

# A REFORMA TRIBUTÁRIA E A PROPOSTA DA INSTITUIÇÃO DA CBS: CREDITAMENTOS NA NÃO-CUMULATIVIDADE E NA MONOFASIA

*Blader Henrique Soares*<sup>27</sup>

**SUMÁRIO:** Introdução; 1 Breves considerações sobre as principais propostas de reforma tributária. As PECs 45, 110 e o PL 3887; 2 A CBS e os litígios sobre o creditamento do PIS/COFINS sobre insumos. O entendimento do Superior Tribunal de Justiça; 3 O creditamento da CBS e o regime monofásico. Litígio em relação ao PIS/COFINS. Segurança jurídica; Conclusão; Referências.

**RESUMO:** O presente trabalho analisou as principais propostas de reforma tributária, com ênfase no Projeto de Lei nº 3.887, enviado pelo Governo Federal à Câmara dos Deputados, ainda pendente de análise e de debates, a fim de verificar se a proposta é suficiente para findar litígios atuais sobre o PIS e a COFINS. Utilizando a metodologia descritiva e, quanto aos procedimentos, a pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, foram detalhados as principais sugestões quanto à substituição do PIS e da COFINS pela CBS, o regime não-cumulativo desta, os critérios de apropriação, manutenção, devolução e de utilização dos créditos nas aquisições de bens e serviços, e a insuficiência dessa proposição para simplificar a tributação da receita bruta e findar os atuais litígios sobre o conceito de insumo para aquelas contribuições. Após, foram destacados os litígios e premissas jurídicas a respeito da exclusão do direito de crédito em relação a contribuintes sujeitos ao regime monofásico e verificou-se a premissa adotada no projeto. Este estudo concluiu que as proposições legislativas têm o condão de simplificar, dar transparência, trazer neutralidade e estabilidade jurídica ao sistema tributário nacional, mas necessitam de incrementos, especialmente para que os institutos a serem criados sejam regulados por regras específicas, claras e que evitem a utilização de conceitos indeterminados, sob pena de reavivar os atuais debates analisados.

**Palavras-chave:** Reforma tributária; CBS; Não-cumulatividade; Regime monofásico.

**Abstract:** This paper analyzed the main tax reform proposals, with emphasis on Bill No. 3,887, sent by the Federal Government to the Chamber of Deputies, still pending analysis and debate, in order to verify whether the proposal is sufficient to end current litigations on PIS and COFINS. Using the descriptive methodology and, regarding the procedures, the bibliographical and jurisprudential research, the main suggestions regarding the replacement of PIS and COFINS by CBS were detailed, its non-cumulative regime, the criteria for appropriation, maintenance, return and use of credits in the acquisition of goods and services, and the insufficiency of this proposal to simplify the taxation of gross revenue and end the current disputes over the concept of input for those contributions. Afterwards, the litigation and legal premises regarding the exclusion of the credit right in relation to taxpayers subject to the single-phase regime were highlighted and the assumption adopted in the project was verified. This study concluded that the legislative proposals have the power to simplify, provide transparency, bring neutrality and legal stability to the national tax system, but they need increments, especially so that the institutes to be created are regulated by specific, clear rules that avoid use of indeterminate concepts, under penalty of reviving the current debates analyzed.

**Key-words:** Tax reform; CBS; Non-cumulativeness; Single-phase regime.

## INTRODUÇÃO

<sup>27</sup> Advogado, especialista em direito tributário e planejamento fiscal, mestrando em Direito. E-mail:bladerhenrique@gmail.com.

O presente estudo buscará analisar o tema da não-cumulatividade e da sistemática da tributação concentrada (regime monofásico) constantes na proposta de instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, conforme Projeto de Lei nº 3.887/2020, enviado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, em substituição às contribuições sociais ao PIS e à COFINS, e sua eficiência para solucionar específicos litígios tributários atuais envolvendo aquelas contribuições.

Há uma percepção crescente da população de que a carga tributária é desproporcional à retribuição governamental por meio de serviços públicos de qualidade e incentivos reais ao desenvolvimento da economia, o que torna as normas tributárias regras de rejeição social, razão pela qual, diante do Estado aético (Martins, 2014, 221), cuja “necessidade não conhece princípios” (idem, 227), o adimplemento da obrigação tributária é impulsionado apenas pelas sanções aplicáveis pelo seu descumprimento (ob. cit., 222).

A origem desse sentimento nacional de rejeição lastreia-se nas ineficazes políticas públicas apresentadas e na evidenciação de que a “causa da carga tributária está no gasto público desordenado [...] [que] não consegue fazer face às demandas sociais e econômicas do povo brasileiro” (Pontes, 2008, 150).

Em outros dizeres, arrecada-se muito, mas se gasta ainda mais e muito mal, situação agravada pela busca incessante do Governo na equalização das contas públicas, além dos desvios que atualmente têm sido desvendados, em inobservância ao princípio da neutralidade, criando-se exações com fatos jurígenos complexos (Coêlho, 1998, 203) “que nem o Fisco nem os contribuintes conseguem mais entender [...], circunstâncias [que] favorecem abertamente o planejamento fiscal abusivo e abrem espaço para uma intensa litigiosidade” (Maciel, 2011, p. B-2).

