



# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

## O DIREITO AO CRÉDITO NÃO-CUMULATIVO DE PIS/COFINS SOBRE ESTOQUE DE ABERTURA DE BENS IMPORTADOS

**RESUMO:** o artigo se propõe a enfrentar o problema do reconhecimento do direito de crédito das contribuições PIS e COFINS não-cumulativas em relação aos bens importados constantes em estoque de abertura, quando da transição das empresas importadoras do regime cumulativo para o não-cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS. O artigo realiza o estudo detalhado da evolução legislativa das contribuições ao PIS e COFINS, e demonstra que a Lei nº 10.865/2004 garante o direito de crédito não-cumulativo de PIS e COFINS sobre o valor das contribuições efetivamente pagas nas importações.

**PALAVRAS-CHAVE:** Contribuições PIS e COFINS. Não-cumulatividade tributária. Crédito de PIS e COFINS nas importações. Créditos de PIS e COFINS sobre estoque de abertura.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução – 2. O entendimento restritivo da Receita Federal que veda indevidamente o direito de crédito não-cumulativo de PIS e COFINS sobre o estoque de abertura de importados – 3. A correta interpretação da Lei nº 10.865/2004 e o direito de crédito de PIS/COFINS em relação aos bens importados remanescentes no estoque de abertura – 4. A comparação entre as Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004 no que diz respeito ao tempo do crédito a apurar (distinção entre crédito presumido e crédito efetivo) – 5. A interpretação equivocada da Receita Federal e a necessária intervenção do Judiciário para garantir o direito de crédito sobre estoque de abertura – 6. O direito constitucional de crédito sobre importados em estoque de abertura no regime não-cumulativo de PIS/COFINS – 7. Evolução da jurisprudência sobre a tese (Tribunal Regional Federal da 4ª Região) – 8. Conclusão – Referências bibliográficas.

### 1. Introdução

O presente artigo se propõe a enfrentar o problema relativo ao conflito entre o Fisco federal e os contribuintes importadores e revendedores de mercadorias, acerca da existência ou não de um direito de crédito das contribuições sociais PIS e COFINS no regime não-cumulativo de incidência tributária, especificamente o direito de crédito sobre o valor de bens (mercadorias) importados constantes no estoque de abertura desses contribuintes, quando migram do regime cumulativo para o não-cumulativo das aludidas contribuições.

O problema surge em virtude de um entendimento restritivo do órgão fiscal da União Federal (Secretaria da Receita Federal do Brasil), que veda indevidamente o direito de crédito de PIS e COFINS sobre bens importados constantes no estoque de abertura da empresa nessa situação. A hipótese da qual parte o presente estudo é a de que a correta interpretação da legislação federal que rege a incidência e cálculo das contribuições PIS e COFINS garante esse direito de crédito, e que essa interpretação é amparada também nos princípios tributários contidos na Constituição Federal.

O artigo tem por objeto a legislação das contribuições ao PIS-importação e COFINS-importação, assim como a legislação das contribuições PIS e COFINS sobre as receitas das vendas no mercado interno, analisando a integração de regimes jurídicos tributários (importação e revenda). Isso porque as contribuições ao PIS e COFINS no caso incidem tanto na importação das mercadorias quanto na revenda dessas mercadorias no mercado interno, o que ressalta a



# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

importância de se identificar a existência ou não de um crédito pelas importações, a ser abatido quando das vendas no mercado interno, sob pena de submeter as importadoras a uma desproporcional carga tributária, tendo em vista a alíquota majorada de PIS e COFINS no regime não-cumulativo, que assim demanda consideração de créditos pelas aquisições de mercadorias.

## 2. O entendimento restritivo da Receita Federal que veda indevidamente o direito de crédito não-cumulativo de PIS e COFINS sobre o estoque de abertura de importados

Como visto, o presente artigo estuda o regime jurídico adequado para as contribuições PIS e COFINS em relação ao direito de crédito das contribuições sobre o estoque de abertura de bens importados. Observe-se que a empresa-contribuinte que realiza importação de mercadorias se submete duplamente à PIS e COFINS: tanto na importação das mercadorias, quanto na revenda posterior.

Quando submetida ao regime cumulativo das contribuições PIS e COFINS (por apurar seus tributos federais dentro do regime de Lucro Presumido, por exemplo), não há direito ao crédito por importações. Porém, a partir do exercício em que a empresa-contribuinte passe a sua apuração para o Lucro Real, se submete ao regime não-cumulativo de PIS e COFINS, e poderá surgir neste momento a indagação: o valor das mercadorias em estoque de abertura nesta transição, geram créditos para abatimento de PIS e COFINS devidas nas revendas posteriores, já que iniciado neste momento o regime não-cumulativo dessas contribuições?

A resposta é positiva, como se demonstrará neste estudo, como garante o art. 15 da Lei nº 10.865/2004<sup>1</sup>, podendo a empresa importadora compensar tais créditos pelas importações com os débitos de PIS e COFINS sobre a receita bruta auferida nas vendas posteriores, no mercado interno. Esse direito de crédito é garantido até mesmo para o caso de mercadorias que, por ocasião da posterior venda no mercado interno, são tributadas no regime monofásico com alíquota majorada, conforme expressamente autoriza o art. 17 da mesma Lei nº 10.865/2004.<sup>2</sup> Esse direito de crédito no regime monofásico constitui o que denomina-se aqui de regime monofásico híbrido (não-cumulativo).<sup>3</sup>

Esse crédito não-cumulativo de PIS e COFINS nas importações é, conforme previsto inclusive para mercadorias sujeitas ao regime monofásico (vide § 2º do mesmo art. 17 da Lei nº

<sup>1</sup> “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 – bens adquiridos para revenda;”

<sup>2</sup> “Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º [incluindo aqui os produtos submetidos à monofasia de PIS e COFINS] [...] 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 [produtos sujeitos à alíquota monofásica concentrada sobre o faturamento das vendas] [...] do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda;”

<sup>3</sup> Para um quadro dos diversos regimes de incidência e cálculo das contribuições PIS e COFINS, veja-se: PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS (limites constitucionais da tributação sobre o faturamento, a receita e a receita operacional das empresas e outras entidades no Brasil)**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 400-407.



# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

10.865/2004)<sup>4</sup>, correspondente à aplicação da alíquota de PIS-importação e COFINS-importação sobre o valor das importações (valor aduaneiro, somado ao IPI que incidiu como custo na importação)<sup>5</sup>.

Assim, o crédito de PIS e COFINS das empresas importadoras corresponde à PIS e COFINS incidentes sobre as importações realizadas, e cujas alíquotas variam conforme a mercadoria importada. Tal crédito apurado sobre as importações é então passível de compensação mês a mês no regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS incidentes sobre a receita das vendas feitas posteriormente pela empresa importadora. O regime não-cumulativo prevê esse direito.

Esse direito de crédito corrente no regime não-cumulativo de PIS e COFINS ao qual está sujeita a empresa que já opera dentro desse regime está claro. Entretanto, tornou-se conflituosa com a Receita Federal a questão relativa ao reconhecimento do direito de crédito de PIS e COFINS sobre o valor dos bens em estoque no momento inicial da mudança da empresa importadora para o regime não-cumulativo, em determinado ano. Isso porque a Secretaria da Receita Federal entende por restringir o direito de crédito dos contribuintes sobre o estoque de abertura de bens importados, interpretando de forma equivocada a legislação das contribuições ao PIS e COFINS, e violando os princípios constitucionais da não-cumulatividade, isonomia e livre concorrência.

Ou seja, em relação aos bens constantes do estoque da importadora no momento da inserção dessa mesma empresa no regime não-cumulativo de PIS e COFINS em 1º de janeiro de um ano, a Receita Federal interpreta a legislação de forma equivocada, entendendo que não haveria o direito de empresa importadora creditar-se de PIS e COFINS pagos efetivamente sobre as mercadorias importadas, e em estoque no momento em que a empresa é inicialmente submetida ao regime não-cumulativo de PIS e COFINS.

Esse entendimento restritivo da Receita Federal acerca do direito de apuração de créditos não-cumulativos de PIS e COFINS sobre estoque de abertura de bens importados é ilegal e inconstitucional. E esse entendimento ilegal e inconstitucional da Receita Federal é demonstrado na Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11/10/2019, que não reconhece expressamente o direito de crédito no caso citado, assim como em respostas a consultas fiscais formais, como é o caso da Solução de Consulta nº 580 COSIT, de 20/12/2017, na qual a Receita Federal afirma que não há direito de crédito de PIS e COFINS sobre o valor de estoque de abertura de bens importados, por suposta ausência de previsão legal nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004.

Entretanto, como será melhor demonstrado a seguir, a correta interpretação dessa legislação (Leis nºs 10.865/2004 e 10.637/2002 e 10.833/2003), inclusive em obediência aos princípios constitucionais da não-cumulatividade (art. 195, §12), da isonomia tributária (art. 150, II), da equidade

<sup>4</sup> “Art. 17. [...] §2º O crédito de que trata este artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas para os respectivos produtos no art. 8º, conforme o caso, sobre o valor de que trata o §3º do art. 15.”

<sup>5</sup> Conforme prevê o art. 15, §3º da Lei nº 10.865/2004: “Art. 15. [...] §3º O crédito de que trata o *caput* será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.”



# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

na forma de participação no custeio da seguridade social (art. 194, V), e da livre concorrência (art. 170, IV), demonstram a existência de um direito de crédito sobre os bens importados em estoque de abertura do regime não-cumulativo de PIS e COFINS.

### 3. A correta interpretação da Lei nº 10.865/2004 e o direito de crédito de PIS/COFINS em relação aos bens importados remanescentes no estoque de abertura

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 são anteriores à criação legal das contribuições PIS e COFINS nas importações e por isso não vedam o posterior direito de crédito sobre bens importados. O direito de crédito surge com a Lei nº 10.865/2004, que criou a incidência sobre importações.

Para compreender melhor o direito de crédito de PIS e COFINS nas importações, observe-se que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, quando criaram o regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS, previram também o direito de a pessoa jurídica que migrasse do regime cumulativo para o não-cumulativo, de um ano para outro (como é o caso em estudo), pudesse apurar crédito presumido sobre o valor do estoque de abertura constante no momento de inserção no regime não-cumulativo, para que não fosse exageradamente impactada.

Para reconstruir o sistema legal aqui aplicável, note-se primeiramente que o direito de crédito sobre o valor de bens em estoque foi assegurado pelo art. 11, §3º da Lei nº 10.637/2002 em relação ao PIS e pelo art. 12, §5º da Lei nº 10.833/2003 em relação à COFINS, ambas contribuições não-cumulativas. O direito de crédito de PIS e COFINS sobre o valor dos bens constantes do estoque de abertura da empresa foi previsto para garantir a não-cumulatividade das contribuições, para que fosse efetiva. Ora, se os bens constantes do estoque já haviam possivelmente sido tributados por PIS e COFINS, era justo que fosse considerado crédito para o adquirente sobre o valor desses bens, assim garantia-se a não-cumulatividade desde o início do regime. Esse é o princípio da não-cumulatividade, como implementado nas citadas leis.

