



Número: **5003511-14.2023.4.03.6104**

Classe: **APELAÇÃO CÍVEL**

Órgão julgador colegiado: **6ª Turma**

Órgão julgador: **Gab. 19 - DES. FED. VALDECI DOS SANTOS**

Última distribuição : **24/05/2024**

Valor da causa: **R\$ 10.000,00**

Processo referência: **5003511-14.2023.4.03.6104**

Assuntos: **Exclusão - IPI, Não Cumulatividade, Não Cumulatividade**

Segredo de justiça? **NÃO**

Justiça gratuita? **NÃO**

Pedido de liminar ou antecipação de tutela? **NÃO**

Partes		Procurador/Terceiro vinculado	
H A C MATERIAIS PARA CONSTRUCAO LTDA - EPP (APELANTE)		ANDRE FELIX RICOTTA DE OLIVEIRA (ADVOGADO)	
DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SANTOS//SP (APELADO)			
UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL (APELADO)			
MINISTERIO PUBLICO FEDERAL - PR/SP (FISCAL DA LEI)			
Documentos			
Id.	Data da Assinatura	Documento	Tipo
29931 8148	13/08/2024 19:55	<a href="#">Acórdão</a>	Acórdão



PODER JUDICIÁRIO  
**Tribunal Regional Federal da 3ª Região**  
**6ª Turma**

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 5003511-14.2023.4.03.6104

RELATOR: Gab. 19 - DES. FED. VALDECI DOS SANTOS

APELANTE: H A C MATERIAIS PARA CONSTRUCAO LTDA - EPP

Advogado do(a) APELANTE: ANDRE FELIX RICOTTA DE OLIVEIRA - SP154201-A

APELADO: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SANTOS//SP, UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

OUTROS PARTICIPANTES:

---

p{text-align: justify;}



PODER JUDICIÁRIO  
**Tribunal Regional Federal da 3ª Região**  
**6ª Turma**

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 5003511-14.2023.4.03.6104

RELATOR: Gab. 19 - DES. FED. VALDECI DOS SANTOS

APELANTE: H A C MATERIAIS PARA CONSTRUCAO LTDA - EPP

Advogado do(a) APELANTE: ANDRE FELIX RICOTTA DE OLIVEIRA - SP154201-A

APELADO: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SANTOS//SP, UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

OUTROS PARTICIPANTES:

## RELATÓRIO

Trata-se de mandado de segurança impetrado por HAC Materiais para Construção Ltda - EPP objetivando provimento jurisdicional que afaste as proibições atribuídas pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 2.121/2022, notadamente quanto ao não creditamento do PIS e da COFINS sobre o IPI não recuperável.

Alega que a não cumulatividade do PIS e COFINS não pode ser regulamentada pela Instrução Normativa 2.121/2022, uma vez que viola o princípio da legalidade.



A r. sentença monocrática julgou improcedente o pedido, denegando a segurança. Custas *ex lege*. Sem condenação em honorários advocatícios.

A parte impetrante interpôs recurso de apelação requerendo a reforma da sentença, com a concessão da segurança pleiteada.

Com contrarrazões, subiram os autos a esta Corte Regional.

Em seu parecer, o Ministério Público Federal se manifestou pelo prosseguimento do feito.

**É o relatório.**

---

p{text-align: justify;}



PODER JUDICIÁRIO  
**Tribunal Regional Federal da 3ª Região**  
**6ª Turma**

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 5003511-14.2023.4.03.6104

RELATOR: Gab. 19 - DES. FED. VALDECI DOS SANTOS

APELANTE: H A C MATERIAIS PARA CONSTRUCAO LTDA - EPP

Advogado do(a) APELANTE: ANDRE FELIX RICOTTA DE OLIVEIRA - SP154201-A

APELADO: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SANTOS//SP, UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

OUTROS PARTICIPANTES:

**V O T O**

Inicialmente, cumpre esclarecer que a regra de não-cumulatividade das contribuições sociais é distinta da não-cumulatividade aplicada aos impostos. De fato, a Constituição determina a não-cumulatividade do IPI (artigo 153, § 3º, inciso II) e do ICMS (artigo 155, § 3º, inciso I). Já quanto às contribuições sociais, estatui que “**a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas**” (artigo 195, § 12).

