



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2188258 - RS (2024/0471739-2)

RELATORA : MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA
RECORRENTE : ZONA NOVA CENTER CONSTRUÇÃO E DECORAÇÃO LTDA
ADVOGADA : ALESSANDRA DE SOUZA RAMOS - RS086755
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. PRETENSÃO DE CREDITAMENTO SOBRE VALORES DE IPI NÃO RECUPERÁVEL INCIDENTE NA AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO EXPRESSA CONSTANTE DO ART. 3º, § 2º, II, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E Nº 10.833/2003. IPI NÃO SUJEITO AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. INAPLICABILIDADE DO ARGUMENTO DE QUE O VALOR INTEGRA O CUSTO DE AQUISIÇÃO CONTÁBIL. SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE QUE VISA AFASTAR A ONERAÇÃO EM CASCATA DA PRÓPRIA CONTRIBUIÇÃO. LEGALIDADE DE ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO (IN RFB Nº 2.121/2022 E ALTERAÇÕES POSTERIORES) QUE APENAS EXPLICITA O COMANDO LEGAL. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME EM RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. Cuida-se de Recurso Especial interposto por ZONA NOVA CENTER CONSTRUÇÃO E DECORAÇÃO LTDA, com fundamento no art. 105, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que negou provimento a sua apelação, mantendo a sentença que denegou a segurança pleiteada. Busca-se o reconhecimento do direito de apropriar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime não cumulativo, sobre os valores correspondentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) destacado nas notas fiscais de aquisição de bens destinados à revenda, quando tal imposto é considerado não recuperável para a adquirente.

2. A sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, instituída pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente, permite que o contribuinte desconte créditos calculados em relação a determinados custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, visando neutralizar o efeito cascata da tributação sobre o consumo ao longo da cadeia econômica. O direito ao crédito, contudo, não é irrestrito, encontrando limites nos próprios diplomas legais que o instituíram.

3. O cerne da controvérsia reside na interpretação do alcance do direito ao crédito previsto no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, especificamente quanto à possibilidade de inclusão, na base de cálculo desses créditos, da parcela referente ao IPI não recuperável que onera a aquisição de bens para revenda.

4. As referidas leis, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, estabelecem que “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”. Essa vedação é um corolário lógico da própria sistemática não cumulativa: apenas se admite o crédito daquilo que foi onerado pela mesma contribuição em etapa anterior da cadeia produtiva ou de circulação. Se determinada parcela do custo de aquisição não sofreu a incidência do PIS/COFINS na operação precedente, não há cumulatividade a ser afastada e, por conseguinte, não há crédito a ser apropriado.
5. O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), seja ele recuperável ou não recuperável para o adquirente, é um tributo de natureza distinta das contribuições sociais em análise. Sua incidência ou não recuperação na escrita fiscal do contribuinte não altera o fato de que o valor correspondente ao IPI não constitui base de cálculo para o PIS/COFINS devido pelo fornecedor na operação de venda. Portanto, o IPI, por sua própria natureza e por não se submeter à tributação pelo PIS/COFINS, enquadra-se na hipótese de vedação ao creditamento prevista no art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.
6. É irrelevante, para fins de creditamento no regime não cumulativo do PIS/COFINS, o argumento de que o IPI não recuperável integra o custo de aquisição da mercadoria para fins contábeis e de apuração do Imposto de Renda. A legislação do PIS/COFINS não cumulativo estabeleceu regras próprias e específicas para a apuração dos créditos, e a vedação contida no § 2º, II, do art. 3º prevalece sobre a regra geral de creditamento baseada no valor dos itens adquiridos (art. 3º, caput, I e II, e § 1º, I). A composição do “custo de aquisição” para fins contábeis não se confunde com a base de cálculo do crédito de PIS/COFINS quando a lei expressamente exclui parcelas desse custo que não foram oneradas pelas próprias contribuições.
7. A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (seja a IN RFB nº 2.121/2022, art. 170, II, ou a IN RFB nº 2.152/2023, art. 171, p. único, III) que veda a inclusão do IPI incidente na venda pelo fornecedor na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS não padece de ilegalidade, pois apenas explicitou e consolidou o entendimento que já decorre diretamente da interpretação sistemática das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, em especial da vedação contida no art. 3º, § 2º, II. Atos normativos secundários que visam fiel execução da lei não extrapolam sua função regulamentar quando apenas detalham comandos já existentes no diploma legal hierarquicamente superior.
8. Por fim, quanto ao pedido subsidiário de aplicação da anterioridade nonagesimal, melhor sorte não assiste à Recorrente. A análise da questão relativa ao princípio da anterioridade nonagesimal, tal como posta, implica exame de matéria constitucional, o que não é possível em sede de recurso especial.
9. Recurso Especial conhecido e não provido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 08/05/2025 a 14/05/2025, por unanimidade, conhecer do recurso mas lhe negar provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Marco Aurélio Bellizze, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