Nesse cenário, atualmente pela pandemia mundial decorrente do Sars-CoV-2 ou da Covid 19, a reforma tributária brasileira é tema que tem ganhado força no último ano.

Dentre os diversos projetos apresentados, destacam-se, em razão de apoio político e técnico, as Propostas de Emenda Constitucional nº 45, em trâmite na Câmara dos Deputados, e nº 110, discutida no Senado Federal, além do referido PPL 3887 (Brasil, 2020a), ainda sem apreciação pela Câmara dos Deputados. Até meados de março do ano corrente, a PEC 45 estava tramitando de forma preferencial, contando com grandes avanços em sua tramitação, com a realização de audiências públicas e, inclusive, elaboração de relatório final pelo seu Relator, deputado Aguinaldo Ribeiro (PP-PB), em 12/05/2021, no qual concluiu pela sua viabilidade para a simplificação e desenvolvimento do sistema tributário brasileiro, reduzindo-se a insegurança jurídica, a guerra fiscal entre

os entes federados e aumento da eficiência e transparência da administração tributária (Brasil, 2021), ao substituir cinco tributos pelo Imposto sobre Bens e Serviços – IBS.

Entretanto, no final de março de 2021, o Vice-Presidente da Câmara dos Deputados, deputado Marcelo Ramos (PL/AM), apresentou manifestações públicas (CACB, 2021) declarando apoio ao denominado “Projeto Simplifica Já”, cujas propostas legislativas foram aglomeradas na Emenda Substitutiva Global nº 144 à PEC 110 do Senado. Essas declarações foram inusitadas, pois, até então, as atenções e os esforços, inclusive governamentais, estava na mencionada PEC 45, enquanto que aquela Emenda Substitutiva foi apresentada pelos Municípios, apoiados por entidades de classe de fiscais tributários e sindicatos.

Diante dessa intenção articulação política, a proposta inicial apresentada pelo Governo Federal, de substituição do PIS e da COFINS pela CBS não tem gerado grandes debates, o que se comprova pelo pedido de cancelamento da solicitação de atribuição do regime de urgência (art. 64, §1º, CF) ao trâmite do referido PL 3887 pelo Chefe do Executivo Federal, em setembro/2020 (Brasil, 2020a).

No primeiro item, serão sintetizadas e comparadas as principais regras trazidas pelas PECs 45/2019, 110/2019 e PL 3887, possibilitando uma visão geral das propostas de reforma tributária. No capítulo segundo, serão analisadas as alterações sugeridas na instituição da CBS especificamente para a temática de apropriação de créditos no regime não-cumulativo e o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ (2018). No item seguinte, analisar-se-á a proposição da CBS em relação ao regime monofásico e sua compatibilidade com o entendimento firmado pelo STJ (2017; 2021).

A metodologia utilizada será descritiva (Raupp, Beuren, 2006, 81-82) e, quanto aos procedimentos, compreenderá a pesquisa bibliográfica e jurisprudencial.

## **1. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE AS PRINCIPAIS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA. AS PECS 45, 110 E O PL 3887**

A busca por técnicas de aprimoramento do sistema tributário nacional, por meio de alteração, simplificação e mesmo revogação de suas regras, é medida imperiosa para se reduzir os encargos vinculados à tributação (e não necessariamente a arrecadação em si) e, conseqüentemente, se possibilite a retomada de investimentos, especialmente em setores estratégicos, concretizando-se a eficiência econômica e a simplicidade administrativa, objetivos do Sistema Tributário (Schoueri, 2018, 42-49), já que outros

objetivos desse sistema (como a responsabilidade política e a flexibilidade) dependerão de inovações legislativas e conscientização dos representantes da sociedade.

O sistema tributário deveria, portanto, se basear nos princípios da simplicidade (reduzindo-se as obrigações acessórias existentes, não se utilizando de regras dúbias e de regimes especiais de tributação em excesso), da transparência (quanto à arrecadação e aos gastos, assegurando moralidade pública), da neutralidade (redução do caráter punitivo e da onerosidade excessiva, evitando-se intervenções indiretas na economia e concorrência) e da estabilidade (segurança jurídica e publicidade dos entendimentos administrativos).

A observância real destas premissas poderia ensejar a mudança do comportamento tanto da Administração pública quanto dos contribuintes, tornando a relação jurídica menos contenciosa e mais cooperativa a partir da transparência (Schoueri, 2016, 30-49).

O vigente sistema tributário brasileiro é altamente completo e inobserva aqueles princípios. Aliás, esse reconhecimento consta em todas as propostas legislativas que buscaram a sua reforma, como destacado no relatório final da reforma tributária pela Comissão Mista, elaborado pelo deputado Aguinaldo Ribeiro (Brasil, 2021, 46-52), ao detalhar o histórico daquelas diversas tentativas de reforma tributária após a promulgação da Carta Maior de 1988, concluindo que “persiste a má qualidade da tributação sobre o consumo no país, derivada da ainda presente cumulatividade dos tributos no processo produtivo e da falta de coordenação e cooperação entre os entes federados” (idem, 51).