O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre a questão da não-cumulatividade das contribuições sociais declarando a constitucionalidade da impossibilidade de creditamentos:



*"RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE, ISONOMIA E RAZOABILIDADE. DIREITO A CREDITAMENTO. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL INCIDENTES SOBRE O FATURAMENTO. PIS. COFINS. REGIMES CUMULATIVO E NÃO-CUMULATIVO. TRANSIÇÃO. 1. Fixação de tese de julgamento ao Tema 179 da sistemática da repercussão geral: "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." 2. Não cabe ao Poder Judiciário imiscuir-se no mérito das políticas fiscais para equiparar contribuintes por meio da uniformização de alíquotas, com base no princípio da isonomia, haja vista que não dispõe tipicamente de função legislativa. Precedentes. 3. Recurso extraordinário a que se nega provimento."*

*(RE 587108, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 29-06-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-241 DIVULG 01-10-2020 PUBLIC 02-10-2020)*

Por sua vez, os artigos 3º, incisos II, das Leis Federais nº. 10.637/02 e 10.833/03, com redação idêntica, estabelecem o regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, com a possibilidade de creditamento nos seguintes termos:

*"Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;"*

Analisando o dispositivo em regime de repetitividade, o Superior Tribunal de Justiça declarou a ilegalidade de regulamentos infralegais restritivos do conceito de insumo:

*"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

*3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*



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."

(REsp n. 1.221.170/PR, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Assim sendo, a restrição legal ao creditamento do IPI na apuração do PIS e da COFINS através Instrução Normativa nº. 2.121/2022 viola o princípio da legalidade em razão da impossibilidade de utilização de norma infralegal para impor limites à Lei.

Nessa esteira, conclui-se que o IPI não recuperável é custo de aquisição do adquirente de bens e produtos e, como tal, pode ser objeto de creditamento na forma das Leis Federais nº. 10.637/02 e 10.833/03.

Nesse sentido, esta Turma já teve a oportunidade de se manifestar em decisão proferida recentemente:

*"DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SENTENÇA SUFICIENTEMENTE FUNDAMENTADA: INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. MANDADO DE SEGURANÇA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS. INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2121/2022. ILEGALIDADE NO PONTO EM QUE EXCLUI O IPI NÃO RECUPERÁVEL. RECONHECIMENTO DO DIREITO DE APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS NÃO APROVEITADOS. CORREÇÃO PELA SELIC. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA PARA CONCEDER PARCIALMENTE A SEGURANÇA.*

1. A Juíza a qua adotou fundamentação suficiente para a rejeição dos pedidos, sendo certo que "o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão" (STJ, AgRg. nos EDcl. No AREsp. 565449/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 18/12/2014, DJ 03/02/2015). Preliminar de nulidade da sentença rejeitada.

2. O preconizado nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não pode ser interpretado extensivamente, visto que as hipóteses de exclusão do crédito tributário devem ser interpretadas literalmente e restritivamente, não comportando exegese extensiva, à luz do artigo 111, I, do Código Tributário Nacional.

3. Quanto ao IPI recuperável na escrita fiscal, o pedido é manifestamente improcedente, pois ele não integra o custo de aquisição dos bens e, portanto, não pode gerar crédito de PIS e de COFINS.

4. Desde a disciplina da LC 70/91, o IPI incidente na operação de venda não integra a base de cálculo daquelas contribuições para os contribuintes de direito daqueles tributos (art. 2º, parágrafo único, "a"), o que agora ganha esquadro nas Leis 9.718/98 e nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, e, por referência, no art. 12, § 4º, do Decreto-Lei 1.598/77. A própria Administração Fazendária milita na mesma direção, conforme Solução de Consulta COSIT 03/19.