Brasília, 16 de maio de 2025.

MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA
Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2188258 - RS (2024/0471739-2)

RELATORA : MINISTRA MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA
RECORRENTE : ZONA NOVA CENTER CONSTRUÇÃO E DECORAÇÃO LTDA
ADVOGADA : ALESSANDRA DE SOUZA RAMOS - RS086755
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. PRETENSÃO DE CREDITAMENTO SOBRE VALORES DE IPI NÃO RECUPERÁVEL INCIDENTE NA AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO EXPRESSA CONSTANTE DO ART. 3º, § 2º, II, DAS LEIS Nº 10.637/2002 E Nº 10.833/2003. IPI NÃO SUJEITO AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. INAPLICABILIDADE DO ARGUMENTO DE QUE O VALOR INTEGRA O CUSTO DE AQUISIÇÃO CONTÁBIL. SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE QUE VISA AFASTAR A ONERAÇÃO EM CASCATA DA PRÓPRIA CONTRIBUIÇÃO. LEGALIDADE DE ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO (IN RFB Nº 2.121/2022 E ALTERAÇÕES POSTERIORES) QUE APENAS EXPLICITA O COMANDO LEGAL. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME EM RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. Cuida-se de Recurso Especial interposto por ZONA NOVA CENTER CONSTRUÇÃO E DECORAÇÃO LTDA, com fundamento no art. 105, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que negou provimento a sua apelação, mantendo a sentença que denegou a segurança pleiteada. Busca-se o reconhecimento do direito de apropriar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime não cumulativo, sobre os valores correspondentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) destacado nas notas fiscais de aquisição de bens destinados à revenda, quando tal imposto é considerado não recuperável para a adquirente.

2. A sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, instituída pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente, permite que o contribuinte desconte créditos calculados em relação a determinados custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, visando neutralizar o efeito cascata da tributação sobre o consumo ao longo da cadeia econômica. O direito ao crédito, contudo, não é irrestrito, encontrando limites nos próprios diplomas legais que o instituíram.

3. O cerne da controvérsia reside na interpretação do alcance do direito ao crédito previsto no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, especificamente quanto à possibilidade de inclusão, na base de cálculo desses créditos, da parcela referente ao IPI não recuperável que onera a aquisição de bens para revenda.

