

CRÉDITO PRESUMIDO VERSUS CRÉDITO EFETIVO DE PIS/COFINS: A ATUAL DISCUSSÃO SOBRE O ESTOQUE DE ABERTURA

1. Introdução

As escolhas de regimes de tributação, no planejamento das empresas, especialmente no final e início de cada ano, sempre geram dúvidas em relação à interpretação da legislação e seus efeitos. Uma delas diz respeito à possibilidade ou não de empresas importadoras-revendedoras de mercadorias reconhecerem crédito não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS em relação ao estoque de abertura de bens importados, no momento em que as empresas migram do regime cumulativo para o regime não-cumulativo das aludidas contribuições.

A Receita Federal não aceita a existência de crédito não-cumulativo sobre esse estoque, por entender que ele (supostamente) não estaria previsto nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004. Esse entendimento restritivo, vedante do crédito, é indicado na Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11/10/2019, assim como em respostas a consultas fiscais, como na Solução de Consulta nº 580 COSIT, de 20/12/2017.

Entretanto, a correta interpretação histórica, sistemática, lógica e finalística das citadas leis aponta o direito de crédito das empresas sobre o estoque de abertura de importados.

Em vista disso, a empresa-contribuinte que atue com importações de mercadorias precisa se socorrer do Judiciário para buscar o reconhecimento desse crédito, e, em tendo sucesso, aproveitá-lo com segurança. O Judiciário está amadurecendo sua posição em face dessa discussão. Aqui será apresentada uma breve demonstração do caminho interpretativo a ser seguido.

2. O crédito presumido sobre o estoque de bens adquiridos no mercado interno

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, quando criaram o regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS, com alíquota mais alta do que a do regime cumulativo, porém, com direito a crédito por aquisições, previram também o direito de a pessoa jurídica que migrasse do regime cumulativo para o não-cumulativo, de um ano para outro, pudesse nesse ato apurar um crédito presumido sobre o valor do estoque de abertura de bens adquiridos no mercado interno.

Esse crédito presumido sobre estoque no momento de inserção no regime não-cumulativo, serve para que a empresa não seja impactada pela alíquota mais alta (não-cumulativa) de PIS e COFINS, e seja garantida a não-cumulatividade, já que presumivelmente houve tributação na etapa anterior (contribuições pagas pelo fornecedor). O direito 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.

Observe-se como foi atribuído esse crédito presumido sobre estoque, na Lei nº 10.833/2003, que reproduz para a COFINS o que já havia sido fixado na Lei nº 10.637/2002 para PIS:

“Art. 3º. [...] a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
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 [...] do *caput*, **adquiridos no mês**;

[...]

§3º. O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I – aos **bens** e serviços **adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País**;

Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração [não-cumulativa] [...] terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens [...] **adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País** [...].

§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 [...], passar a ser tributada com base no lucro real [regime não-cumulativo de 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 de imposto de renda.” (destaques nossos).

Quanto ao cálculo do crédito presumido a ser apurado sobre os bens nacionais em estoque de abertura, conforme previu o art. 3º, §1º da Lei nº 10.833/2003 (acima), seria ele correspondente à alíquota que presumidamente incidiu na operação anterior sobre aqueles bens do estoque (3% de COFINS cumulativa, e 0,65% de PIS cumulativa).

3. Por que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não previram crédito sobre importados

Conforme previu o art. 12 da Lei nº 10.833/2003 (repetido do art. 11 da Lei nº 10.637/2002), 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 se explica facilmente: na época, ainda não haviam sido criadas PIS e COFINS sobre importações.

A criação de PIS e COFINS sobre importações ocorreu somente em 2004, após a Emenda Constitucional nº 42 (19/12/2003) ter atribuído a competência para a União instituir esses tributos sobre importações, e, ao mesmo tempo, mencionar a não-cumulatividade. Com essa base, foi editada a MP nº 164 de 29/01/2004, convertida em seguida na Lei nº 10.865 (30/04/2004).