5. Ou seja, ainda que o IPI não componha a base de cálculo do PIS/COFINS devido pelo contribuinte de direito ou pelo responsável tributário daquele imposto (o industrial, por exemplo), o adquirente daquele produto poderá considerar como custo de aquisição tanto o seu preço quanto o valor do IPI



*incidente na sua saída – até porque a parcela não recuperável é efetivamente custo enfrentado pelo adquirente. Destarte, a restrição oposta pela Instrução Normativa nº 2121/2022, art. 170, não tem amparo legal, contrariando o conceito de custo de aquisição.*

*6. Apelo parcialmente provido para que o pedido subsidiário seja acolhido, declarando-se o direito da impetrante de incluir o IPI não recuperável na apuração dos créditos de PIS e COFINS, por integrar o custo de aquisição dos produtos.*

*7. Consequentemente, reconhece-se o direito da impetrante se apropriar dos créditos não aproveitados desde o advento da IN RFB nº 2121/2022, referentes à exclusão do IPI não recuperável para efeito de cálculo do crédito do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa, e de os aproveitar em compensação, observado o trânsito em julgado (Art. 170-A do CTN) e a legislação pertinente, em especial o art. 26-A da Lei 11.457/07. Dada a resistência fazendária consubstanciada na IN RFB nº 2121/2022 e seu reflexo nos débitos correspondentes – caracterizando tributação a maior indevida -, os referidos créditos devem ser corrigidos pela Taxa SELIC, conforme disposto no art. 3º da EC nº 113/21.*

*(TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5002791-02.2023.4.03.6119, Rel. Desembargador Federal LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO, julgado em 27/11/2023, Intimação via sistema DATA: 01/12/2023)*

Isto posto, **dou provimento à apelação da parte impetrante**, para reconhecer o direito da parte de se apropriar dos créditos não aproveitados desde o advento da IN RFB nº 2121/2022, referentes à exclusão do IPI não recuperável para efeito de cálculo do crédito do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa, com a consequente compensação dos créditos nos termos da legislação vigente.

**É o voto.**

**O Juiz Federal Convocado SAMUEL MELO:**

Vênia devida ao entendimento adotado pelo e. Relator, ousou divergir:

O art. 195, § 12, da Constituição Federal determina que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento (PIS e COFINS) serão não-cumulativas.

Por sua vez, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 dispõem, respectivamente, sobre a não-cumulatividade do PIS e da COFINS e o desconto de créditos em seu art. 3º, II.

Confira-se:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

[...]



*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

O Supremo Tribunal Federal, no âmbito do RE 841.979 (Tema nº 756), submeteu à sistemática da repercussão geral questão sobre o alcance do art. 195, § 12, da Constituição Federal, que prevê a aplicação do princípio da não-cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS. Ao julgar o mérito do recurso, firmou-se a seguinte tese:

*I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04.*

Constata-se, assim, que o legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança.

Pois bem.

Cinge-se a controvérsia acerca da possibilidade de creditamento de PIS e COFINS incidentes sobre o valor de IPI não recuperável.

A Instrução Normativa nº 1.911/19 permitia o creditamento ora pretendido, nos seguintes termos (g.n.):

*Art. 167. Para efeitos de cálculo dos créditos decorrentes da aquisição de insumos, bens para revenda ou bens destinados ao ativo imobilizado, integram o valor de aquisição (**Lei nº 10.637, de 2002**, art. 3º, caput, inciso I, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 45, e inciso VII; e **Lei nº 10.833, de 2003**, art. 3º, caput, incisos I, com redação dada pela Lei nº 11.787, art. 5º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 43, e inciso VII):*



*I - o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador; e*

**II - o IPI incidente na aquisição, quando não recuperável.**

Posteriormente, a Receita Federal do Brasil, reinterpretao a questão, revogou a IN RFB 1.911/19 por meio da IN RFB 2.121/22 e passou a vedar o creditamento do IPI não recuperável, conforme se observa de seu art. 170, II, *in verbis* (g.n.):

