtos monofásicos para revenda não permite o desconto de créditos no regime não cumulativo previsto no art. 3º, I, "b" das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, conforme visto nos produtos anteriores.

No entanto, a aquisição de álcool é uma exceção a essa regra, conforme dispõem os parágrafos 13 e 14 do art. 5º da Lei nº 9.718/98 (BRASIL, 2012F):

§ 13. O produtor, importador ou distribuidor de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, pode descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor, importador ou distribuidor.

§ 14. Os créditos de que trata o § 13 deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

Sobre o mesmo assunto a Receita Federal do Brasil se pronuncia por meio da Solução de Consulta nº 02 de 26 de Janeiro de 2009:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

EMENTA: REGIME MONOFÁSICO. NÃO-CUMULATIVIDADE. REVENDA DE BENS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. Com exceção do álcool para fins carburantes, que se sujeita a normas específicas, a aquisição, para

posterior revenda, de mercadorias sujeitas a regimes monofásicos da COFINS não gera direito a créditos dessa contribuição.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/PASEP

EMENTA: REGIME MONOFÁSICO. NÃO-CUMULATIVIDADE. REVENDA DE BENS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. Com exceção do álcool para fins carburantes, que se sujeita a normas específicas, a aquisição, para posterior revenda, de mercadorias sujeitas a regimes monofásicos da Contribuição para o PIS/Pasep não gera direito a créditos dessa contribuição.

Portanto, há a possibilidade de tomada de créditos na aquisição de álcool para revenda e isso justifica-se pelo fato de estarem os distribuidores de álcool sujeitos à incidência monofásica, conforme já se destacou. E tais créditos, ainda, correspondem à aplicação das alíquotas diferenciadas e não pelas alíquotas gerais da não cumulatividade.

Com relação aos créditos na compra de álcool anidro para adicionar à gasolina, para utilizar como insumo, é permitida a obtenção do referido crédito conforme prevê o art. 3º do Decreto nº 6.573 de 2008 (BRASIL, 2012V):

Art. 3º - No caso da aquisição de álcool anidro para adição à gasolina, os valores dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o § 15 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, ficam estabelecidos, respectivamente, em:

I - R\$ 3,21 (três reais e vinte e um centavos) e R\$ 14,79 (quatorze reais e setenta e nove centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; e

II - R\$ 16,07 (dezesseis reais e sete centavos) e R\$ 73,93 (setenta e três reais e noventa e três centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor.

Os comerciantes varejistas de produtos monofásicos estão impedidos do desconto de créditos, pois suas receitas possuem alíquotas reduzidas à zero das contribuições.

3.3.4 Importação

A importação de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeita-se à incidência monofásica das contribuições de PIS/PASEP-Importação e de COFINS-Importação aplicando-se as mesmas alíquotas do regime especial de apuração e pagamento das contribuições e citadas no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718 de 1998.

Tais alíquotas são aplicadas independentemente de o importador ser optante do regime especial.

3.3.4.1 Desconto de créditos na importação

As pessoas jurídicas importadoras de álcool e sujeitas ao regime não cumulativo poderão apurar créditos em relação à aquisição de álcool, inclusive para fins carburantes, de outro importador. Tais créditos serão apurados mediante aplicação das alíquotas das contribuições utilizadas na venda desses produtos no mercado interno, ou seja, 1,5% para o PIS/PASEP e 6,9% para a COFINS (§ 2º do art. 17 da Lei nº 10.865 de 2004).

3.4 VEÍCULOS, MÁQUINAS, AUTOPEÇAS, PNEUS NOVOS DE BORRACHA E CÂMARAS-DE-AR DE BORRACHA

Estão abrangidos pelo regime de incidência monofásica da contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS os produtos estabelecidos nos seguintes dispositivos: art. 1º da Lei nº 10.485/02 (BRASIL, 2012X); inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.485/02; inciso I, do art. 3º da Lei nº 10.485/02; e art. 5º da Lei nº 10.485/02, conforme estabelecido abaixo:

Tabela 4: Veículos, Máquinas e Autopeças Sujeitos à Incidência Monofásica

VEICULOS, MAQUINAS E AUTOPEÇAS	NCM	Alíquotas PIS %	Alíquotas COFINS %
Veículos Automotores e Máquinas Agrícolas Autopropulsadas	84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06	2,00	9,60
Autopeças - Vendas para Atacadistas, Varejistas e Consumidores	Anexos I e II da Lei nº 10.485/02	2,30	10,80
Autopeças - Vendas para Fabricantes de Veículos e Máquinas e de Autopeças	Anexos I e II da Lei nº 10.485/02	1,65	7,60
Pneumáticos (Pneus Novos e Câmaras-de-Ar)	40.11 e 40.13	2,00	9,50

Fonte: Tabela 4.3.10 EFD-Contribuições disponível em <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-contribuicoes/tabela-codigos/tabelas-de-codigos.htm>. Acesso em 26/05/2012.

