

A visão do STJ sobre a apuração do crédito sobre o estoque inicial no regime não-cumulativo de PIS/COFINS

*Luiz Gustavo Santana de Carvalho*¹
*Mestre em direito tributário pela USP*²

*Professor-monitor no curso de especialização “lato sensu” em direito tributário do IBET*³
Advogado e sócio fundador do escritório Carvalho e Messias Advogados (Maceió, AL)
Ex-Procurador Chefe Fiscal do Município de Maceió (AL)
Ex-Procurador Geral do Município de Marechal Deodoro (AL)
*Graduado em direito pela UFAL*⁴

Recentemente, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, através de sua PRIMEIRA TURMA, proferiu suas primeiras decisões sobre a forma de apuração do crédito de PIS/COFINS (no regime não-cumulativo) sobre o *estoque inicial*. Ao julgar o RESP nº 1.005.598/RS e o RESP nº 1.071.061/RS, aquela Turma decidiu pela legalidade da regra determinada pelas Leis 10.637/02 (art. 11) e 10.833/03 (art. 12), *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ESTOQUE EXISTENTE EM 01/02/2004. CREDITAMENTO SOB A ALÍQUOTA DE 7,6%. DESCABIMENTO. AUTORIZAÇÃO LEGAL PARA A ALÍQUOTA DE 3%. NECESSIDADE DE CORRESPONDÊNCIA COM O VALOR EFETIVAMENTE RECOLHIDO NA OPERAÇÃO ANTERIOR DE AQUISIÇÃO DOS BENS. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO-PROVIDO. 1. Trata-se de recurso especial fundado na alínea "a" do permissivo constitucional interposto por COPESUL - Cia Petroquímica do Sul em autos de mandado de segurança preventivo impetrado contra o Delegado da Delegacia da Receita Federal de Porto Alegre contra acórdão que, em síntese, vedou a aplicação de crédito presumido ao patamar de 7,6% sobre os estoques anteriores à vigência da Lei 10.833/03, em 1º de fevereiro de 2004. 2. O inconformismo, todavia, não merece acolhida, porquanto a inserção de novo procedimento para o recolhimento da COFINS, de cumulatividade para não-cumulatividade, instituído pela Lei 10.833/03, não poderia resultar na obtenção de **receita fiscal indevida**. Com efeito, não é legalmente possível que se permita que sobre os estoques que foram objeto de recolhimento de COFINS à alíquota de 3%, aplica-se a alíquota de 7,6% para efeito de creditamento. 3. Recurso especial conhecido e não-provido. (REsp 1005598/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/05/2008, DJe 23/06/2008) (grifo nosso)

.....

PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS 10.637/02 E 10.833/03. EMPRESAS QUE APURAM IR COM BASE NO LUCRO REAL. MERCADORIAS EM ESTOQUE. CREDITAMENTO. REGRAS DE TRANSIÇÃO. ALÍQUOTAS UTILIZADAS NO SISTEMA CUMULATIVO. LEGALIDADE. I - A partir da vigência das leis 10.833/03 e 10.637/02, aplicadas às empresas que apuram seu imposto de renda com base no lucro real, foram majoradas as alíquotas da COFINS e do PIS de 3% para 7,6% e de 0,65% para 1,65% respectivamente, passando a vigorar o sistema da não-cumulatividade para estes específicos sujeitos passivos. Ciente de que haveria mercadorias que já se encontravam em estoque, ou seja, haviam sido adquiridas em sistema de cumulatividade, o legislador estabeleceu regras de transição nos arts. 11 da Lei 10.637/02 (PIS) e 12 da Lei 10.833/03 (COFINS) para o sistema de creditamento destas mercadorias. II - A recorrente pretende fazer o creditamento de suas mercadorias em estoque, utilizando as alíquotas maiores do sistema não-cumulativo atual, sendo que o recolhimento da etapa anterior se deu sob as alíquotas menores do sistema cumulativo outrora vigente. Em resumo, pretende creditar-se de uma diferença de alíquotas que não foi recolhida nas etapas anteriores. Tal pretensão se trata de um verdadeiro

¹ Endereço para acessar o CV completo: <http://lattes.cnpq.br/6998813497350712>

² Universidade de São Paulo.

³ Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

⁴ Universidade Federal de Alagoas.

enriquecimento sem causa. Caso acolhida, estar-se-ia, a bem da verdade, negando vigência às **regras de transição** estabelecidas. Precedente: REsp nº 1.005.598/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJe de 23.06.2008. III - Recurso especial improvido. (REsp 1071061/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/09/2008, DJe 01/10/2008)

(grifo nosso)

Foram julgadas válidas, portanto, as alíquotas de 0,65% e 3% para apuração do crédito de PIS/COFINS sobre o estoque já registrado (estoque *inicial* ou *de abertura*) quando do início da vigência do regime não-cumulativo dessas contribuições.

Nos termos da legislação examinada nos referidos RESP's, o *estoque inicial* – que fora adquirido sob o regime anterior de PIS/COFINS (cumulativo) – passou a ser tributado pelo novo regime não-cumulativo (1,65% e 7,6%) sendo que a apuração do respectivo crédito ficou limitada às alíquotas antigas (0,65% e 3%).