Atualmente, são quatro as principais propostas legislativas que buscam atualizar, simplificar e modernizar o sistema tributário nacional, a saber: (1) a PEC nº 45 (Brasil, 2019a), em debate na Câmara dos Deputados; (2) a PEC nº 110 (Brasil, 2019b), a ser apreciada pelo Senado Federal; (3) o Projeto de Lei nº 3.887 (Brasil, 2020a) e (4) a Emenda Substitutiva Global nº 144 à PEC 110 (Brasil, 2020b).

A modificação da tributação por meio de alteração constitucional é mais ampla, tem o condão de gerar maior benefício, mas exige apoio político muito maior, até pelo seu quórum de deliberação (art. 60, §2º, CF).

Nas PECs 45 e 110 são propostas regras para extinção de diversos tributos, que seria substituídos pelo Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e pelo Imposto Seletivo – IS, sendo que o primeiro incidiria sobre toda e qualquer receita (bruta) auferida em razão da venda de bens (mercadorias) e prestação de serviços, direitos tangíveis e intangíveis, locação de bens, adotando as materialidades, portanto, que hoje constituem as hipóteses de incidência do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS (PEC 45) e, ainda, o IPI, IOF, Pasep, CIDE-Combustíveis e Salário educação no caso da PEC 110 (mais ampla, portanto). Já o IBS

teria característica seletiva, extrafiscal e desencorajadora de consumo de bens considerados nocivos (“externalidades negativas”) à sociedade (PEC 45) ou meramente arrecadatório (PEC 110), em relação a setores essenciais à economia nacional, como combustíveis, energia elétrica e telecomunicações (Brasil, 2019c, 6-7).

Além de introduzir inúmeras outras regras, como por exemplo, alíquotas nacionais uniformes (PEC 110) ou de referência (PEC 45), prazo para transição da partilha da arrecadação do IBS (15 ou 50 anos, respectivamente) e regras de competência tributária, com valorização do princípio do destino do bem ou serviço, essas proposições legislativas têm como principal objetivo, que lhes é comum, “a racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e prestação de serviços, base tributável atualmente compartilhada” (Brasil, 2019c, 2) por todos os entes federados.

A aprovação de qualquer delas, portanto, torna-se tarefa árdua, complexa, demorada e sujeita a críticas técnicas expressivas, sintetizadas por Rodrigo Orair e Sérgio Gobetti (2019, 12-13) e como destacam Hamilton Dias de Souza, Humberto Ávila e Roque Carrazza, ao pontuarem a incompatibilidade na utilização de alíquota única para o IBS, a “proibição a emendas constitucionais que reduzam a autonomia dos entes federativos” (2019, 5-6) e a insegurança jurídica na criação do IS sem definição de sua hipótese de incidência, cálculo e partilha da sua arrecadação com os demais entes políticos.

Importante acrescentar que a PEC 110 traz outras alterações não previstas na PEC 45, tais como a extinção da CSLL, atribuição da competência tributária do ITCMD para a União e ampliação da materialidade do IPVA para abarcar aeronaves e embarcações (Brasil, 2019c, 7), além de autorizar a instituição de adicional do IBS vinculado à previdência social.

Já a Emenda Substitutiva Global nº 144 (Brasil, 2020b) propõe a integração das administrações tributárias de todos os entes federados, buscando valorizar as informações por meio de uma governança de dados (Brasil, 2020b: 9) e de unificação dos cadastros e obrigações acessórias dos contribuintes, melhorando a transparência e confiança mútuas, especificamente em relação ao ISS e ao ICMS, que não seriam substituídos, mas teriam suas regras atualizadas para modernização do sistema tributário.

Alguns dos principais pontos de destaque dessa proposição são (i) a inclusão de materialidade ao campo de incidência do ISS correspondente à locação de bens móveis, cessões ou oneração de direitos e fornecimento de bens intangíveis, a despeito da Súmula Vinculante nº 31, sob a justificativa de que “o próprio STF não tem seguido os pressupostos dessa súmula, julgando favorável à incidência do ISS sobre bens imateriais [...] como nos casos de leasing e cessão de marcas” (Brasil, 2020b, 15).

E (ii) unificação das legislações estaduais sobre ICMS em uma lei nacional complementar; (iii) unificação do PIS e da COFINS como contribuição sobre valor agregado, de competência da União; (iv) ampliação do creditamento de ICMS, abarcando indistintamente aquisições relacionadas ao desenvolvimento da atividade econômica “na forma da lei complementar” (idem, 10); (v) apuração do ICMS “por fora”, é dizer, não incidirá sobre si ou outros tributos, vedando-se a redução de sua base de cálculo, mas mantendo-se a exigência de diferencial de alíquotas em operações interestaduais, sem distinção entre a natureza do adquirente (consumidor final ou não); e (vi) busca aprimorar o modelo de tributação sobre a folha, cuja alíquota poderá ser reduzida (“desoneração parcial”) em razão de dados indicadores (salário médio, número de empregados), o que “(i) promove e estimula a empregabilidade; (ii) diminui a informalidade; e (iii) Reduz a pejetização” (Brasil, 2020b, 18).