Em relação ao direito de crédito de PIS sobre o valor dos bens em estoque no momento da mudança de um contribuinte do regime cumulativo (Lucro Presumido) para o regime não-cumulativo (Lucro Real) foi ele previsto assim no *caput* e §§ 1º e 3º do art. 11 da Lei nº 10.637/2002:

Art. 11. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º [regime não-cumulativo], terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II desse artigo [inclusive bens adquiridos para revenda], adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1º de dezembro de 2002.

§1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque.

[...]

§3º A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido, passar a adotar o regime de tributação com base no lucro real, terá, na hipótese de, em decorrência dessa opção, sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep,



# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens e ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista neste artigo.

(Explicitação entre colchetes).

Por sua vez, o direito de crédito de COFINS sobre o valor dos bens em estoque no momento da mudança de um contribuinte do regime cumulativo (Lucro Presumido) para o regime não-cumulativo (Lucro Real) foi previsto assim no *caput* e §§ 1º e 5º do art. 12 da Lei nº 10.833/2003:

Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º [regime não-cumulativo], terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.

§1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque.

[...]

§5º A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido ou optante pelo SIMPLES, passar a ser tributada com base no lucro real, na hipótese de sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, terá direito ao aproveitamento do crédito presumido na forma prevista neste artigo, calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do imposto de renda.

Nota-se da leitura dos dispositivos acima que, no que diz respeito ao montante do referido crédito não-cumulativo a ser apurado sobre os bens em estoque de abertura, conforme previram o art. 11, §1º, e o art. 12, §1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 respectivamente, seria ele correspondente à alíquota que presumidamente havia incidido sobre a operação anterior sobre aqueles bens do estoque, o que no caso da contribuição PIS cumulativa seria 0,65%; e no caso da COFINS cumulativa seria de 3% sobre o valor do estoque. Ou seja, o crédito é o que presumivelmente incidiu na etapa anterior sobre aqueles bens constantes do estoque, para garantir a não-cumulatividade das contribuições PIS e COFINS.

Ocorre que, conforme previu o *caput* dos acima citados arts. 11 e 12 das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o crédito de PIS e COFINS seria apurado somente em relação aos bens em estoque adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, e não, portanto, de importações. Isso é óbvio, porque na época dessas leis ainda não haviam sido criadas PIS e COFINS sobre importações.

Foi pouco depois, com a Emenda nº 42 de 19/12/2003 que atribui a competência para a União instituir PIS e COFINS sobre importações e fixou o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, que a União instituiu a Medida Provisória nº 164 de 29/01/2004, logo convertida na Lei nº 10.865 (30/04/2004). Se não havia incidência de PIS e COFINS sobre bens importados, não havia também porque bens importados gerarem crédito de PIS e COFINS. Mas,



# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

com a incidência sobre as importações e a previsão constitucional da não-cumulatividade, esse panorama mudou.

É preciso interpretar a legislação de forma sistemática e finalística, atendendo assim aos fins da lei, que no caso da Lei nº 10.865/2004 foi o de gerar tratamento isonômico entre bens importados e nacionais.

Note-se que a Emenda Constitucional nº 42 de 19/12/2003, além de prever a competência da União Federal para instituir as contribuições PIS e COFINS sobre importações (vide art. 149, §2º, II; e art. 195, IV)<sup>6</sup>, também passou a prever expressamente o princípio da não-cumulatividade para as contribuições PIS e COFINS sobre a receita e as importações, estabelecendo que, *ipsis litteris*: “Art. 195. [...] § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b [sobre a receita]; e IV [sobre importação] do *caput*, serão não-cumulativas.” (explicitação entre colchetes).

O citado §12 não autoriza que a não-cumulatividade seja parcialmente aplicada para algumas empresas e para outras seja integralmente aplicada, em um mesmo setor. O §12 apenas prevê que a lei pode diferenciar os setores da economia, autorizando que a lei defina para alguns setores o regime de cumulatividade e para outros setores a não-cumulatividade. E a Constituição aqui é clara: quando a lei prever o regime não-cumulativo para um tipo de empresa, não há meia não-cumulatividade, porque o §12 é expresso em afirmar que as contribuições serão não-cumulativas. Não-cumulatividade por inteiro, no caso, em respeito inclusive aos princípios da isonomia, da equidade na participação no custeio da seguridade, e da livre concorrência, que a lei das contribuições sociais PIS e COFINS não-cumulativas não pode deixar de respeitar.

Em decorrência da EC nº 42 (19/12/2003) foi editada a MP nº 164 (29/01/2004), logo convertida na Lei nº 10.865/2004, que instituiu a incidência de PIS e COFINS nas importações. A partir dessa lei foi previsto o direito de crédito efetivo sobre bens adquiridos do exterior (importados), inclusive sobre o estoque de abertura de bens importados no momento da transição de uma pessoa jurídica para o regime não-cumulativo, inclusive em respeito ao princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS. Veja-se como.

O §3º do art. 11 da Lei nº 10.637/2002 e o §5º do art. 12 da Lei nº 10.833/2003 não precisaram ser modificados nesse sentido para albergar expressamente o crédito por importações, porque a adaptação para o novo modelo de incidência na importação foi realizada toda na Lei nº 10.865/2004, que previu genericamente o direito de crédito de PIS e COFINS sobre os bens importados, sem a limitação temporal que existiu para bens adquiridos no mercado interno, e que exigiu os §§ 3º e 5º para tratar dos bens em estoque.