A legislação ainda prevê a redução da base de cálculo das contribuições em relação às operações com caminhão chassi e caminhão monobloco e ainda certas máquinas e veículos, reduzindo em 30,2% e 48,1%, respectivamente,

conforme previsto no inciso I e II, do § 2º do art. 1º da Lei nº 10.485/2002 (BRASIL, 2012X):

Art. 1º - [...]

§ 2º A base de cálculo das contribuições de que trata este artigo fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso da venda de caminhões chassi com carga útil igual ou superior a 1.800 kg e caminhão monobloco com carga útil igual ou superior a 1.500 kg, classificados na posição 87.04 da TIPI, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal;

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de venda de produtos classificados nos seguintes códigos da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

Observa-se que na venda de autopeças para fabricantes de veículos e máquinas ou para fabricantes de autopeças, neste último caso para utilização na fabricação de autopeças, são utilizadas as alíquotas normais de PIS/PASEP e de COFINS, como disposto no art. 3º da Lei nº 10.485/2002 (BRASIL, 2012X):

Art.3º - As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de:

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante:

- a) de veículos e máquinas relacionados no art. 1º desta Lei; ou
- b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados;

Da mesma forma a Receita Federal do Brasil se pronuncia sobre esse assunto na Solução de Consulta nº 44, de 24 de Fevereiro de 2011, *in verbis*:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

EMENTA: TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. PRODUTOS DOS ANEXOS I E II DA LEI No 10.485, DE 2002. Nas vendas de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei no 10.485, de 2002, efetuadas por seus fabricantes para fabricantes de veículos e máquinas mencionados no art. 1º da mesma lei, aplica-se a alíquota de 7,6% para a COFINS. Caso o adquirente dessas autopeças, fabricante dos veículos e máquinas, vier a revendê-las, aplicará ele, sobre sua receita assim obtida, a alíquota da contribuição para o PIS/Pasep prevista no inciso II do art. 3º da Lei no 10.485, de 2002, na redação dada pela Lei no 10.865, de 2004.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/PASEP

EMENTA: TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. PRODUTOS DOS ANEXOS I E II DA LEI No 10.485, DE 2002. Nas vendas de autopeças relacionadas nos

Anexos I e II da Lei no 10.485, de 2002, efetuadas por seus fabricantes para fabricantes de veículos e máquinas mencionados no art. 1º da mesma lei, aplica-se a alíquota de 1,65% para a Contribuição para o PIS/PASEP. Caso o adquirente dessas autopeças, fabricante dos veículos e máquinas, vier a revendê-las, aplicará ele, sobre sua receita assim obtida, a alíquota da contribuição para o PIS/PASEP prevista no inciso II do art. 3º da Lei no 10.485, de 2002, na redação dada pela Lei no 10.865, de 2004.

Mas, se os fabricantes de máquinas e veículos que adquirirem tais autopeças forem revendê-las, irão aplicar as alíquotas de 2,3% para PIS/PASEP e de 10,8% para COFINS.

As receitas obtidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas, com a venda dos produtos citados acima, já foram tributadas pelo fabricante ou importador e, portanto, serão tributadas à alíquota zero, conforme o art. 3º, § 2º, inciso II, da lei nº 10.485/2002 (BRASIL, 2012X):

Art. 3º - As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: [...]

§ 2º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista, com a venda dos produtos de que trata: I - o caput deste artigo; [...].

Tais comerciantes devem fazer um controle das receitas de vendas com produtos sujeitos à incidência monofásica, pois estas serão excluídas na apuração da base de cálculo das contribuições.

3.4.1 Desconto de créditos

A respeito do desconto de crédito pelos fabricantes dos produtos abrangidos, quando este for sujeito ao regime da não cumulatividade o desconto de créditos na aquisição de insumos seguirá o disposto no art. 24, § 2º da Lei nº 11.727 de 2008 (BRASIL, 2012J):

Art. 24. - A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

Dessa forma, o crédito será aplicado com base nas alíquotas diferenciadas, que foram aquelas usadas pelo vendedor no momento do fato gerador.