O Projeto de Lei nº 3.887 (Brasil, 2020a) foi apresentado pelo Governo Federal como forma de simplificação, “unificação dos tributos sobre consumo” e reestruturação das complexas legislações que regulam o PIS e a COFINS, propondo suas extinções e substituição pela Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS, cujo critério material seria a receita bruta, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977, equivalente ao conceito de faturamento, delimitado pelo STF (2008): resultado da venda de bens e serviços, apesar de aquela regra também prever a oneração de receitas advindas da atividade econômica exercida com habitualidade (inciso IV do referido artigo 12) e o art. 2º, §1º, do Projeto determinar a incidência da CBS sobre “receitas decorrentes de acréscimos à receita bruta [...] tais como multas e encargos”, o que não parece observar aquele entendimento do STF (2008).

Esse projeto visa introduzir interessantes regras a respeito da (i) responsabilização das plataformas digitais sobre o recolhimento da contribuição quando o vendedor não emitir nota fiscal (art. 5º); (ii) base de cálculo, que não seria composta por outros tributos (art. 7º); (iii) modernização da não-cumulatividade, que permitirá o creditamento em relação a todas as aquisições de bens e serviços, condicionando-o apenas ao destacamento em documento fiscal e, na hipótese de declaração de inidoneidade, à comprovação da realização de operação de entrada e do pagamento pela aquisição (arts. 9º e 10); e (iv) institui a vedação expressa ao creditamento nas hipóteses de aquisições ou vendas não oneradas pela CBS, por exemplo, no caso da isenção (art. 37) em relação às receitas advindas de produtos submetidos ao regime especial monofásico (arts. 11, 32, 33, 37 e 38).

O presente estudo detalhará, na sequência, as inovações sintetizadas nos itens (iii) e (iv) acima, buscando verificar se serão suficientes à superação dos litígios envolvendo a temática de creditamento de insumos e no regime monofásico, objeto de recentes litígios no âmbito do STJ (2018; 2021), com repercussões no STF (2014).

## **2. A CBS E OS LITÍGIOS SOBRE O CREDITAMENTO DO PIS/COFINS SOBRE INSUMOS. O ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

Uma das formas possíveis para se amenizar os encargos tributários é sua redução, a partir da tomada e utilização de créditos em operações mercantis sujeitas à sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS (Harada, 2013, 277), cujo um dos maiores entraves entre contribuintes e a Administração tributária “é o conceito atribuído a insumos [...] já que a Receita Federal vem interpretando as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003 de forma **restritiva**” (Rodrigues, 2013, 102, destaque original).

O princípio da não-cumulatividade atribui neutralidade à tributação dentro de uma cadeia produtiva, cuidando-se de direito constitucional (art. 195, §12, CF), mas de eficácia limitada, pois dependerá da escolha do legislador ordinário sobre os setores econômicos sujeitos a essas contribuições não cumulativas. Em síntese, o adquirente de bens e serviços necessários ao desenvolvimento de sua atividade mercantil registrará créditos de PIS e de COFINS, às alíquotas de 1,65% e 7,60%, respectivamente, sobre o custo de aquisição daqueles, que poderão ser compensados diretamente com débitos dessas contribuições, apurados sobre sua receita bruta.

Com efeito, ao incluir o mencionado parágrafo 12 ao artigo 195 da CF, a Emenda Constitucional nº 42 não estabeleceu qualquer restrição ao creditamento, apenas tendo determinado que competiria ao legislador ordinário a definição dos setores da atividade econômica que estariam sujeitos à sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS (Costa, 2013, 301), o que foi procedido pelas Leis nºs 10.637 (art. 8º) e 10.833 (art. 10).

Nada obstante, ao regulamentar aqueles diplomas, a Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB firmou entendimento, por meio das Instruções Normativas nºs 247 e 404 (SRFB, 2002 e 2004), de que *insumos* seriam apenas aqueles bens utilizados na prestação de serviços e na fabricação de produtos destinados à venda, ou seja, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Também seriam insumos os serviços prestados por

pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou na prestação de outros serviços.

Contudo, o termo insumos possui o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional - e até no estrangeiro (*input*, em inglês) -, isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, *necessários* à produção de bens e serviços (por exemplo, matérias-primas, maquinário, mão-de-obra, energia elétrica, *marketing*, serviços-meio), o que justifica a afirmação de que, a correta manutenção de créditos sobre esses custos favoreceria todos os setores econômicos sujeitos à não-cumulatividade.

Essa foi a definição estabelecida pelo STJ (2018) ao fixar a tese nos temas nºs 779 e 780, em sede de recurso repetitivo, de que:

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de *essencialidade ou relevância*, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (STJ, 2018).

Importante destacar que houve a interposição de recurso, pela Fazenda Nacional, direcionado ao Supremo Tribunal Federal, que foi sobrestado no âmbito do próprio STJ, em razão do reconhecimento da repercussão geral do tema nº 756, nos autos do RE 841.979 (STF, 2014), a evidenciar que a discussão ainda está longe de ser definida.

É nesse contexto litigioso que os artigos 9º e 10 do PL 3.887 (Brasil, 2020a) preveem a não-cumulatividade como regra da CBS, apenas excepcionada em relação às operações imunes (art. 20), isentas (arts. 21 a 29) e sujeitas à tributação concentrada (arts. 32, 33 e 37), assegurando o direito à apropriação – e manutenção, quando apurado créditos antes da instituição da CBS e da vigência da lei instituidora, prevista para seis meses após a publicação, conforme art. 131 da proposição – de créditos em relação à aquisição de quaisquer *bens e serviços* relacionados à atividade empresarial. Confira-se aquelas regras:

Art. 9º A pessoa jurídica sujeita à CBS incidente na forma deste Capítulo poderá apropriar crédito correspondente ao *valor da CBS destacado* em documento fiscal relativo à *aquisição de bens ou serviços*.