O direito de crédito nas importações sem limitação temporal quanto à data de aquisição dos bens geradores de crédito (adquiridos no mês corrente ou já constantes do estoque de abertura) foi

<sup>6</sup> “Art. 149. [...] § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; [...]

Art. 195. A seguridade social será financiada [...] seguintes contribuições sociais: [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.”



# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

necessário para preservar a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS, assim como em obediência aos princípios da isonomia e livre concorrência entre bens nacionais e importados, também garantindo equilíbrio de tributação entre empresas já submetidas ao regime não-cumulativo e as empresas que passem a se submeter ao regime não-cumulativo de um ano para o outro.

Para prever esse direito de crédito sobre bens importados, estejam eles ou não em estoque no momento da transição de uma pessoa jurídica para o regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS, a Lei nº 10.865/2004, em seu art. 15, fixou expressamente o direito de crédito sobre o valor de PIS e COFINS pagas nas importações de bens, a ser apurado e compensado sobre o valor das contribuições ao PIS e COFINS devidas no regime não-cumulativo, em relação aos bens adquiridos para revenda, como é o caso ora em estudo.

E os §§1º e 3º deste citado art. 15 da Lei nº 10.865/2004 previram que o direito de crédito não-cumulativo de PIS e COFINS aplica-se a partir da produção dos efeitos desta Lei (1º/05/2004 em diante) e em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens, sem distinguir se pagas antes (estoque) ou depois do início do regime não-cumulativo para a pessoa jurídica, como se vê, *ipsis litteris*:

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 [...] e 10.833 [...], 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 – bens adquiridos para revenda; [...]

§1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei [ou seja, em 1º/05/2004]<sup>7</sup>

[...]

§3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º [no caso da Impetrante, 3,52% de PIS e 16,48% de COFINS, ou seja, 20%] sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º [valor aduaneiro], acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

[...]

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º [incluídos aqui os produtos submetidos à incidência monofásica nas vendas] [...] do art. 8º desta Lei 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 [produtos da Impetrante] [...] quando destinados à revenda;

§2º O crédito de que trata este artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas para os respectivos produtos no art. 8º, conforme o caso, sobre o valor de que trata o §3º do art. 15 [valor aduaneiro da importação, somado do IPI como custo].”  
Explicitações entre colchetes.

<sup>7</sup> Conforme art. 53 da Lei nº 10.865/2004 passou ela a produzir efeitos a partir de 1º/05/2004.



# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

Ora, é notável que o art. 15, *caput* e seus §§ 1º e 3º da Lei nº 10.865/2004 atribuíram o direito de crédito não-cumulativo de PIS e COFINS por toda e qualquer importação de bens adquiridos para revenda, exigindo apenas que tenha havido efetivo recolhimento de PIS-importação e COFINS-importação. Para notar como é diferente a situação do crédito por aquisição de bens no mercado interno, veja-se o próximo item.

#### **4. A comparação entre as Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004 no que diz respeito ao tempo do crédito a apurar (distinção entre crédito presumido e crédito efetivo)**

Diante da comparação das Leis nºs 10.637, 10.833 e 10.865, ficará clara a distinção entre o crédito presumido de PIS/COFINS-receita (por aquisições de bens no mercado interno, que exigiu previsão explícita sobre estoque) e o crédito efetivo de PIS/COFINS-importação (por aquisições de bens no exterior, que não exigiu previsão específica sobre estoque).

É preciso distinguir o tratamento legal dos créditos de PIS e COFINS no regime da não-cumulatividade, mediante a análise conjunta e comparativa das Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004. Somente assim é possível compreender que as contribuições ao PIS/COFINS sobre a receita bruta no regime não-cumulativo são tributos distintos das contribuições ao PIS/COFINS sobre as importações, mas que se integram no regime não-cumulativo, embora tenham algumas distinções no tratamento legal que precisam ser percebidas.

Note-se que, no caso das contribuições PIS e COFINS pagas na importação, são considerados créditos efetivos os valores de aquisições de bens que eventualmente estejam no estoque de abertura quando da inserção da empresa-contribuinte no regime não-cumulativo, e não crédito presumido. Isso porque no caso de PIS-importação e COFINS-importação, a própria empresa importadora é contribuinte quando faz a importação e coloca os bens em estoque, e depois, quando os vende, a mesma empresa é obrigada a pagar novamente PIS e COFINS, agora sobre a receita da venda no mercado interno, da mercadoria antes importada. Por isso que o art. 15 da Lei nº 10.865/2004 trata o crédito pela importação de crédito simplesmente (efetivo), ao invés de indicá-lo como “crédito presumido”.

Não há, portanto, como confundir o crédito presumido por estoque de abertura para PIS e COFINS sobre bens adquiridos no mercado interno (no qual presume-se que tenha havido pagamento anteriormente), com o crédito efetivo por estoque de abertura para PIS e COFINS sobre





# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

bens importados, sobre os quais o próprio contribuinte já pagou efetivamente as contribuições na Declaração de Importação.

Sabendo dessa circunstância, o art. 15 da Lei nº 10.865/2004 foi mais amplo ao definir o direito de crédito pela incidência de PIS e COFINS nas importações de bens, considerando que estejam tais bens no estoque de abertura ou sejam tais bens adquiridos/importados posteriormente, no curso do regime não-cumulativo de PIS e COFINS, devem ser consideradas como crédito as contribuições efetivamente pagas na importação.

O que interessa para gerar o crédito sobre os bens adquiridos para revenda, estejam ou não em estoque no momento da transição do contribuinte do regime cumulativo para o não-cumulativo de PIS e COFINS, é que tenha havido pagamento efetivo de PIS e COFINS na importação de tais bens, gerando assim crédito efetivo. Basta então conferir as Declarações de Importação respectivas.