Quanto aos comerciantes atacadistas e varejistas, revendedores dos produtos abrangidos, cujas alíquotas em suas vendas ficam reduzidas a zero, mesmo que submetidos ao regime de apuração não cumulativa, não podem apurar créditos referentes às aquisições de tais produtos.

3.4.2 Importação

Quanto à importação dos referidos veículos e máquinas, são fixadas as alíquotas dispostas nos §§ 3º à 5º e 9º, do art. 8º, da Lei nº 10.865 de 2004 (BRASIL, 2012X):

§ 3º Na importação de máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:

I - 2% (dois por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS-Importação.

§ 4º O disposto no § 3º deste artigo, relativamente aos produtos classificados no Capítulo 84 da NCM, aplica-se, exclusivamente, aos produtos autopropulsados.

§ 5º Na importação dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da NCM, as alíquotas são de:

I - 2% (dois por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 9,5% (nove inteiros e cinco décimos por cento), para a COFINS-Importação.

§ 9º Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da referida Lei, as alíquotas são de:

I - 2,3% (dois inteiros e três décimos por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 10,8% (dez inteiros e oito décimos por cento), para a COFINS-Importação.

Da mesma forma que as operações internas, nas operações com caminhão chassi e caminhão monobloco e ainda certas máquinas e veículos, a base

de cálculo é reduzida em 30,2% e 48,1%, respectivamente. (§ 3º do art. 7º da Lei nº 10.865/2004, BRASIL, 2012X).

3.4.2.1 Desconto de créditos na importação

Com relação aos créditos neste setor automotivo, as pessoas jurídicas enquadradas no regime não cumulativo poderão descontar créditos em relação à importação desses produtos, conforme prevê o art. 17 da Lei nº 10.485/2002 (BRASIL, 2012X), em seus incisos I e III:

Art. 17. - As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses.

I - dos §§ 1º a 3º, 5º a 7º e 10 do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda;

III - do § 9º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda ou à utilização como insumo na produção de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002.

Conforme o § 2º do art. 17 da Lei nº 10.865 de 2004, os créditos serão apurados mediante aplicação das alíquotas diferenciadas do PIS/PASEP e da COFINS utilizadas no mercado interno dos respectivos produtos.

3.5 MEDICAMENTOS, PRODUTOS DE PERFUMARIA, DE TOUCADOR OU DE HIGIENE PESSOAL

Desde abril de 2001 o PIS/PASEP e a COFINS são devidos por industriais ou importadores de produtos farmacêuticos de perfumaria, de toucador e higiene pessoal pela sistemática monofásica (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA J.J.F e ONO, 2011).

Conforme o inciso I, alínea “a”, do art. 1º da Lei nº 10.147/00 (BRASIL, 2012Y); e o inciso I, “b”, do art. 1º da Lei nº 10.147/00, estão instituídos neste regime os seguintes produtos:

Tabela 5: Produtos Fármacos e de Perfumaria Sujeitos à Incidência Monofásica

FÁRMACOS E PERFUMARIAS	NCM	Alíquotas PIS %	Alíquotas COFINS %
Produtos Farmacêuticos	1 – Posições: 30.01, 30.03 (exceto no código 3003.90.56), 30.04 (exceto no código 3004.90.46); 2 – Itens: 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2; e 3 – Códigos: 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00.	2,10	9,90
Produtos de Perfumaria, de Toucador ou de Higiene Pessoal.	1 – Posições: 33.03 a 33.07; 2- Códigos: 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00.	2,20	10,30

Fonte: Tabela 4.3.10 EFD-Contribuições disponível em <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-contribuicoes/tabela-codigos/tabelas-de-codigos.htm>. Acesso em 26/05/2012.