4. As referidas leis, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, estabelecem que “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”. Essa vedação é um corolário lógico da própria sistemática não cumulativa: apenas se admite o crédito daquilo que foi onerado pela mesma contribuição em etapa anterior da cadeia produtiva ou de circulação. Se determinada parcela do custo de aquisição não sofreu a incidência do PIS/COFINS na operação precedente, não há cumulatividade a ser afastada e, por conseguinte, não há crédito a ser apropriado.
5. O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), seja ele recuperável ou não recuperável para o adquirente, é um tributo de natureza distinta das contribuições sociais em análise. Sua incidência ou não recuperação na escrita fiscal do contribuinte não altera o fato de que o valor correspondente ao IPI não constitui base de cálculo para o PIS/COFINS devido pelo fornecedor na operação de venda. Portanto, o IPI, por sua própria natureza e por não se submeter à tributação pelo PIS/COFINS, enquadra-se na hipótese de vedação ao creditamento prevista no art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.
6. É irrelevante, para fins de creditamento no regime não cumulativo do PIS/COFINS, o argumento de que o IPI não recuperável integra o custo de aquisição da mercadoria para fins contábeis e de apuração do Imposto de Renda. A legislação do PIS/COFINS não cumulativo estabeleceu regras próprias e específicas para a apuração dos créditos, e a vedação contida no § 2º, II, do art. 3º prevalece sobre a regra geral de creditamento baseada no valor dos itens adquiridos (art. 3º, caput, I e II, e § 1º, I). A composição do "custo de aquisição" para fins contábeis não se confunde com a base de cálculo do crédito de PIS/COFINS quando a lei expressamente exclui parcelas desse custo que não foram oneradas pelas próprias contribuições.
7. A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (seja a IN RFB nº 2.121/2022, art. 170, II, ou a IN RFB nº 2.152/2023, art. 171, p. único, III) que veda a inclusão do IPI incidente na venda pelo fornecedor na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS não padece de ilegalidade, pois apenas explicitou e consolidou o entendimento que já decorre diretamente da interpretação sistemática das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, em especial da vedação contida no art. 3º, § 2º, II. Atos normativos secundários que visam fiel execução da lei não extrapolam sua função regulamentar quando apenas detalham comandos já existentes no diploma legal hierarquicamente superior.
8. Por fim, quanto ao pedido subsidiário de aplicação da anterioridade nonagesimal, melhor sorte não assiste à Recorrente. A análise da questão relativa ao princípio da anterioridade nonagesimal, tal como posta, implica exame de matéria constitucional, o que não é possível em sede de recurso especial.
9. Recurso Especial conhecido e não provido.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto por **ZONA NOVA CENTER CONSTRUÇÃO E DECORAÇÃO LTDA.**, com fulcro no **artigo 105, inciso III, alínea "a", da Constituição da República**, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (fl. 143):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. IPI NÃO RECUPERÁVEL. IMPOSSIBILIDADE. ART. 170, II, DA IN RFB 2.121/2022.

1. Não é autorizado o creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS dos valores referentes ao IPI incidente na aquisição de produtos para revenda, por força do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/2002, e 10.833/2003.

2. É legal o artigo 170, II da Instrução Normativa da RFB nº 2.121/2022, o qual apenas prestigiou a sistemática da não-cumulatividade já prevista na legislação. (grifei)

Alega a recorrente que o IPI não recuperável faz parte do custo de aquisição da mercadoria, sendo possível o creditamento do valor na apuração do PIS/COFINS, na forma do art. 3º, § 1º, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Argumenta que a vedação contida no art. 3º, § 2º, II, das referidas leis aplica-se apenas ao creditamento de PIS/COFINS nos casos em que o valor relativo à venda do produto não foi anteriormente tributado pelo vendedor, não havendo qualquer vedação ao creditamento de eventual parcela do custo de aquisição que não tenha sido tributada, tal como o IPI destacado na nota fiscal de aquisição.

Pondera que a sistemática da não cumulatividade do PIS/COFINS não exige que cada parcela do custo de aquisição tenha sido tributada na etapa anterior para gerar crédito, bastando que o bem ou serviço adquirido seja utilizado para gerar receita tributada. Nesse sentido, ressalta que o fato de o IPI não ter integrado a base de cálculo do PIS e da COFINS devidos pelo fornecedor não interfere na possibilidade de creditamento de tal montante. Nesse sentido, assinala que não há qualquer vedação legal relativa ao creditamento de valores que não tenham sido oferecidos à tributação na etapa anterior, desde que o produto tenha sido tributado.