Ainda que o crédito da importação previsto no art. 15, *caput*, da Lei nº 10.865/2004 seja considerado somente a partir do momento em que iniciado o recolhimento de PIS e COFINS receita no sistema não-cumulativo, esse creditamento leva em consideração os eventuais bens importados que estejam no estoque conforme prevê o §1º do mesmo art. 15 da Lei nº 10.865/2004, pois o referido dispositivo afirma que “o direito de crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei, ou seja, desde 1º de maio de 2004.

Da leitura dos dispositivos acima indicados da Lei nº 10.865/2004, não se condiciona o direito de crédito por importação no tempo sobre o estoque, ou seja, não se veda que o estoque de abertura que tenha sido tributado efetivamente e por PIS e COFINS importação gere crédito quando o contribuinte-importador passe a se submeter ao regime não-cumulativo de PIS e COFINS sobre a receita de suas vendas.

Para perceber com ainda mais clareza a diferença entre o crédito presumido sobre estoque de abertura para PIS e COFINS receita no regime não-cumulativo, de um lado, e o crédito efetivo de PIS e COFINS nas importações, que é passível de compensação a partir do momento em que a pessoa jurídica ingressa no regime não-cumulativo, observe-se o quadro abaixo:

(ver quadro disponível na página seguinte)



# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

Quadro comparativo da legislação atual de PIS e COFINS sobre o direito de crédito (presumido versus efetivo) sobre bens adquiridos e em estoque de abertura para o regime não-cumulativo		
Lei nº 10.637/2002 (PIS-receita)	Lei nº 10.833/2003 (COFINS-receita)	Lei nº 10.865/2004 (PIS-COFINS importações)
“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 [...]”	“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 [...]”	“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS [no regime não-cumulativo] [...] 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 – bens adquiridos para revenda;”
“§1º. O crédito será determinado mediante aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: I – dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, <b>adquiridos no mês;</b> ”	“§1º. [...] o crédito será determinado mediante aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: I – dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, <b>adquiridos no mês;</b> ”	“§1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às <b>contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei [1º/05/2004].</b> ” (explicitação entre colchetes)
“§3º. O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação: I – aos <b>bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;</b> ”	“§3º. O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação: I – aos <b>bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;</b> ”	“§3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º [PIS-COFINS importação] sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições [valor aduaneiro das importações] [...].” (explicitação entre colchetes)
Art. 11. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração [não-cumulativa] [...] terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens [...] <b>adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País [...].</b>	Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração [não-cumulativa] [...] terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens [...] <b>adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País [...].</b>	<b>CONCLUSÃO:</b> Note-se que não há na Lei nº 10.865/2004 um dispositivo legal que corresponda à previsão do art. 11 e do art. 12 das Leis nº 10.637 e 10.833, porque o crédito na importação de bens é efetivo, equivalente ao <b>PIS-COFINS pagos na importação de bens, sem limitação temporal em relação a bens constantes no estoque ou bens importados após a pessoa jurídica passar a se submeter ao regime não-cumulativo.</b> Ou seja, todos os bens importados são considerados créditos inclusive aqueles remanescentes em estoque de abertura.
§3º. A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido, passar a adotar o regime de tributação com base no lucro real [regime não-cumulativo de PIS] terá [...] direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens e ao <b>aproveitamento do crédito presumido</b> na forma prevista neste artigo.	§5º. A pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido [...], passar a ser tributada com base no lucro real [regime não-cumulativo de COFINS] [...] terá direito ao <b>aproveitamento do crédito presumido</b> na forma prevista neste artigo, calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins de imposto de renda.	



# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

Da tabela acima exposta, conclui-se que o crédito efetivo por importações de bens para revenda, do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, está em situação jurídica diferente do crédito presumido criado pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 quando criaram pela primeira vez o regime não-cumulativo de PIS e COFINS. Essas últimas leis tiveram de prever um crédito presumido sobre o valor do estoque de abertura de bens adquiridos no mercado interno, observando-se que o contribuinte quando os adquiriu não sabia bem ao certo se teria havido mesmo recolhimento de PIS e COFINS pelo vendedor de quem houve a aquisição do estoque.

E não havia como a Lei nº 10.637 e a Lei 10.833/2003 terem previsto créditos de PIS e COFINS em face de importações de bens, porque naquela época ainda não haviam sido criadas as contribuições PIS e COFINS nas importações de bens, o que veio a ocorrer somente em 2004. Quando em 2004 surgiu PIS-importação e COFINS-importação na Lei nº 10.865/2004, o seu art. 15 previu o direito de crédito sobre quaisquer importações de bens para revenda posterior, estejam ou não os bens em estoque no momento de submissão do contribuinte ao regime não-cumulativo de PIS e COFINS.

Se vê claramente na tabela comparativa acima exposta que o art. 15 da Lei nº 10.865/2004 é mais amplo quanto ao direito de crédito por importações, razão pela qual não foi necessário que a Lei nº 10.865/2004 tivesse previsão de disposição do mesmo tipo que a constante no art. 11 da Lei nº 10.637/2002 e no art. 12 da Lei nº 10.833/2003.

Assim, o crédito de PIS-COFINS por importações de bens para revenda (art. 15, §1º, da Lei nº 10.865/2004) não possui a limitação temporal que constou para o crédito de aquisições de bens no mercado interno, fixada no art. 3º, §1º, I, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 (com redação idêntica): “§1º. [...] o crédito [de PIS e COFINS receita] será determinado mediante aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: I – dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês;**” (grifo nosso).