As receitas com os referidos produtos pelos atacadistas e varejistas já foram integralmente tributadas pelo PIS/PASEP e pela COFINS no produtor ou importador e serão excluídas da base de cálculo das contribuições de tais empresas, conforme dispõe o art. 2º da Lei nº 10.147/2000 (BRASIL, 2012Y):

Art. 2º- São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Sobre o regime de apuração da pessoa jurídica citada acima, a Solução de Consulta da Receita Federal do Brasil nº 98 de 16 de Setembro de 2011, esclarece:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/PASEP

EMENTA: A redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/PASEP, sobre a receita de venda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00, por pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador, é aplicável tanto a contribuintes sujeitos ao regime de apuração cumulativa quanto aos sujeitos ao regime de apuração não cumulativa.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

EMENTA: A redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/PASEP, sobre a receita de venda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00, por pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador, é aplicável tanto a contribuintes sujeitos ao regime de apuração cumulativa quanto aos sujeitos ao regime de apuração não cumulativa.

Os comerciantes atacadistas, quando realizarem tais vendas com alíquota zero, deverão informar esta condição nos devidos documentos fiscais e totalizar a parte, estas operações nos livros fiscais, tendo que emitir notas fiscais distintas para a venda dos produtos sujeitos à incidência monofásica e para as demais vendas (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA J.J.F e ONO, 2011).

3.5.1 Redução a zero de produtos químicos e farmacêuticos

Conforme prevê o § 3º do art. 2º da Lei nº 10.833 de 2003 (BRASIL, 2012H), as alíquotas incidentes sobre alguns produtos químicos e farmacêuticos podem ser reduzidas a zero, à critério do Poder Executivo:

§ 3º Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer a alíquota incidente sobre receita bruta decorrente da venda de produtos químicos e farmacêuticos, classificados nos Capítulos 29 e 30, sobre produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, e sobre sêmens e embriões da posição 05.11, todos da Tipi. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

Tal redução foi específica primeiramente à COFINS, e, posteriormente, o Decreto nº 5.217 de 2004 abrangeu também o PIS/PASEP. Atualmente, este assunto encontra-se consolidado no Decreto nº 6.426 de 2008.

3.5.2 Desconto de créditos

Com relação aos comerciantes atacadistas e varejistas, os mesmos não podem obter créditos de PIS/PASEP e COFINS, conforme dispõe o inciso I, do art.

3º das leis n.º 10.637/02 (BRASIL, 2012I) e 10.833/03 (BRASIL, 2012H), mais precisamente em seu inciso “b” se referindo este ao § 1º do art. 2º desta lei:

Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:
a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e
b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [...].

Ou seja, o § 1º do art. 2º citado acima se refere às vendas dos produtos monofásicos, e ainda o inciso II deste parágrafo, refere-se aos produtos farmacêuticos de perfumaria, de toucador e higiene pessoal, os quais, quando adquiridos para revenda, não dão direito aos créditos das contribuições.

Esse é também o entendimento da Receita Federal do Brasil, ao manifestar-se na Solução de Consulta nº 270, de 30 de Julho de 2010, *in verbis*:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/PASEP

EMENTA: INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO. COMERCIANTES ATACADISTAS E VAREJISTAS DE PRODUTOS DE PERFUMARIA. A aquisição para revenda de produtos de perfumaria relacionados no art. 1º, I, da Lei 10.147, de 2000, não gera direito a crédito nos termos do art. 3º, I, da Lei nº 10.833, de 2003.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

EMENTA: INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO. COMERCIANTES ATACADISTAS E VAREJISTAS DE PRODUTOS DE PERFUMARIA. A aquisição para revenda de produtos de perfumaria relacionados no art. 1º, I, da Lei 10.147, de 2000, não gera direito a crédito nos termos do art. 3º, I, da Lei nº 10.833, de 2003.

Com relação aos créditos das contribuições para os produtores e importadores, é concedido regime especial como será visto a seguir.

3.5.3 Crédito presumido

Além da incidência monofásica e da previsão de alíquota zero para alguns medicamentos, é concedido um regime especial de utilização de crédito presumido do PIS/PASEP e da COFINS às pessoas jurídicas que industrializem ou importem os medicamentos dispostos no art. 3º da Lei 10.147 de 2000 (BRASIL, 2012Y):

Art. 3º - Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às pessoas jurídicas que

procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI [...].

Este crédito presumido é determinado mediante a aplicação das alíquotas previstas no § 1º do art. 3º citado acima:

§ 1º O crédito presumido a que se refere este artigo será:

I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo;

II – deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial.

Ou seja, as alíquotas estabelecidas na alínea “a” do inciso I do art. 1º desta Lei são de 2,1% para o PIS/PASEP e de 9,9% para a COFINS sobre a receita bruta decorrente da venda destes medicamentos.