*Art. 170. As parcelas do valor de aquisição dos itens não sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não geram direito a crédito, tais como ( [Lei nº 10.637, de 2002](#), art. 3º, § 2º, inciso II, com redação dada pela [Lei nº 10.865, de 2004](#), art. 37; e [Lei nº 10.833, de 2003](#), art. 3º, § 2º, inciso II, com redação dada pela [Lei nº 10.865, de 2004](#), art. 21; e Acórdão em Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 574.706): [\(Revogado\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023\)](#)*

*I - o ICMS a que se refere o inciso II do § 3º do art. 25; [\(Revogado\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023\)](#)*

**II - o IPI incidente na venda do bem pelo fornecedor**

O artigo supra foi alterado pela IN RFB 2.152/23, porém a vedação ao creditamento permaneceu, agora insculpido no art. 171, parágrafo único, inciso III. Confira-se:

*Art. 171. Para efeito de cálculo dos créditos de que trata esta Seção, integram o valor de aquisição: [\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023\)](#)*

*I - as parcelas redutoras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da [Lei nº 6.404, de 1976](#) ([Lei nº 10.637, de 2002](#), art. 3º, § 17; e [Lei nº 10.833, de 2003](#), art. 3º, § 25); e [\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023\)](#)*

*II - o valor do seguro e do frete relativos ao produto adquirido, quando suportados pelo comprador. [\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023\)](#)*

**Parágrafo único. Não geram direito a crédito:** [\(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023\)](#)

*I - o ICMS incidente na venda pelo fornecedor ([Lei nº 10.637, de 2002](#), art. 3º, § 2º, inciso III, incluído pela [Lei nº 14.592, de 2023](#), art. 6º; e [Lei nº 10.833, de 2003](#), art. 3º, § 2º, inciso III, incluído pela [Lei nº 14.592, de 2023](#), art. 7º); [\(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023\)](#)*

*II - o ICMS a que se refere o inciso II do § 3º do art. 25 ([Lei nº 10.637, de 2002](#), art. 3º, § 2º, inciso II, incluído pela [Lei nº 10.865, de 2004](#), art. 37; e [Lei nº 10.833, de 2003](#), art. 3º, § 2º, inciso II, incluído pela [Lei nº 10.865, de 2004](#), art. 21); e [\(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023\)](#)*



**III - o IPI incidente na venda pelo fornecedor. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)**

Esse é o regramento infralegal, o qual deve respeitar os parâmetros instituídos por Lei.

*In casu*, as instruções normativas estão lastreadas nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, as quais preveem em seus artigos 1º, § 1º, e 3º, § 2º, inciso II:

*Art. 1o A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

[...]

*Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

(...)

**§ 2o Não dará direito a crédito o valor:**

(...)

**II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.**

Por sua vez, dispõe o art. 12, § 4º, do Decreto-Lei nº 1.598/77:

*Art. 12. A receita bruta compreende:*

(...)

*§ 4o Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

Ao analisar os dispositivos acima elencados, constata-se que o valor do IPI destacado na nota não integra o faturamento do fornecedor para fins de incidência do PIS e da COFINS, uma vez que



não compõe a base de cálculo das referidas contribuições, nos termos dos artigos 22, III, e 23, III, do Decreto nº 4.524/2002:

*Art. 22. Para efeito de apuração da base de cálculo de que trata este capítulo, observado o disposto no art. 23, **podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta**, quando a tenham integrado, os valores (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º):*

*I - das vendas canceladas;*

*II - dos descontos incondicionais concedidos;*

**III - do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);**

*Art. 23. Para efeito de cálculo do PIS/Pasep não-cumulativo, com a alíquota prevista no art. 59, **podem ser excluídos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores** ([Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 1º, § 3º, inciso V](#), e [Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 36](#)):*

*I - das vendas canceladas;*

*II - dos descontos incondicionais concedidos;*

**III - do IPI;**

Diante desse contexto, não há violação ao princípio da legalidade ou às regras da não-cumulatividade, pois, conforme se observa da legislação de regência, o IPI não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS e, portanto, não gera direito a crédito (art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).