Para o caso de aquisições de bens no mercado interno, as Leis nºs 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), **o crédito só seria gerado por bens adquiridos no mês**, ou seja, sem considerar os bens já constantes do estoque da pessoa jurídica, quando de sua inserção no regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS. Por isso foi necessário atribuir um direito de crédito presumido de PIS e COFINS por aquisições de bens que já estivessem em estoque no momento da transição da empresa do regime cumulativo (lucro presumido) para o não-cumulativo (lucro real) em outro dispositivo das referidas leis.

E isso explica então a existência do art. 11 da Lei nº 10.637/2002 (PIS) e do art. 12 da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), e a ausência de um dispositivo dessa natureza na Lei nº 10.865/2004 em relação às contribuições PIS e COFINS nas importações. Observando-se atentamente a tabela comparativa antes exposta é fácil concluir assim.



# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

Reforçando essa exposição, note-se que a Lei nº 10.865/2004 (art. 15) simplesmente previu o direito de crédito efetivo de PIS e COFINS, não criando crédito presumido; e tal crédito é considerado sobre o estoque a partir do momento em que a empresa/pessoa jurídica muda seu regime de PIS e COFINS de cumulativo (lucro presumido) para não-cumulativo (lucro real). Não há nem porque haver um dispositivo próprio para tratar do crédito sobre estoque de abertura na Lei nº 10.865/2004 como houve em relação às Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nessas últimas leis, o legislador optou por prever em um dispositivo o direito de crédito não-cumulativo (art. 3º das leis) apurado em relação a bens adquiridos para revenda no mercado interno, e em um outro dispositivo (art. 11 da Lei nº 10.637 e art. 12 da Lei nº 10.833/2003) previu um “crédito presumido” em função dos bens que já estavam em estoque no momento de conversão do contribuinte para o regime não-cumulativo de PIS e COFINS.

Portanto, no caso de PIS e COFINS nas importações, os créditos do importador são créditos efetivos sobre o estoque de abertura no momento de inserção da empresa importadora no regime não-cumulativo, não se fazendo distinção entre créditos gerados a partir de aquisições durante o regime não-cumulativo ou créditos considerados em relação aos bens já adquiridos (importados) anteriormente, mas, ainda, restantes no estoque.

O raciocínio legal é esse: houve incidência efetiva de PIS-importação e COFINS-importação sobre os bens remanescentes em estoque? Houve. Então, devem ser considerados créditos sobre esse estoque a partir da entrada da empresa no regime não-cumulativo de PIS e COFINS. Há consideração de um crédito pela tributação na importação, pouco importa se os bens foram importados antes da submissão do contribuinte ao regime não-cumulativo de PIS e COFINS. Não são apenas as novas importações realizadas após o início do regime não-cumulativo que podem gerar créditos. A redação ampla do *caput* do art. 15 e de seus §§ 1º e 3º, da Lei nº 10.865/2004, garante que o direito de crédito por PIS e COFINS importações deve ser considerado sobre os bens remanescentes constantes de estoque de abertura.

E o art. 17 da Lei nº 10.865/2004, em complemento ao art. 15, garante que mesmo uma pessoa jurídica submetida ao regime monofásico sobre suas vendas possa apurar e creditar-se normalmente das contribuições PIS e COFINS incidentes nas aquisições de bens importados. Portanto, resta demonstrado claramente o direito legal das empresas importadoras, mesmo as dedicadas a revenda de produtos submetidos às alíquotas concentradas de PIS e COFINS no regime monofásico de vendas internas, a apurar e aproveitar créditos de PIS e COFINS nas importações, inclusive aquelas em estoque de abertura.



# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

## 5. A interpretação equivocada da Receita Federal e a necessária intervenção do Judiciário para garantir o direito de crédito sobre estoque de abertura

Como visto nos itens anteriores deste artigo, resta demonstrado o direito de crédito sobre o estoque de abertura para as empresas importadoras que adentram o regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS, conforme o amplo direito fixado pelo art. 15 da Lei nº 10.865/2004 em relação às contribuições PIS e COFINS nas importações de bens para revenda posterior. Entretanto, a interpretação do Órgão fiscal federal (Receita Federal do Brasil) sobre as Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004 é divergente da aqui exposta.

Ou seja, a Receita Federal do Brasil restringe (indevidamente) o direito de crédito das empresas importadoras, pois não considera o direito de crédito de PIS e COFINS não-cumulativas sobre o estoque de abertura de bens adquiridos de pessoa domiciliada no exterior (bens importados). Essa interpretação fiscal ilegal e inconstitucional é feita pelo Órgão fiscal sobre a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11/10/2019, e expressa em soluções de consulta formal já respondidas para outros contribuintes na mesma situação, como, por exemplo, a Solução de Consulta nº 580 COSIT de 20/12/2017, reproduzida mais abaixo.

Vejamos primeiramente que a autoridade fiscal não reconhece o direito de crédito sobre o estoque de abertura de bens importados na Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11/10/2019, que, entretanto, reproduz em boa parte apenas o que já está previsto nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004. Essa instrução, ao regulamentar para os agentes fiscais como devem eles considerar a apuração de crédito de PIS e COFINS não-cumulativas, não previu expressamente o direito de crédito de PIS e COFINS sobre o valor dos bens remanescentes em estoque de abertura no momento da transição dos contribuintes para o regime não-cumulativo das contribuições (lucro real), embora o art. 15 da Lei nº 10.865/2004 tenha sido amplo nesse sentido (direito ao crédito por importações, estejam ou não em estoque no momento da entrada do contribuinte no regime não-cumulativo).