Aduz que a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022 (art. 170, II, atual art. 171, § único, III da IN RFB nº 2.152/23) é ilegal, pois restringiu direito previsto em lei e resultou em aumento indireto da carga tributária, sem observar a anterioridade nonagesimal.

Requer o provimento do recurso para reformar o acórdão recorrido e conceder a segurança, reconhecendo o direito ao creditamento do PIS/COFINS sobre o IPI não recuperável.

A União (Fazenda Nacional) apresentou contrarrazões (fls. 219-228) argumentando pelo não conhecimento do recurso. Em síntese, suscitou ausência de demonstração de divergência jurisprudencial; orientação do Tribunal no mesmo sentido da decisão recorrida; ausência de cotejo analítico e necessidade de reexame fático. No mérito, ponderou pela manutenção do aresto vergastado, em seus próprios termos.

O Ministério Público Federal apresentou parecer às fls. 254-256, também opinando pelo não conhecimento do recurso.

O recurso foi admitido na origem.

É o relatório.

Fundamento e decido.

VOTO

Inicialmente, não vislumbro quaisquer dos óbices apontados em contrarrazões e no parecer ministerial a ensejar o não conhecimento do recurso. Destaco que a *quaestio iuris* cinge-se à escorreita interpretação de dispositivos infraconstitucionais, não tangenciando divergência interpretativa entre tribunais ou ofensa meramente reflexa pautada em ato normativo secundário. Dessarte, presentes os requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade recursal, cumpre examinar o mérito.

A controvérsia central reside em definir se o valor correspondente ao **IPI não recuperável**, incidente sobre a aquisição de **bens destinados à revenda**, pode integrar a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no âmbito do **regime não cumulativo**.

As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS são tributos federais incidentes sobre a receita ou faturamento das empresas, conforme previsto no artigo 195, inciso I, alínea “b” da Constituição Federal. Essas contribuições têm como objetivo o financiamento da seguridade social e são regulamentadas, principalmente, pelas Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS).

Para fins de arrecadação tributária, a legislação estabelece dois regimes de apuração: cumulativo e não cumulativo. O regime cumulativo é aplicado, em regra, às empresas optantes pelo lucro presumido. Nesse regime, as contribuições incidem sobre a receita bruta da empresa, sem direito a créditos sobre aquisições (paga-se sobre tudo que se vende). No regime **não cumulativo**, obrigatório para empresas tributadas com base no lucro real, **permite-se o desconto de créditos apurados sobre custos, despesas e encargos vinculados à atividade econômica do contribuinte**, conforme disposições dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (COFINS).

Com o advento da EC nº 42/2003, a Constituição Federal outorgou autonomia para o legislador definir os setores da atividade econômica que observarão o regime jurídico não cumulativo na cobrança do PIS e da COFINS:

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)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...) b) a receita ou o faturamento;

(...)

§ 12. **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.** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (grifei)

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema 756 de repercussão geral, preconizou como uma das teses:

“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;” (RE 841979, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 28-11-2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 08-02-2023 PUBLIC 09-02-2023)

Nesse diapasão, o legislador ordinário recebeu autorização para instituir a não cumulatividade do PIS e da COFINS. Tal sistemática foi regulamentada pelas **Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (COFINS), que permitem ao contribuinte deduzir créditos vinculados a custos, despesas e encargos essenciais à atividade empresarial.**

A sistemática da não cumulatividade, aplicada às contribuições em comento por força das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, representa um mecanismo concebido para desonerar as cadeias produtivas e de circulação, **evitando a incidência em cascata do tributo.** Para tanto, permite-se ao contribuinte a apropriação de créditos calculados sobre determinados custos, despesas e encargos vinculados à sua atividade geradora de receita tributável.