Portanto, a pessoa jurídica que importe ou que realize a industrialização dos referidos medicamentos irá pagar as contribuições de PIS/PASEP e de COFINS sobre os percentuais de 2,1% e 9,9% respectivamente, como já citado anteriormente e, além disso, terá o benefício do crédito presumido sobre estes mesmos percentuais.

As pessoas jurídicas beneficiárias deverão emitir notas fiscais distintas para as vendas dos produtos sujeitos às alíquotas monofásicas, que geram direito ao crédito presumido, para as vendas dos produtos sujeitos às alíquotas monofásicas e para as demais vendas. (art. 90 da IN SRF 247/2002, BRASIL, 2012D).

É importante lembrar que este crédito presumido pode ser usado pelos contribuintes enquadrados no regime cumulativo.

3.5.4 Incidência na importação

O PIS/PASEP e a COFINS incidentes na importação serão calculados mediante a aplicação das mesmas alíquotas utilizadas no mercado interno, sendo

elas 2,1% para o PIS/PASEP e 9,9% para a COFINS referente à importação de produtos farmacêuticos, e 2,2% para o PIS/PASEP e 10,3% para a COFINS referente à importação de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal.

3.5.4.1 Desconto de créditos na importação

Em relação à importação dos referidos produtos, é permitido às pessoas jurídicas dos setores farmacêuticos e de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, o desconto de créditos quando os produtos forem destinados à revenda.

Tais créditos serão apurados mediante a aplicação das alíquotas diferenciadas do PIS/PASEP e da COFINS sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições incidentes na importação.

3.6 BEBIDAS FRIAS

Quanto ao ramo de bebidas frias, aplicado aos importadores e às pessoas jurídicas que procedam à industrialização, conforme estabelece o art. 58-A da Lei nº 10.833/03 (BRASIL, 2012H), estão abrangidos pela incidência monofásica:

Tabela 6: Bebidas Frias Sujeitas à Incidência Monofásica

BEBIDAS FRIAS	Alíquotas PIS %	Alíquotas COFINS %
Águas Minerais Artificiais e Águas Gaseificadas Artificiais	3,50	16,65
Águas Minerais Naturais, Incluídas as Naturalmente Gaseificadas	3,50	16,65
Refrigerantes	3,50	16,65
Preparações Compostas, não Alcoólicas, para Elaboração de Bebida Refrigerante	3,50	16,65
Refrescos, Isotônicos e Energéticos	3,50	16,65
Cervejas de Malte e Cervejas Sem Álcool	3,50	16,65
Chope e Cervejas de Malte Quando Vendidas a Granel	3,50	16,65

Fonte: Tabela 4.3.10 EFD-Contribuições disponível em <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-contribuicoes/tabela-codigos/tabelas-de-codigos.htm>. Acesso em 26/05/2012.

Com relação à venda pelos comerciantes atacadistas e varejistas, o art. 58-B da lei nº 10.833/2003 (BRASIL, 2012H), dispõe:

Art. 58-B. Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em relação às receitas decorrentes da venda dos produtos de que trata o art. 58-A desta Lei auferidas por comerciantes atacadistas e varejistas.

No entanto, conforme o art. 58-E da referida lei, para efeitos de apuração do IPI, equiparam-se a industrial o comerciante atacadista dos produtos abrangidos, inclusive os encomendantes de industrialização e ainda o comerciante varejista que adquirir os produtos diretamente de estabelecimento industrial, de encomendante ou importador dos mesmos.

E, portanto, para fins de redução a zero das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS, não se consideram comerciantes atacadistas nem varejistas as pessoas jurídicas citadas acima, ou seja, o industrial dos produtos abrangidos que os adquirir de outro industrial ou importador para revenda. (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA J.J.F e ONO, 2011)

Nessa hipótese, o contribuinte enquadrado no regime não cumulativo pode tomar créditos sobre a aquisição desses produtos aplicando as mesmas alíquotas da operação de revenda, ou seja, as alíquotas diferenciadas.

3.6.1 Desconto de créditos

Quando o fabricante dos produtos abrangidos for sujeito ao regime da não cumulatividade o desconto de créditos na aquisição de insumos seguirá a disposição no art. 24, § 2º da Lei nº 11.727 de 2008 (BRASIL, 2012J):

Art. 24 - A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

Ou seja, o crédito será aplicado com base nas alíquotas diferenciadas, que foram aquelas usadas pelo vendedor no momento do fato gerador.