Isso não geraria grande problema, pois a Lei nº 10.865/2004 garante legalmente o direito de crédito. Entretanto, em respostas a consultas fiscais formais a Receita Federal do Brasil já afirmou que não considera que a interpretação das Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004 leve à conclusão de que há um direito de crédito de PIS e COFINS não-cumulativas em relação ao valor dos bens importados constantes de estoque de abertura de pessoa jurídica, quando do momento de transição da pessoa jurídica do regime cumulativo de PIS/COFINS para o regime não-cumulativo de PIS/COFINS. Como se vê na Solução de Consulta nº 580 – COSIT, em trecho que afirma, *ipsis litteris*:



# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS.

MUDANÇA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO. CRÉDITO. ESTOQUE. COFINS-IMPORTAÇÃO.

A pessoa jurídica que alterar a forma de tributação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, de lucro presumido para lucro real, **terá direito a desconto na determinação da Cofins, de crédito presumido correspondente ao estoque de abertura dos bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país para revenda** ou para utilização como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, desde que atendidos todos os requisitos normativos e legais atinentes à espécie.

**A importação de bens para a revenda ou para uso como insumo não gera direito a crédito presumido sobre estoque de abertura para ser utilizado na determinação da Cofins quando da mudança do regime de tributação do lucro presumido para o lucro real, por ausência de previsão legal.**

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, I, e § 3o, I, art. 10, II, e art. 12, caput e § 5o; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, I, e § 3o, e art. 16; Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005 [antecessora da IN RFB nº 1.911/2019], art. 48.

(Grifos nossos, explicitação entre colchetes).

## 6. O direito constitucional de crédito sobre importados em estoque de abertura no regime não-cumulativo de PIS/COFINS

A interpretação da Lei nº 10.865/2004 não pode conduzir à inconstitucionalidade. Neste item do presente artigo demonstrar-se-á que os princípios constitucionais da não-cumulatividade (art. 195, §12), da isonomia tributária (art. 150, II), da equidade na participação no custeio da seguridade social (art. 194, IV) e da livre concorrência (art. 170, IV) garantem também o direito de crédito nessa situação.

Como se não bastassem as razões jurídicas antes expostas, a comprovar que a correta interpretação do art. 15 da Lei nº 10.865/2004 garante o direito de crédito efetivo pela incidência de PIS e COFINS sobre as importações, inclusive aquelas pagas sobre os bens remanescentes no estoque de abertura no momento de inserção de um contribuinte no regime não-cumulativo das contribuições, também é necessário constatar que interpretação contrária ao direito de crédito implicaria em violação ao princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais.

Note-se que a não-cumulatividade das contribuições ao PIS/COFINS foi regra inserida pela Emenda Constitucional nº 42 de **19/12/2003 justamente para dar o suporte e os limites para as contribuições PIS e COFINS sobre importações (vide art. 149, §2º, II; e art. 195, IV)<sup>8</sup>, prevendo**

<sup>8</sup> “Art. 149. [...] § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; [...]

Art. 195. A seguridade social será financiada [...] seguintes contribuições sociais: [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.”



# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

**expressamente o princípio da não-cumulatividade para as contribuições PIS e COFINS sobre a receita e as importações.** A integração dessas contribuições em regime não-cumulativo deve ser obediente ao art. 195, que prescreve: “Art. 195. [...] § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b [sobre a receita]; e IV [sobre importação] do *caput*, serão não-cumulativas.”

O citado §12 não autoriza que a não-cumulatividade seja parcialmente aplicada para algumas empresas e para outras seja integralmente aplicada, em um mesmo setor. O §12 apenas prevê que a lei pode diferenciar os setores da economia, autorizando que a lei defina para alguns setores o regime de cumulatividade e para outros setores a não-cumulatividade. E a Constituição aqui é clara: quando a lei prever o regime não-cumulativo para um tipo de empresa, **não há meia não-cumulatividade, porque o §12 é expresso em afirmar que as contribuições serão não-cumulativas.**

No caso, se há crédito efetivo de PIS e COFINS pela importação, deve ser ele por inteiro, ou seja, não se pode considerar o direito de crédito somente para aquisições futuras, e, sim, é preciso considerar que as importações efetivamente tributadas geram crédito, inclusive a ser apurado sobre os bens importados, em estoque no momento da transição de uma pessoa jurídica do regime cumulativo para o regime não-cumulativo de PIS e COFINS.

A Lei nº 10.865/2004 garante esse direito amplo de crédito, pois uma interpretação contrária implicaria em julgar inconstitucional o art. 15 da Lei nº 10.865/2004 em face da não-cumulatividade (art. 195, §12). Porém, como já explicitado aqui, a interpretação conjugada, sistemática e finalística das Leis nºs 10.865/2004 e das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 no regime não-cumulativo de PIS e COFINS nas importações.

Em relação à interpretação finalística, note-se que a finalidade da criação das contribuições ao PIS e COFINS sobre as importações de bens foi a de justamente dar tratamento isonômico na tributação de PIS e COFINS entre bens nacionais e importados, tratamento assim os contribuintes importadores e produtores de forma equivalente. Caso o direito de crédito sobre bens remanescentes em estoque de abertura vier a ser vedado por uma interpretação restritiva da Lei nº 10.865/2004, o princípio da isonomia estará sendo violado.