Portanto, se não existia incidência de PIS e COFINS sobre bens importados em 2002 e 2003, não havia porque bens importados gerarem crédito de PIS e COFINS nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003; mas, com o início da incidência sobre as importações e a previsão constitucional da não-cumulatividade, esse panorama mudou a partir da Lei nº 10.865/2004.

4. A Emenda nº 42/2003 e a Lei nº 10.865/2004: o crédito efetivo sobre importados

A EC 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), também passou a prever a não-cumulatividade para as contribuições PIS e COFINS sobre a receita e as importações:

“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 §12 prevê que a lei pode diferenciar os setores da economia, autorizando que a lei defina para alguns o regime de cumulatividade e para outros setores a não-cumulatividade; mas, em qualquer caso, quando a lei prevê o regime não-cumulativo para um setor, não há “meia” não-cumulatividade, porque o §12 é expresso em afirmar que as contribuições “serão não-cumulativas”.

Em decorrência da EC nº 42 foi editada a MP nº 164, 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.

A interpretação histórica conjuga-se aqui com a interpretação finalística: a finalidade da lei no caso foi gerar tratamento isonômico entre bens importados e nacionais, conforme exposição de motivos do Ministério da Fazenda sobre a proposta que depois originou a Lei nº 10.865/2004.

Para albergar o crédito de PIS e COFINS por importações, 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, porque a adaptação para o novo modelo de incidência na importação foi realizada toda na Lei nº 10.865/2004. Essa lei previu genericamente o direito de crédito sobre os bens importados, sem a limitação temporal que existiu para bens adquiridos no mercado interno nas leis anteriores (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003).

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 necessário para preservar a não-cumulatividade. Assim a lei obedece aos princípios da isonomia e livre concorrência, garante a equidade no custeio da seguridade social e o equilíbrio de tributação entre empresas já submetidas ao regime não-cumulativo e as que passem a se submeter ao regime.

Para prever esse direito de crédito sobre bens importados, 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, a ser apurado e compensado sobre o valor das contribuições ao PIS e COFINS devidas no regime não-cumulativo, quando da posterior venda dos mesmos bens, no mercado interno.

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

“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 [...] [regime não-cumulativo], poderão descontar crédito [...] 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 [...] 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, conforme art. 53 da mesma lei]

[...]

§3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas [...] sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições [...] [valor aduaneiro], acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.” (destaque nosso).

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. É diferente da situação do crédito por aquisição de bens no mercado interno. Para ilustrar as diferenças, observe-se o quadro comparativo da legislação, constante no Anexo ao final do presente artigo.

5. Distinção: crédito presumido (estoque interno) e crédito efetivo (estoque de importação)

O crédito presumido de PIS/COFINS-receita por aquisições de bens no mercado interno, por ser presumido, exigiu previsão explícita sobre estoque. Já o crédito efetivo de PIS/COFINS-importação por aquisições de bens no exterior, por ser efetivo, não exigiu previsão específica sobre estoque. Isso explica a diferença no tratamento do crédito da Lei nº 10.865/2004 em relação ao tratamento do crédito dado pelas leis anteriores (10.637/2002 e 10.833/2003).

O crédito da importação é efetivo, 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 os tributos integrados nesse sistema não-cumulativo, quais sejam, PIS e COFINS sobre a receita da venda no mercado interno. Por isso que o art. 15 da Lei nº 10.865/2004 trata o crédito pela importação de “crédito” (efetivo), ao invés de indicá-lo como “crédito presumido”.

Assim sendo, em relação ao tempo do crédito, 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: autoriza o crédito tanto sobre os bens no estoque de abertura no início da apuração pelo regime não-cumulativo, quanto sobre os bens adquiridos/importados posteriormente.

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.