No entanto, quanto aos comerciantes atacadistas e varejistas, revendedores dos produtos abrangidos, cujas alíquotas em suas vendas ficam reduzidas a zero, mesmo que submetidos ao regime de apuração não cumulativa, não podem apurar créditos referentes às aquisições de tais produtos.

3.6.2 Importação

Conforme o inciso II do art. 58-C da Lei nº 10.833 de 2003 (BRASIL, 2012H), as alíquotas aplicadas sobre o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação devidas pelos importadores dos produtos abrangidos será de 2,5% e 11,9%, respectivamente.

3.6.2.1 Desconto de créditos na importação

Com relação aos créditos na importação dos referidos produtos, as pessoas jurídicas fabricantes e incluídas no regime não cumulativo, deverão seguir o disposto no § 3º do inciso II do art. 15 da Lei nº 10. 10.865/2004 (BRASIL, 2012E):

Art. 15 - As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: [...]

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes; [...]

§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

Dessa forma, aplicarão sobre os créditos decorrentes destas importações as alíquotas normais de 1,65% para o PIS/PASEP-Importação e de 7,6% para a COFINS-Importação.

Já para as pessoas jurídicas quando da importação para revenda dos produtos abrangidos, os créditos serão determinados mediante aplicação das alíquotas de 2,5% para o PIS/PASEP-Importação e de 11,9% para a COFINS, conforme estabelece o § 3º-A do art. 17 da Lei nº 10.865/2004 (BRASIL, 2012E):

Art. 17 - As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses. [...]

VI – do art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, quando destinados à revenda. [...]

§ 3º-A. Os créditos de que trata o inciso VI deste artigo serão determinados conforme os incisos do art. 58-C da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Portanto e conforme já disposto no art. 58-C citado no artigo acima, as alíquotas usadas para os créditos dos produtos importados pelos revendedores serão as mesmas utilizadas no momento da venda.

3.6.3 Regime especial de tributação das bebidas frias (REFRI)

A pessoa jurídica importadora ou que industrialize as bebidas abrangidas poderá optar pelo Regime Especial de Tributação (REFRI), onde as contribuições de PIS/PASEP e de COFINS são determinadas mediante utilização de base de cálculo apurada a partir de preços médios de venda (art. 58-J da Lei nº 10.833/2003, BRASIL, 2012H).

Esta tributação abrange toda a cadeia de industrialização e comercialização, aplicando-se, inclusive, nas vendas a consumidor final pelo importador ou pela pessoa jurídica industrial de produtos por ela fabricados. (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA J.J.F e ONO, 2011, p. 397)

Este regime especial consiste na substituição das alíquotas *ad valorem* por valores específicos sobre a quantidade de mercadoria vendida, o chamado valor base por litro do produto, que representa:

[...] um percentual do chamado Preço de Referência (PR) de cada marca comercial de produto. Para essa finalidade, as marcas comerciais foram agrupadas em função do tipo de produto (refrigerantes, cervejas, chopes e isotônicos), do tipo de embalagem (pet, lata ou vidro) e da faixa de preço. (OLIVEIRA F.R; OLIVEIRA J.J.F e ONO, 2011, p. 397-398)

Sobre tais precentuais o art. 58-L da Lei nº 11.033/2003 (BRASIL, 2012H) dispõe:

Art. 58-L. O Poder Executivo fixará qual valor-base será utilizado, podendo ser adotados os seguintes critérios:

- I- até 70% (setenta por cento) do preço de referência do produto, apurado na forma dos incisos I ou II do § 4º do art. 58-J desta Lei, adotando-se como residual, para cada tipo de produto, o menor valor-base dentre os listados;
- II- o preço de venda da marca comercial do produto referido no inciso III do § 4º do art. 58-J desta Lei.

O art. 58-M da Lei nº 10.833/2003 (BRASIL, 2012H) em seu inciso II, dispõe as alíquotas das contribuições devidas pelo contribuinte optante pelo Regime Especial, as quais são 2,5% para o PIS/PASEP e de 11,9% para COFINS e que deverão ser aplicadas sobre o valor base por litro do produto.

Com relação às vendas de tais bebidas auferidas por comerciantes atacadistas e varejistas, foram reduzidas a zero as alíquotas das contribuições de PIS/PASEP e de COFINS. (Art. 58-B da Lei nº 10.833/2003, BRASIL, 2012H).