Restringir o direito de crédito nessa hipótese é submeter a pessoa jurídica importadora a uma carga tributária desigual em relação às outras empresas importadoras que já se encontram no regime não-cumulativo, e ao mesmo tempo também em relação às demais pessoas jurídicas que podem descontar créditos em relação ao estoque de abertura de bens adquiridos no mercado interno. Se é possível descontar créditos de PIS e COFINS presumidos sobre estoque de abertura de bens nacionais, como proibir o desconto de créditos efetivos de PIS e COFINS nas importações, sobre o valor do estoque de abertura de bens importados? Não há justificativa jurídica, pelo contrário,



# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

há violação à isonomia tributária (art. 150, II) e à equidade na forma de participação no custeio da seguridade social (art. 194, V, da CF)<sup>9</sup>.

Qualquer diferença de carga tributária entre os contribuintes, em relação às contribuições sociais PIS e COFINS, deve ser justificada em razão da finalidade da arrecadação dessas contribuições, que é o financiamento da Seguridade Social. Empresas-contribuintes que gerem mais despesa pública para a Seguridade devem pagar mais tributo (contribuição). Mas, qual é a justificativa para se tributar mais uma empresa importadora em relação ao PIS e COFINS, se a empresa importadora não gera mais atuação estatal que outras, para a Seguridade Social?

Também sustenta a interpretação aqui exposta da Lei nº 10.865/2004 o princípio constitucional da livre concorrência (art. 170, IV), uma vez que é necessário garantir o direito de crédito de PIS e COFINS nas importações sobre os bens constantes de estoque de abertura para o regime não-cumulativo de PIS e COFINS nas vendas internas, sob pena de tratar-se de forma desigual e dar vantagem desleal às empresas importadoras que já se encontram no regime não-cumulativo e em relação às empresas que não realizam importações, que podem descontar créditos sobre o estoque de abertura conforme previsto expressamente nos arts. 11 e 12 das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

## 7. Evolução da jurisprudência sobre a tese (Tribunal Regional Federal da 4ª Região)

A presente tese já vem tendo acolhida no Tribunal Regional da 4ª Região, no qual a 2ª Turma deste Colendo Tribunal decidiu pelo direito de crédito de empresa importadora na mesma condição presente, sob a seguinte fundamentação, *ipsis litteris*:

**EMENTA: PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. LEIS NºS 10.637, DE 2002, 10.833, DE 2003, e 10.865, de 2004. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. ESTOQUE DE BENS IMPORTADOS. CABIMENTO. Tem o contribuinte o direito de deduzir créditos de PIS e COFINS, na forma dos arts. 11, § 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, e 12, § 5º, da Lei nº 10.833, de 2003, e com base ainda no disposto no art. 15, I, da Lei nº 10.865, de 2004, do estoque de bens importados que tinha à época em que mudou o seu regime de tributação das contribuições, do regime dito cumulativo para o dito não-cumulativo. [...]. (TRF4, APELREEX 5020535-87.2013.4.04.7200, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 26/08/2015). (grifo nosso).**

Enfim, o reconhecimento do direito de crédito de PIS e COFINS importação sobre o valor do estoque de bens importados, constante no momento da transição da importadora para o regime não-cumulativo de PIS e COFINS se impõe, e a jurisprudência deve caminhar nesse sentido.

<sup>9</sup> “Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.  
Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: [...] V - equidade na forma de participação no custeio;”





# RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor  
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)  
Mestre em Direito Econômico e Social

E, ainda, observe-se que o direito de crédito deverá ser garantido para ser exercido mediante aproveitamento/compensação imediata (sem parcelamento) de todo o montante dos créditos apurados, já que não é aplicável o aproveitamento parcelado de crédito presumido previsto no §2º do art. 11 da Lei nº 10.637/2002 (PIS) nem o §2º do art. 12 da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), vez que a compensação aqui é de crédito efetivo baseada no art. 15 da Lei nº 10.865/2004.

## 8. Conclusão

Resta demonstrado aqui o direito de crédito das empresas importadoras, em relação às contribuições PIS e COFINS efetivamente pagas nas importações sobre o valor do estoque de bens importados, remanescente no momento em que a empresa-importadora muda o seu regime de tributação das contribuições PIS e COFINS, do regime cumulativo para o não-cumulativo.

O crédito não-cumulativo é garantido pela correta interpretação da Lei nº 10.865/2004, calculado mediante a alíquota efetiva de PIS e COFINS pagas nas importações sobre o valor base das importações (valor aduaneiro somado do IPI-importação como custo dos bens). A interpretação da citada lei é fundamentada também nos princípios constitucionais que regem as contribuições ao PIS e COFINS.

O aproveitamento do crédito efetivo aqui em questão (por importações) pode e deve ser aproveitado de forma imediata e integral, sem necessidade de aproveitamento em 12 parcelas, forma que seria específica para créditos presumidos (§2º do art. 11 da Lei nº 10.637/2002 (PIS) nem o §2º do art. 12 da Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Tratam-se, como já comprovado, de créditos diversos, com fundamentos diversos (créditos efetivos e créditos presumidos).

A evolução jurisprudencial deve caminhar no sentido da correta interpretação da Lei nº 10.865/2004 aqui exposta, embora ainda não haja um panorama seguro sobre a questão nos tribunais superiores.

## Referências bibliográficas

PETRY, Rodrigo Caramori. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS (limites constitucionais da tributação sobre o faturamento, a receita e a receita operacional das empresas e outras entidades no Brasil)**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET, 2009.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.

### Como citar este artigo (ABNT NBR 6023:2018):

PETRY, Rodrigo Caramori. O direito ao crédito não-cumulativo de PIS/COFINS sobre estoque de abertura de bens importados. *In* Blog Jurídico do Prof. Rodrigo Caramori Petry. Curitiba, 11/08/2020. Disponível em: <https://rodrigopetry.com.br>. Acesso em: [inserir a data].