Art. 10. A apropriação dos créditos está condicionada à existência de documento fiscal idôneo.

§ 1º Considera-se documento fiscal idôneo aquele que atenda às exigências estabelecidas pela legislação tributária.

§ 2º A pessoa jurídica adquirente de boa-fé, na hipótese de declaração de inidoneidade do documento fiscal ou da pessoa jurídica emitente, poderá apropriar crédito da CBS desde, que comprove a ocorrência da operação e o pagamento do preço. (BRASIL, 2020a).

O creditamento proposto envolveria, inclusive, a aquisição de bens e serviços de pessoas jurídica optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, mas não geraria crédito a estas empresas, tão somente aos adquirentes, como forma de não prejudicar concorrencialmente as micro e pequenas empresas.

A proposta quanto a forma de apropriação de créditos da CDS sobre “aquisição de bens e serviços” adota a premissa de que “todo e qualquer crédito vinculado à atividade empresarial poderá ser descontado da CBS devida e os créditos acumulados serão devolvidos” (Brasil, 2020a), entretanto, não parece dar solução definitiva ao litígio examinado pelo STJ (2018) e pendente no STF (2014), pois dará ensejo à divergência interpretativa sobre o que se considera bens e serviços para o desenvolvimento da atividade empresarial?

Um exemplo recente de discussão similar é a possibilidade de creditamento de PIS e de COFINS sobre taxas pagas a empresas administradoras de cartões de crédito. Defende os contribuintes que, sem esse serviço de intermediação financeira, suas vendas seriam diretamente impactadas, já que, na economia atual, quase a integralidade das transações são realizadas por meios eletrônicos e com o uso de cartões.

O STJ tem se negado a analisar o tema, por entender cuidar-se de questão constitucional (2016a), sendo que o STF enfrentou a matéria, mas à luz de premissa diversa, tendo assentado ser “é constitucional a inclusão dos valores retidos pelas administradoras de cartões na base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS devidas por empresa que recebe pagamentos por meio de cartões de crédito e débito” (STF, 2020).

Contudo, é inequívoco que as teses eram complementares e não excludentes: as taxas de cartão de crédito eram receita de terceiros que transitava pela contabilidade da contribuinte, razão pela qual seria inconstitucional sua tributação pelo PIS e pela COFINS. O STF analisou este tema, assentado a sua validade, como exposto.

Remanesce a discussão (STJ, 2016b), a respeito de ser aquele serviço (administração de operações com cartões) essencial e relevantíssimo à maior qualidade no desenvolvimento da atividade econômica, por isso haveria direito ao crédito daquelas contribuições sobre o preço daquele serviço pago pelo contribuinte, qualificável como *insumo*, além de constituir receitas próprias das empresas administradoras dos cartões,

sobre a qual também há incidência do PIS/COFINS. Nessa hipótese, negar o creditamento feriria a não-cumulatividade.

Se a premissa do projeto que instituiu a CBS é de que “todo e qualquer crédito vinculado à atividade empresarial poderá ser descontado” (Brasil, 2020a), então os custos com taxas pagas às administradoras de cartões deveria gerar crédito. Porém, pelo histórico interpretativo da SRFB e teses defendidas pela Fazenda Nacional no âmbito do STJ (2018) e do STF (2014) tornam incerto e obscuro que o tratamento a ser dispensado à regulamentação da CBS, se aprovado o PL 3887, retirando-lhe a segurança jurídica e estabilidade almejada ao sistema tributário nacional.

Poderia o Legislador, desde logo, definir com clareza e precisão técnicas os conceitos de bens e serviços “vinculados à atividade empresarial”, de forma a não gerar novas discussões similares ao conceito de insumo, especialmente considerando que a não cumulatividade da contribuição ao PIS e à COFINS não guarda correlação jurídica com a não cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI (Carvalho, 2013, 41; Melo, Lippo, 2008), “vã [a] tentativa de buscar semelhanças entre esses dois dispositivos parece toldar a visão do exegeta para inúmeras diferenças que os particularizam” (Carvalho, 2013, 41).

A esse respeito já esclarecia Ricardo Lodi Ribeiro que:

Diante de todo o exposto, ficou demonstrada que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS segue disciplina constitucional própria, diversa daquela destinada ao ICMS e ao IPI, uma vez que as contribuições sociais em questão incidem sobre receita ou faturamento, realidade que não se confunde com a circulação de bens e serviços pela cadeia econômica.

Em consequência, a não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento é obtida a partir da dedução, em relação ao faturamento, das despesas necessárias para a produção do resultado econômico e auferimento da receita, a partir do modelo de dedução ‘base sobre base’ (RIBEIRO, 2004, 110).