Ainda que o crédito da importação (art. 15 da Lei nº 10.865/2004) seja considerado somente a partir do momento em que iniciado o recolhimento de PIS e COFINS no sistema não-cumulativo, esse creditamento deve levar em consideração os bens importados que estejam no estoque conforme prevê o §1º do mesmo art. 15 da Lei nº 10.865/2004. Isso porque o referido dispositivo afirma: “o direito de crédito de que trata este artigo [...] 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.

Além disso, o aproveitamento desse crédito efetivo pode ser imediato e integral, e não em 12 parcelas, já que essa forma é específica para créditos presumidos (§2º do art. 11 da Lei nº 10.637/2002, e §2º do art. 12 da Lei nº 10.833/2003).

6. A jurisprudência

A presente tese não vem sendo bem compreendida no Tribunal Regional da 4ª Região, que confunde o crédito efetivo com crédito presumido, e por isso não está aceitando o direito de crédito sobre estoque de importados, como se vê nos julgados recentes: TRF4, 2ª Turma, AC nº 5008.638-71.2018.4.04.7108/RS, Rel. Des. Fed. Rômulo Pizzolatti, j. em 14/07/2020; e TRF4, 1ª Turma, AC nº 5005.994-92.2017.4.04.7108/RS, Rel. Juiz Fed. Francisco Donizete, j. em 07/12/2020. No mesmo sentido foi recente decisão monocrática no Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 1.763.026), que inclusive entendeu aqui se tratar de questão constitucional, relativa ao art. 150, §6º, da CF (que exige lei específica para atribuição de crédito presumido).

É preciso mudar esse entendimento. E alerte-se que se trata de causa diferente da julgada pelo STF no RE nº 587.108, em 29/06/2020, na qual se decidiu apenas que é constitucional o critério legal de cálculo do crédito presumido de PIS/COFINS sobre estoque de abertura de bens adquiridos no mercado nacional: crédito à alíquota somada de PIS/COFINS em 3,65%, ao invés de 9,25% como pretendiam os contribuintes. Decidiu-se assim pela constitucionalidade dos arts. 11, §3º; e 12, §5º, das Leis nºs 10.637 e 10.833. O Tribunal firmou a seguinte tese de repercussão geral (Tema 179):

“Em relação às contribuições ao PIS/COFINS, não viola o princípio da não-cumulatividade a impossibilidade de creditamento de despesas ocorridas no sistema cumulativo, pois os créditos são presumidos e o direito ao desconto somente surge com as despesas incorridas em momento posterior ao início da vigência do regime não-cumulativo”

Uma leitura apressada da tese do Tema 179 poderia induzir o leitor a pensar que alcança o caso do estoque de importados, mas, não. É uma situação distinta. E a própria redação da tese foi além do julgado, já que a causa no STF tratou apenas do critério de cálculo do crédito presumido sobre estoque de abertura, como reconheceu o Ministro Marco Aurélio. Por isso, precisa ser lida no contexto julgado. E há pendência de embargos de declaração.

A questão do crédito efetivo sobre estoque de abertura de importados se limita à correta interpretação da Lei nº 10.865/2004, não implicando em arguição de inconstitucionalidade da lei. Portanto, o STF nada decidiu sobre isso, e é o STJ que deve dar a solução. E espera-se que venha a reconhecer esse direito de crédito.

ANEXO

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, adquiridos no mês; ”	“§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, adquiridos no mês; ”	“§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 [1º/05/2004]. ” (explicitação entre colchetes)
“§3º. O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação: I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; ”	“§3º. O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação: I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; ”	“§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 [...] adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País [...].	Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração [não-cumulativa] [...] terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens [...] adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País [...].	Conclusão: 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 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. 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 aproveitamento do crédito presumido 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 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 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

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

PETRY, Rodrigo Caramori. Crédito presumido versus crédito efetivo de PIS/COFINS: a atual discussão sobre o estoque de abertura. *In* Blog Jurídico do Prof. Rodrigo Caramori Petry. Curitiba, 05/02/2021. Disponível em: <https://rodrigopetry.com.br>. Acesso em: [inserir a data].