Os importadores dos referidos produtos utilizarão as alíquotas de 2,5% e de 11,9% para o PIS/PASEP-Importação e para a COFINS-Importação, respectivamente.

3.6.3.1 Créditos da não cumulatividade no regime especial

A pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo fabricante dos referidos produtos pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou exportação (art. 24 da Lei nº 11.727/2008, BRASIL, 2012J).

Estes créditos correspondem às alíquotas diferenciadas, que foram as devidas pelo vendedor em decorrência da operação.

Já os comerciantes atacadistas e varejistas não podem descontar créditos em relação à aquisição destes produtos, mesmo que submetidos ao regime não cumulativo.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil é um país com uma carga tributária bastante elevada quando comparado com outros países. Por esse motivo, a maioria das empresas enfrentam dificuldades para alcançar seus objetivos, pois uma parte significativa de seu faturamento é destinada ao pagamento de suas obrigações fiscais e isso impede a realização de novos investimentos e ainda implica danos ao fluxo de caixa das empresas.

Diante desta realidade, são reservados para as empresas diversos tipos de benefícios e regimes de tributação, os quais, dependendo do tipo de empresa e das atividades desta, é necessário que sejam analisados para identificar qual será aquele que será utilizado pela organização para o melhor desempenho de suas atividades e o seu constante crescimento.

A respeito destes regimes diferenciados, no que se refere aos tributos federais, mais precisamente às contribuições de PIS/PASEP e de COFINS, além das contribuições normais sobre o faturamento, sobre a importação e sobre a folha de salários, existem ainda o mecanismo da substituição tributária e a sistemática da incidência monofásica.

Neste estudo foi realizado uma análise das possibilidades de créditos no que se refere às aquisições de produtos sujeitos à incidência monofásica, onde esses créditos podem ser utilizados de variadas formas, dependendo do tipo de produto ou operação. Na maioria dos grupos de produtos estudados, quem está responsável pelo recolhimento das contribuições é o fabricante e o importador e nas próximas etapas de comercialização do produto tal tributação não existe.

No caso do álcool, além dos fabricantes e importadores, o distribuidor também é responsável pelo recolhimento das contribuições por meio das alíquotas diferenciadas, ficando apenas o comerciante varejista e atacadista desonerado da tributação.

Há casos em que as alíquotas utilizadas para o desconto de créditos são as normais do regime não cumulativo, como é o caso da compra de combustíveis para utilização como insumos. No entanto, há situações para este produto onde não há a possibilidade de creditamento, tal como a compra pelos revendedores, já que estes estão desonerados das contribuições.

Na compra de bebidas frias o aproveitamento já é diferente, pois as alíquotas utilizadas para o crédito das aquisições para utilização como insumos são as alíquotas diferenciadas de tais produtos.

Portanto, este estudo buscou afirmar o quão necessário se faz o conhecimento e a análise das diversas formas de creditamento das contribuições de PIS/PASEP e de COFINS quando da aquisição dos produtos sujeitos à tributação diferenciada de tais contribuições sociais.

Enfim, através da presente análise, vários fatores que dizem respeito ao PIS/PASEP e à COFINS e as devidas formas de creditamento foram esclarecidas, aperfeiçoando o desenvolvimento profissional e incentivando cada vez mais os profissionais contábeis e empresários a terem este conhecimento, pois o mesmo traz benefícios para a empresa, diminuindo a carga tributária em algumas fases de comercialização e desonerando outras.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br>. A

_____. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br>. B

_____. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de Agosto de 2001. **Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências**. Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. C

_____. Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de Novembro de 2002. **Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral**. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2002/in2472002.htm>. D

_____. Lei nº 10.865, de 30 de Abril de 2004. **Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências**. Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. E

_____. Lei nº 9.718, de 27 de Novembro de 1998. **Altera a Legislação Tributária Federal**. Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. F

_____. Lei nº 11.941, de 27 de Maio de 2009. **Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição**. Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. G

_____. Lei nº 10.833, de 29 de Dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências**. Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. H

_____. Lei nº 10.637, de 30 de Dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências**. Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. I

_____. Lei nº 11.727, de 23 de Junho de 2008. **Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição**

para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na produção e comercialização de álcool. Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. J

_____. Decreto nº 5.442, de 9 de Maio de 2005. **Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não cumulativa das referidas contribuições.** Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. K