Por outro lado, o princípio da anterioridade nonagesimal para a exigência de tributos foi instituído no art. 150, inciso III, alínea "c", da Constituição Federal, que assim dispõe:

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

*I - (...)*

*III - cobrar tributos:*

*a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;*

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

**c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)**



No que diz respeito às contribuições, mencionado princípio foi previsto no art. 195, § 6º, *in verbis*:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [\(Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)*

(...)

**§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".**

Conforme se observa dos dispositivos acima, a anterioridade nonagesimal se aplica **na hipótese de lei** que institua ou majore tributos.

*In casu*, depreende-se que a legislação de regência **não permitia o creditamento outorgado na Instrução Normativa nº 1.911/19 pela União Federal**. Assim, no âmbito de sua competência (art. 1º, III, da Portaria RFB nº 284/2020), a Receita Federal reavaliou a questão e deu interpretação consentânea com as leis ordinárias disciplinadoras do regime jurídico do PIS e da COFINS, conforme demonstrado acima.

Conclui-se, assim, não haver qualquer violação ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Nesse sentido, trago à colação precedentes desta E. Corte, bem como dos Tribunais Regionais Federais da 4ª e 5ª Regiões:

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. REGIME NÃO-CUMULATIVO. DIREITO À ASSUNÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS COM A INCLUSÃO DO IPI NÃO RECUPERÁVEL INCIDENTE COMO CUSTO DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS À REVENDA. IN 1.911/19. IN 2.121/22. ARTS. 3º, §2º, II LEI 10.637/02 E LEI 10.833/02. PREVISÃO LEGAL NO SENTIDO RESTRITIVO. AUSÊNCIA DO DIREITO. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, NÃO-CUMULATIVIDADE, ANTERIORIDADE NONAGESIAL: INEXISTENTE.*

*1. O § 12 do art. 195 da Constituição Federal atribui à lei a definição dos setores da atividade econômica para os quais o PIS e a COFINS, na qualidade de contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento, serão não-cumulativas.*

*2. Além de outras questões relativas à legislação aduaneira e tributária, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 dispõem, respectivamente, sobre a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Ambas, em seu art. 3º, II, preceituam sobre a possibilidade de o contribuinte proceder, após a apuração da base de cálculo destas contribuições, ao desconto de créditos concernentes a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.*



3. O Supremo Tribunal Federal alçou à sistemática da repercussão geral a questão atinente ao alcance do art. 195, § 12, da Constituição Federal (RE 841.979 – Tema 756). Em julgamento virtual finalizado em 25.11.2022, firmou compreensão pela autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade prevista no referido dispositivo, desde que respeitados os preceitos constitucionais.

4. A análise conjunta dos arts. 1º, 1º das Leis 10.833, de 2003, e 10.637, de 2002 e o §4º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, permite concluir que na receita bruta, a base de cálculo do PIS e da COFINS, não se incluem tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante.

5. Esse é o caso do IPI, seja recuperável ou não recuperável, tributo não cumulativo e cobrado, destacadamente, do comprador, que não compõe a base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS nas operações de saída, conforme disciplinam os arts. 22 e 23 do Decreto 4.524, de 2002.

6. Como o valor do IPI destacado na nota não compõe o faturamento do fornecedor para a finalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consequentemente não gera direito ao adquirente de apurar créditos, nos termos dos arts. 3º, §2º, II, da Lei 10.637, de 2002 e da Lei 10.833, de 2002.

7. Fica claro que se na operação de saída o IPI não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, não poderá o comprador, quando da entrada da mercadoria, apurar créditos de PIS e COFINS sobre tal montante, conforme expressa vedação legal acima disposta.