Portanto, se a substituição do PIS/COFINS pela CBS visa, de fato, simplificar sua complexa legislação, modernizar a tributação para alcançar o valor adicionado e, com isto, seguir “as recomendações propostas pela OCDE para melhoria da qualidade do nosso sistema tributário” (Brasil, 2020a), como afirmado na Mensagem do PL 3887, é imprescindível esclarecer, via regras expressas, que *todos os custos* necessários ao desenvolvimento de uma atividade econômica gerarão crédito da CBS, o que, como evidenciado acima, não foi alcançado pela instituição da não-cumulatividade nas contribuições atuais, apesar de ter sido essa a principal preocupação constante na exposição de motivos da Medida Provisória nº 135:

EM n. 197-A/2003 – MF

1.1. O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia

brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra. (BRASIL, 2003)

A questão do conceito de insumos no regime não cumulativo do PIS e da COFINS ainda é circundada pela insegurança jurídica, tanto que nem mesmo o julgamento do tema sob a sistemática de recursos repetitivos no STJ (2018) pacificou a controvérsia, ainda pendente no STF (2014), razão pela qual a proposta de instituição da CBS deve definir os conceitos de *bens e serviços vinculados à atividade empresarial*, é dizer, qual o método (base x base ou imposto x imposto) e critério (essencialidade, consumo, incorporação) a ser utilizado para a apuração, registro e utilização do creditamento na não-cumulatividade da CBS.

### **3. O CREDITAMENTO DA CBS E O REGIME MONOFÁSICO. LITÍGIO EM RELAÇÃO AO PIS/COFINS. SEGURANÇA JURÍDICA**

A proposta de creditamento da CBS está condicionada à oneração dos bens e serviços adquiridos e também da receita bruta do contribuinte, nos termos do art. 11 do PL 3887, devendo, neste caso, serem anulados os créditos vinculados. Confirma-se a regra sugerida:

Art. 11. É vedada a apropriação de crédito em relação a bens e serviços vinculados a receita não sujeita à incidência ou isenta da CBS, exceto nas hipóteses expressamente permitidas. (BRASIL, 2020a)

Um dos regimes especiais excluídos, portanto, da não-cumulatividade e direito ao creditamento da CBS é o monofásico, cujos setores econômicos a ele submetidos são aqueles estabelecidos nos artigos 8º e 10 das Leis nº 10.637 e 10.833, respectivamente, tendo sido reduzidos pelo artigo 32 do PL 3887 aos seguintes: combustíveis, gás liquefeito de petróleo – GLP, gás natural, cigarros e cigarrilhas. Para estes, a CBS terá alíquota fixa, conforme valores fixados no Anexo II do referido projeto (Brasil, 2020a), conforme art. 33.

Conquanto a proposta demonstre evolução legislativa em relação à legislação do PIS/COFINS por vedar, expressamente, que aqueles setores econômicos submetidos ao regime de tributação concentrada tenham direito ao creditamento de CBS, inobserva o método *base x base* “aplicado no regime não cumulativo da COFINS/PIS (muito diferente do método *imposto x imposto* adotado no ICMS/IPI e no IVA europeu)” (Afonso, Castro,

2020, 25), o que também foi destacado pela Ministra Regina Helena (STJ, 2018), a partir da interpretação sistemática do art. 17 da Lei nº 11.033 e do art. 3º das Leis nº 10.637 e nº 10.833.

Não se mostra razoável vedar o creditamento a partir de técnica manifestamente inaplicável às contribuições a serem substituídas pela CBS, especialmente se considerado que o tema já é litigioso, tendo sido reavivado no âmbito do STJ (2017), ao ter reconhecido o direito ao creditamento a partir da análise e interpretação sistemática do art. 17 da Lei nº 11.033, tendo prevalecendo o entendimento da Ministra Regina Helena, para quem os contribuintes no regime monofásico também têm direito àquele crédito de PIS e da COFINS.

Esse regime pode ser definido como uma técnica de tributação, na qual se concentra a incidência do PIS e da COFINS em uma única fase, no início ou no fim da cadeia produtiva, aplicando-lhe uma alíquota diferenciada (ad valorem ou fixa), mais elevada, sendo este encargo (majorado) incorporado ao preço final do bem adquirido para revenda ao consumidor final. As operações posteriores ou anteriores, respectivamente, são tributadas à alíquota 0%.

Como destacado por Karem Jureidini Dias (2013, 231), enquanto o ICMS e o IPI são impostos que incidem efetivamente sobre cada uma das operações mercantis realizadas pelas empresas, repercutindo o encargo financeiro sobre o consumidor final, pode-se dizer que a contribuição ao PIS e à COFINS afeta as operações de maneira indireta, uma vez que incidem sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas e acabam refletindo no valor da operação por conta das regras de composição do custo da mercadoria vendida e/ou do serviço prestado.

Embora os créditos de PIS/COFINS se revistam de características ora de créditos físicos (efetiva entrada de bens/insumos), ora de créditos financeiros (com base em custos e despesas) e ora de créditos presumidos (expressamente concedidos e classificados pelas leis que regem as contribuições), se tratam nitidamente de créditos outorgados, revestidos das características de subvenção estatal (Scharlack, 2005, 67-68).