_____. Lei nº 12.402, de 2 de Maio de 2011. **Regula o cumprimento de obrigações tributárias por consórcios que realizarem contratações de pessoas jurídicas e físicas; acresce dispositivos à Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000, que institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação; altera a legislação e dá outras providências.** Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. L

_____. Lei Complementar nº 70, de 30 de Dezembro de 1991. **Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências.** Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. M

_____. Lei nº 11.196, de 21 de Novembro de 2005. **Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPEs, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera a legislação e dá outras providências.** Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. N

_____. Lei Complementar nº 128, de 19 de Dezembro de 2008. **Altera a legislação e dá outras providências.** Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. O

_____. Lei nº 10.560, de 3 de Julho de 2002. **Dispõe sobre a incidência das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nas hipóteses que menciona, e dá outras providências.** Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. P

_____. Lei nº 10.336, de 19 de Dezembro de 2001. **Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências.** Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. Q

_____. Decreto nº 5.059, de 30 de Abril de 2004. **Reduz as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP) e querosene de aviação.** Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. R

_____. Instrução Normativa nº 876, de 18 de Setembro de 2008. **Aprova o aplicativo de opção pelo Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre Combustíveis e Bebidas (Recob).** Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. S

_____. Lei nº 11.116, de 18 de Maio de 2005. **Dispõe sobre o Registro Especial, na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, de produtor ou importador de biodiesel e sobre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda desse produto; altera as Leis nº 10.451, de 10 de maio de 2002, e 11.097, de 13 de janeiro de 2005; e dá outras providências.** Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. T

_____. Decreto nº 7.768, de 27 de Junho de 2012. **Altera o Decreto nº 5.297, de 6 de dezembro de 2004, que dispõe sobre os coeficientes de redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes na produção e na comercialização de biodiesel, e sobre os termos e as condições para a utilização das alíquotas diferenciadas.** Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. U

_____. Decreto nº 6.573, de 19 de Setembro de 2008. **Fixa coeficiente para redução das alíquotas específicas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool e estabelece os valores dos créditos dessas contribuições que podem ser descontados na aquisição de álcool anidro para adição à gasolina.** Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. V

_____. Lei nº 10.485, de 3 de Julho de 2002. **Dispõe sobre a incidência das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nas hipóteses que menciona, e dá outras providências.** Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. X

_____. Lei nº 10.147, de 21 de Dezembro de 2000. **Dispõe sobre a incidência da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nas operações de venda dos produtos que especifica.** Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. Y

_____. Lei nº 11.033, de 21 de Dezembro de 2004. **Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências.** Disponível em <http://www.presidencia.gov.br>. W

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**.5.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GIL, Antonio Carlos. **Metodologia do ensino superior**.2.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**.3.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

OLIVEIRA, et al. **Manual de contabilidade tributária**. 2.ed.São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de; OLIVEIRA, Jonathan José F. de; ONO, Juliana M. O. **Manual do PIS e da COFINS**. 3.ed. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2011.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5.ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta da Receita Federal nº 95, de 23 de Junho de 2009.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta da Receita Federal nº 06, de 24 de Fevereiro de 2012.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta da Receita Federal nº 211, de 04 de Junho de 2010.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta da Receita Federal nº 02, de 26 de Janeiro de 2009.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta da Receita Federal nº 44, de 24 de Fevereiro de 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta da Receita Federal nº 98, de 16 de Setembro de 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta da Receita Federal nº 270, de 30 de Julho de 2010.

REIS, Luciano Gomes; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. **Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais**.2.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade tributária**: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**.3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio. **Manual de direito financeiro & direito tributário**.14.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SANTOS, Cleônimo dos. **Como calcular e recolher PIS/Pasep e COFINS**.4.ed. São Paulo: IOB, 2007.

SANTOS, Cleônimo dos; BARROS, Sidney Ferro. **Imposto de renda pessoa jurídica para contadores: inclui simples nacional, CSLL, PIS/Pasep e COFINS**. 2.ed. São Paulo: IOB Thomson, 2007.

Site Econet Editora. Disponível em

http://www.econeteditora.com.br/index.asp?url=/links_pagina_inicial/pis_cofins/area_especial/incidencia_monofasica.php?1=1. Acessado em 29/04/2012.

Site da Receita Federal do Brasil. Sítio Sped. Disponível em:

<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-contribuicoes/tabela-codigos/tabelas-de-codigos.htm>. Acesso em 26/05/2012.