8. A IN/RFB 2.121/22, alterada em parte pela IN/RFB 2.152/23, ao disciplinar que o IPI incidente na venda do bem pelo fornecedor não gera direito a crédito, nada mais fez do que deixar assente o já disposto nas leis e decretos acima mencionados.

9. Por outro lado, à luz do o artigo 150, III, 'c', da Constituição Federal, o princípio da anterioridade nonagesimal aplica-se somente na hipótese de lei que institui ou majora tributos, o que não é o caso dos autos, que trata de normativos expedidos para esclarecimento de critério do Fisco para a admissibilidade de creditamento. Precedentes do TRF3 e do TRF4.

10. No exame em cognição sumária, não se verifica violação aos princípios da legalidade, não-cumulatividade, da capacidade contributiva, anterioridade nonagesimal e da vedação ao confisco.

11. Não se vislumbra o periculum in mora, não se mostrando suficiente a mera alegação de prejuízo pecuniário.

12. Agravo de instrumento a que se dá provimento.

(TRF 3ª Região, 3ª Turma, AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 5027569-60.2023.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal CONSUELO YATSUDA MOROMIZATO YOSHIDA, julgado em 07/05/2024, DJEN DATA: 10/05/2024)

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. VALORES REFERENTES AO IPI NÃO RECUPERÁVEL. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ARTIGO 170, INCISO II, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2.121/2022. AUSÊNCIA DE ILEGALIDADE. TEMA 756 STF. PRINCÍPIO DA**



*ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. INAPLICABILIDADE. 1. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 841.979/PE (Tema nº 756 de Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal firmou a tese de que "O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança". Portanto, o regime não cumulativo do PIS e da COFINS foi relegado à disciplina infraconstitucional. 2. Não há ilegalidade no artigo 170, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, o qual apenas prestigiou a sistemática da não-cumulatividade já prevista na legislação. Não se trata de limitação instituída originariamente pela referida IN, mas sim pelas leis que regem a apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS (Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03). Assim, não tem o contribuinte direito ao creditamento, no âmbito do regime não cumulativo do PIS e da COFINS, dos valores referentes ao IPI não recuperável. 3. Inaplicabilidade do princípio da anterioridade nonagesimal à alteração de critério do Fisco para a admissibilidade de creditamento, o qual somente é aplicável frente a leis que instituem ou majoram tributos. 4. Segurança denegada integralmente. Afastada a aplicação da anterioridade nonagesimal e rejeitado o pedido de compensação dos valores. (TRF4, AC 5009957-25.2023.4.04.7100, PRIMEIRA TURMA, Relator LUCIANE A. CORRÊA MÜNCH, juntado aos autos em 25/04/2024)*

*RECURSO DE APELAÇÃO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. IPI NÃO RECUPERÁVEL. CRÉDITOS DE PIS/COFINS. SISTEMA NÃO-CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE. LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003. IN RFB 2121/2022.*

*1. A questão jurídica ora em apreciação consiste em aferir se os valores correspondentes ao IPI não recuperável, arcados pelo adquirente nas operações de compra de bens para revenda, são capazes de gerarem créditos de PIS/COFINS, na sistemática não-cumulativa.*

*2. De proêmio, cumpre asseverar que a não-cumulatividade do PIS/COFINS, diferentemente daquela relacionada ao IPI e ao ICMS, não é regida diretamente pela Constituição Federal, sendo da competência do legislador ordinário a sua regulamentação (§12 do art. 195 da CF/88), o qual, mediante lei ordinária, pode deliberar com maior liberdade sobre as regras do regime não-cumulativo das contribuições em tela (Tema n. 756 da Repercussão Geral).*

*3. Com efeito, o IPI não recuperável poderia dar a ideia de ser, para o revendedor, um custo de aquisição, tendo como efeito a constituição de créditos das contribuições para o PIS/COFINS, no sistema não-cumulativo.*