Até o julgamento do STJ (2017), estava uniformizado o seu entendimento no sentido de que não haveria direito a esse creditamento de PIS/COFINS neste regime concentrado, diante da aparente incompatibilidade entre os regimes não-cumulativo e monofásico, além da suposta inaplicabilidade do mencionado art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que assim dispõem:

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

Em recentíssimo julgamento, o STJ, por maioria, reformou o entendimento firmado por sua 1ª Turma para declarar a incompatibilidade entre aqueles regimes monofásico e não-cumulativo porque “a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar” (STJ, 2021). Porém, ainda se encontram pendentes de análise recurso de embargos de declaração, apresentados pelo contribuinte, sendo, ademais, provável que a tese venha a ser analisada pelo STF.

A proposta de vedação expressa constante no citado art. 11 do PL 3887 não apresenta solução definitiva ao litígio em que se encontra envolto o tema do creditamento em regime monofásico do PIS e da COFINS, apesar de observar o entendimento firmado pelo STJ (2021), mas desconsiderar a especificidade daquelas contribuições e que não deixará de acompanhar a CBS, diante da sua natureza tributária e também por apresentar fundamento de validade (art. 195, CF) idêntico.

## **CONCLUSÃO**

Conclui-se, no presente trabalho, que o tema reforma tributária brasileira sempre foi sensível, trabalhoso e enfrenta resistências técnicas e políticas. Porém, as PECs 45 e 110, bem como a sua Emenda Substitutiva nº 144 e o Projeto de Lei 3.887, apesar de todas as particularidades sintetizadas no primeiro item, contêm sugestões que buscam aproximar a atual legislação tributária aos princípios que devem reger este sistema, quais sejam: simplicidade, transparência, neutralidade e estabilidade jurídica.

As mudanças legislativas devem configurar contínua progressão, incentivando o desenvolvimento quantitativo e qualitativo da economia, sendo que mudanças mais pontuais, apesar de menos abrangentes, podem se tornar mais eficientes no curto e médio prazos, tornando mais complexas e incertas as mudanças sugeridas nas referidas Propostas de Emenda Constitucional, o que se evidencia pelo prazo de transação nelas indicado: 50 anos (Brasil, 2019a) ou 15 anos (Brasil, 2019b).

Especificamente em relação ao Projeto de Lei nº 3887 (Brasil, 2020a), foram analisadas as principais mudanças necessárias à substituição das contribuições ao PIS e à COFINS pela CBS, cuja hipótese de incidência proposta simplificaria a forma de tributação da receita bruta – faturamento, conforme definido pelo STF (2008) –, do

aproveitamento de créditos e realização da não-cumulatividade, excluindo-se os contribuintes sujeitos à regime especial monofásico de tributação pela CBS.

Entretanto, como destacado no tópico 2, a sugestão normativa de que “todo e qualquer crédito vinculado à atividade empresarial poderá ser descontado da CBS devida e os créditos acumulados serão devolvidos” (Brasil, 2020a) não soluciona definitivamente o que poderá ser equivalente aos atuais litígios judiciais sobre o conceito de insumos e o creditamento do PIS e da COFINS, a despeito do entendimento firmado pelo STJ (2018), diante da sua pendência no STF (2014).

Portanto, é necessário que sejam definidos com clareza e precisão técnicas os conceitos de bens e serviços “vinculados à atividade empresarial”, evitando-se a reiteração de discussões judiciais quanto à aplicabilidade dos conceitos de não cumulatividade do IPI, do ICMS ou mesmo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica à CBS.

No último tópico foi ponderado que a exclusão, expressa, dos contribuintes sujeitos à tributação concentrada do creditamento não-cumulativo da CBS é uma nítida evolução legislativa e poderia por fim à discussão atual (STJ, 2021).

Contudo, conquanto a premissa apresentada no PL 3887, especialmente nos artigos 11 e 37, adote a conclusão do STJ de que “a carga tributária concentra-se numa única fase, sendo suportada por um único contribuinte, não havendo cumulatividade a se evitar” (2021), não parece ter considerado que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS adota o método base x base (Afonso, Castro, 2020, 25), já que não há referência sobre o tema no Projeto e nem mesmo na Mensagem de apresentação enviada ao Congresso (Brasil, 2020a).

O tema ainda encontra-se pendente no STJ, mas é provável que venha a ser enfrentado no âmbito do STF, cujo entendimento a ser firmado poderá impactar diretamente na proposta legislativa ou em inúmeros novos litígios, caso já esteja vigente, o que torna importante que, desde logo, sejam esclarecidos estes temas por regras claras e expressas.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; CASTRO, Kleber. Automação e atenção fiscal. **Conjuntura Econômica**. Rio de Janeiro, v. 74, p. 22-25, 2020.

BRASIL. **Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003**. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD11DEZ2002.pdf#page=173>>. Acesso em: 21/05/2021.

BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 03 de abril de 2019**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019a. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196> Acesso em: 18/05/2021.

BRASIL. Congresso. Senado Federal. **Proposta de Emenda Constitucional nº 110, de 09 de julho de 2019**. Brasília: Senado Federal, 2019b. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699> Acesso em: 18/05/2021.

BRASIL. Congresso. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. **REFORMA TRIBUTÁRIA: COMPARATIVO DA PEC 45/2019 (CÂMARA) E DA PEC 110/2019**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019c. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019> Acesso em: 20/05/2021.

BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 3.387, de 21 de julho de 2020**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020a. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196> Acesso em: 18/05/2021.

BRASIL. Congresso. Senado Federal. **Emenda Substitutiva Global nº 144, de 10 de agosto de 2020**. Brasília: Senado Federal, 2020b. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699> Acesso em: 18/05/2021.

BRASIL. Congresso. Comissão da Reforma Tributária. **Relatório Final**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2021/05/12/comissao-mista-da-reforma-tributaria-aprova-relatorio-final-e-encerra-trabalhos>. Acesso em: 18/05/2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS** / coordenador Ives Gandra da Silva Martins; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. São Paulo: Lex Editora: Centro de Extensão Universitária, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 7ª ed., 1998.

Confederação das Associações Comerciais e Empresariais do Brasil [CACB]. Notícias Simplifica Já. Disponível em <https://cacb.org.br/vice-presidente-da-camara-propoe-a-criacao-de-um-pacto-tributario-nacional/>, acesso em 21/05/2021.

COSTA, Mário Oliveira. **Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS** / coordenador Ives Gandra da Silva Martins; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. São Paulo: Lex Editora: Centro de Extensão Universitária, 2013.

DIAS, Karem Jureidini. **Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS** / coordenador Ives Gandra da Silva Martins ; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. São Paulo: Lex Editora: Centro de Extensão Universitária, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS** / coordenador Ives Gandra da Silva Martins ; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. São Paulo: Lex Editora: Centro de Extensão Universitária, 2013.

SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque Antônio Carrazza. **A reforma tributária que o Brasil precisa** - parte I. Consultor Jurídico (CONJUR). Opinião. 8 de novembro de 2019, 6h01.

MACIEL, Everardo. **Política Fiscal à Deriva**. Artigo publicado no jornal "O Estado de S. Paulo", em 03/10/2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Grandes questões atuais de Direito tributário**. 18ª volume, São Paulo: Dialética, 2014.

MELO, José Eduardo Soares; LIPPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2008.

ORAIR, Rodrigo O.; GOBETTI, Sérgio W. **Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: Uma Análise das Propostas de Criação de um Novo Imposto sobre o Valor Adicionado para o Brasil**. Texto para discussão. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: Rio de Janeiro: Ipea, dezembro de 2019.

PONTES, Helenilson Cunha. **Ensaio de direito tributário**, volume II, São Paulo: MP editora, 2008.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais**. In: BEUREN, I. M. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 81-82; p.89; p.92.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Não-cumulatividade das Contribuições Incidentes sobre o Faturamento na Constituição e nas Leis**, Revista Dialética de Direito Tributário n. 111. São Paulo: Dialética, 2004.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Aspectos Polêmicos de PIS-COFINS** / coordenador Ives Gandra da Silva Martins; conferencista inaugural José Carlos Moreira Alves. São Paulo: Lex Editora: Centro de Extensão Universitária, 2013.

SCHARLACK, José Rubens. **A Natureza Jurídica dos Créditos de PIS e Cofins Apurados no Regime de 'Não-cumulatividade'**, Revista Dialética de Direito Tributário n. 115. São Paulo: Dialética, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiares de países em desenvolvimento**. In Gomes, Marcus Lívio, Shoueri, Luis Eduardo (org). V1. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 29-54.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 8ª edição, 2018).

Secretaria da Receita Federal do Brasil [SRFB]. **Instrução Normativa n. 247**, 26 de novembro de 2002. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>. Acesso em: 20/05/2021.

Secretaria da Receita Federal do Brasil [SRFB]. **Instrução Normativa n. 404**, 15 de março de 2004. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304&visao=anotado>. Acesso em: 20/05/2021.

Superior Tribunal de Justiça [STJ]. **Recurso Especial n. 1.518.752/SC**, Relator: Ministro Herman Benjamin, acórdão publicado em 05/02/2016a. Brasília – DF. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 20/05/2021.

Superior Tribunal de Justiça [STJ]. **Recurso Especial n. 1.642.014/RS**, Relator: Ministro Og Fernandes, autuado em 02/12/2016b. Brasília – DF. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 23/05/2021.

Superior Tribunal de Justiça [STJ]. **Recurso Especial n. 1.051.634/CE**. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Relatora para Acórdão: Ministra Regina Helena Costa. Brasília – DF, publicado em 27/04/2017. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 20/05/2021.

Superior Tribunal de Justiça [STJ]. **Recurso Especial n. 1.221.170/RJ**, Relator: Ministro Napoleão Nunes, acórdão publicado em 24/04/2018. Brasília – DF. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 20/05/2021.

Superior Tribunal de Justiça [STJ]. **Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.768.224/RS**. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília – DF, publicado em 12/05/2021. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 22/05/2021.

Supremo Tribunal Federal [STF]. **Recurso Extraordinário n. 585.235**, acórdão publicado em 28/11/2008. Relator: Ministro Cezar Peluso. Brasília – DF. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20/05/2021.

Supremo Tribunal Federal [STF]. **Recurso Extraordinário n. 841.979**, distribuído em 09/10/2014. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília – DF. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20/05/2021.

Supremo Tribunal Federal [STF]. **Recurso Extraordinário n. 1.049.811**. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 09/09/2020. Brasília – DF. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 23/05/2021.