Vê-se que os recorrentes pleiteiam o direito de, na apuração do crédito de PIS/COFINS sobre esse *estoque inicial*, utilizar as mesmas alíquotas incidentes sobre a saída, ou seja, as alíquotas majoradas (1,65% e 7,6%).

Contudo, a *regra de transição* foi julgada válida porque, do contrário, o contribuinte seria beneficiado com *receita fiscal indevida* e/ou pelo *enriquecimento sem causa*, uma vez que utilizaria alíquotas maiores do que as previstas nas Leis 10.637/02 (art. 11) e 10.833/03 (art. 12).

No que diz respeito à impossibilidade de utilização das alíquotas majoradas para a apuração dos créditos de PIS/COFINS, foi acertado o entendimento da Corte Superior. Isto porque, caso algum desses RESP's houvesse sido provido, o STJ estaria legislando positivamente, o que não se poderia admitir, dado o princípio republicano da *tripartição de poderes*, sendo que a prestação jurisdicional deve se limitar a afastar, se for o caso, a aplicação de normas inválidas, mas sem ordenar condutas não previstas em *lei*⁵.

No entanto, e *data venia*, equivocou-se a PRIMEIRA TURMA do STJ ao julgar válida a regra (“de transição”) fixada pelas Leis 10.637/02 (art. 11) e 10.833/03 (art. 12).

A aplicação da legislação tributária não admite essa suposta *transição*, porque não existe previsão legal para tanto. A lei que institui obrigação tributária principal (tributo) somente se aplica aos *atos tributários* ocorridos a partir da sua vigência, não sendo possível sua aplicação retroativa, sob pena de ofensa ao princípio constitucional tributário da *irretroatividade* da lei tributária (*vide* art. 150, III, “a”, da Constituição Federal de 1988).

A sistemática não-cumulativa, seja pelo método *imposto contra imposto* (ICMS e IPI) ou pelo método *alíquota contra alíquota* (PIS e COFINS) – também denominado método *indireto subtrativo* –, somente se perfaz pelo confronto entre as operações de *entrada* e *saída*. A tributação das operações de *saída* desvinculada do confronto com as *entradas* descaracteriza a essência do regime não-cumulativo, daí porque não é admitido pelo sistema tributário nacional.

A *regra-matriz de incidência* do PIS/COFINS não-cumulativos, portanto, não pode levar em conta somente a *saída* de mercadorias (e a respectiva receita), mas sim as duas operações: *entrada* e posterior *saída*.

⁵ O termo *lei* aqui foi utilizada em sentido amplo, indicando todas as espécies de diploma legal ou normativo, seja ela produto da atividade do legislador (*lei* em sentido estrito) ou não.

Assim, a aplicação do novo regime sobre as *saídas* de mercadorias adquiridas no regime anterior afasta a substância do regime não-cumulativo, porque não leva em conta a totalidade da respectiva *regra-matriz de incidência*, não permitindo o correto confronto entre tais operações (*entrada e saída*).

Desse modo, o novo regime não-cumulativo instituído pelas Leis 10.637/02 (art. 11) e 10.833/03 (art. 12) somente pode ser aplicado às novas operações de *entrada*, não sendo possível sua aplicação ao estoque anteriormente adquirido (“estoque inicial”), sob pena de ofensa ao princípio constitucional tributário da *irretroatividade* da lei tributária (*vide* art. 150, III, “a”, da Constituição Federal de 1988).

A manutenção da *regra de transição* fixada pelas Leis 10.637/02 (art. 11) e 10.833/03 (art. 12) implica a exigência a maior de tributo em relação ao *estoque inicial*, porque majora o ônus do recolhimento de PIS/COFINS no regime não-cumulativo, além dos limites delineados no § 12 do art. 195 da Constituição Federal (acrescentado pela EC nº 42/2003).

Nos termos desse dispositivo constitucional, foi autorizada a exigência do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo, seja pelo método *imposto contra imposto* (como ocorre com o ICMS e o IPI) ou pelo método *alíquota contra alíquota* (método *indireto subtrativo*). Ocorre que, em relação ao *estoque inicial*, essa regra de transição não observa qualquer um desses métodos, impondo ônus verdadeiramente *a maior*.

Daí porque não se pode admitir como válida o referida *regra de transição*, seja porque tal transição não possui previsão legal, seja porque a incidência do regime não-cumulativo de PIS/COFINS sobre a *saída* do estoque inicial afronta o princípio constitucional tributário da *irretroatividade* da lei tributária.

Por essa razão, as receitas auferidas com a *saída* do *estoque inicial* não podem sofrer a incidência do regime não-cumulativo do PIS/COFINS, devendo permanecer sob a incidência do anterior regime cumulativo; tributando-se a receita dessas *saídas* com as alíquotas anteriores (0,65% e 3%), sem direito a crédito.

Ainda que, na prática, tal segregação seja de difícil operacionalização contábil, tal fato não se presta como justificativa legítima para tamanha lesão à direito do contribuinte.

Novembro/2009.

L. Gustavo Carvalho
gustavo@carvalhoemessias.com.br