*4. Sucede que o art. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 (não-cumulatividade PIS) e n. 10.833/2003 (não-cumulatividade COFINS), expressamente preconizam que o montante referente à aquisição de bens e serviços não sujeitos aos pagamentos das contribuições em referência não geram créditos.*

*5. Essa é exatamente a situação do IPI, já que se trata de tributo que não compõe a base de cálculo do PIS/COFINS na venda de bens destinados à revenda (art. 1º, § 1º, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 c/c art. 12, § 4º, do Decreto-Lei n. 1.598/1977).*



6. *Compreende-se, então, que o art. 171, parágrafo único, III, da IN RFB nº 2121/2022 (com as alterações promovidas pela IN RFB 2152/2023), ao impedir que os valores de IPI não recuperável formem créditos de PIS/COFINS, está em sintonia com a legislação que disciplina a não-cumulatividade desses últimos tributos, não havendo qualquer mácula ao princípio da legalidade ou da anterioridade nonagesimal, eis que não representou inovação no ordenamento jurídico, apenas interpretando a devida aplicação da legislação tributária preexistente, consoante autoriza o art. 1º, III, da Portaria RFB n. 284/2020.*

7. *Ante o exposto, deu-se provimento ao reexame necessário e à apelação, em ordem a denegar a segurança.*

*(PROCESSO: 08095418920234058100, APELAÇÃO CÍVEL, DESEMBARGADORA FEDERAL JOANA CAROLINA LINS PEREIRA, 5ª TURMA, JULGAMENTO: 25/03/2024)*

De rigor, nesse passo, a manutenção da sentença.

Ante o exposto, voto por negar provimento à apelação.

p{text-align: justify;}

## **E M E N T A**

### **TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS SOBRE O IPI NÃO RECUPERÁVEL. POSSIBILIDADE. RESTRIÇÃO POR NORMA INFRALEGAL. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. RECURSO PROVIDO.**

I. Inicialmente, cumpre esclarecer que a regra de não-cumulatividade das contribuições sociais é distinta da não-cumulatividade aplicada aos impostos. De fato, a Constituição determina a não-cumulatividade do IPI (artigo 153, § 3º, inciso II) e do ICMS (artigo 155, § 3º, inciso I). Já quanto às contribuições sociais, estatui que “*a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas*” (artigo 195, § 12).

II. Por sua vez, os artigos 3º, incisos II, das Leis Federais nº. 10.637/02 e 10.833/03, com redação idêntica, estabelecem o regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, com a possibilidade de creditamento.

III. O Superior Tribunal de Justiça declarou a ilegalidade de regulamentos infralegais restritivos do conceito de insumo.

IV. Assim sendo, a restrição legal ao creditamento do IPI na apuração do PIS e da COFINS através Instrução Normativa nº. 2.121/2022 viola o princípio da legalidade em razão da impossibilidade de utilização de norma infralegal para impor limites à Lei.



V. Nessa esteira, conclui-se que o IPI não recuperável é custo de aquisição do adquirente de bens e produtos e, como tal, pode ser objeto de creditamento na forma das Leis Federais nº. 10.637/02 e 10.833/03.

VI. Apelação a que se dá provimento.

---

## ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, A Sexta Turma, em julgamento realizado nos moldes do art. 942 do CPC, por maioria, deu provimento à apelação da parte impetrante, para reconhecer o direito da parte de se apropriar dos créditos não aproveitados desde o advento da IN RFB nº 2121/2022, referentes à exclusão do IPI não recuperável para efeito de cálculo do crédito do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa, com a consequente compensação dos créditos nos termos da legislação vigente, nos termos do voto do relator, acompanhado pelos votos dos Des. Fed. Giselle França, Marisa Santos e Souza Ribeiro. Vencido o Juiz Fed. convocado Samuel Melo, que lhe negava provimento. Lavrará o acórdão o relator, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

VALDECI DOS SANTOS  
DESEMBARGADOR FEDERAL