A Recorrente fundamenta sua pretensão nesse permissivo legal, argumentando que o **IPI não recuperável, ao integrar o custo contábil e fiscal da mercadoria adquirida para revenda, deveria, por consequência lógica, compor o "valor" do item adquirido para fins de cálculo do crédito de PIS/COFINS.**

O tema foi apreciado pelo acórdão atacado da seguinte forma:

“No julgamento do Tema nº 756 da Repercussão Geral (objeto do julgamento do RE 841.979, Relator: Ministro Dias Toffoli), o STF firmou a tese de que "É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, inciso 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"

O sistema não cumulativo do PIS/COFINS é, pois, de ordem legal, cabendo à lei definir todos os contornos materiais do direito de crédito das contribuições. A base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS, quando apuradas pelo sistema não- cumulativo, compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Já o parágrafo 4º do referido dispositivo expressamente exclui da composição da receita bruta os tributos não cumulativos cobrados destacadamente (sendo esse o caso do IPI incidente sobre os produtos que a parte adquire para revenda). Veja-se: Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(...)

§ 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).

Por sua vez, o artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 vedam o creditamento relativamente aos custos de 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".

A referida limitação decorre da própria sistemática da não cumulatividade, uma vez que, não havendo recolhimento das contribuições, não há oneração da cadeia produtiva e, portanto, não se justifica o creditamento pretendido pela impetrante.

Logo, não havendo tributação de PIS/COFINS não cumulativos quanto ao IPI incidente sobre os produtos que a parte adquire para revenda, não há que se falar em creditamento.

Nesse sentido, conforme ressaltado nas informações prestadas na origem, "os valores relacionados ao IPI não recuperável não sofrem a incidência das contribuições na venda e revenda de bens e serviços e, consequentemente, essa parcela não pode compor a base de créditos do PIS e da Cofins para a pessoa jurídica adquirente" (Ev. 15.1).

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade do artigo 170, II da Instrução Normativa da RFB nº 2.121/2022, o qual apenas prestigiou a sistemática da não-cumulatividade já prevista na legislação: 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): I - o ICMS a que se refere o inciso II do § 3º do art. 25; II - o IPI incidente na venda do bem pelo fornecedor; e III - o valor do seguro e do frete suportados pelo comprador não sujeitos ao pagamento das contribuições." (grifei)

Com efeito, tenho que o Tribunal *a quo* bem andou no tocante à equalização da questão de direito posta à desate.

A legislação específica do PIS/COFINS não cumulativo estabeleceu uma importante ressalva à regra geral de creditamento. **O § 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 impõe vedações expressas ao direito de crédito, e seu inciso II é categórico ao dispor que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive nos casos de isenção, alíquota zero ou não incidência.** Confira-se:

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

(...)

§ 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; e

A razão dessa vedação reside na própria lógica da não cumulatividade: o crédito visa anular a carga tributária incidente na etapa anterior sobre o mesmo bem ou serviço. **Se determinada parcela do valor de aquisição não foi onerada pelo PIS/COFINS na operação precedente, não há cumulatividade a ser compensada em relação a essa parcela específica, e, portanto, não se justifica a apropriação de crédito correspondente.**

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um tributo federal autônomo, com hipótese de incidência, base de cálculo e alíquotas próprias, distintas das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. **O valor destacado a título de IPI na nota fiscal de venda pelo fornecedor não compõe a base de cálculo do PIS/COFINS devido por este, conforme art. 1º, § 3º, I, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, verbis:**

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

Cumprе destacar que as informações prestadas pela Receita Federal às fls. 60-74 deixam claro que, em relação aos valores relacionados ao IPI não recuperável, **o vendedor atua como mero depositário do imposto a ser recolhido**, alinhando-se à sistemática estabelecida pelo STF no Tema 69 de Repercussão Geral ao tratar do ICMS. Disso decorre, como assinalado pela autoridade administrativa no documento retromencionado, “que os valores relacionados ao IPI não recuperável não sofrem a incidência das contribuições na venda e revenda de bens e serviços e, conseqüentemente, essa parcela não pode compor a base de créditos do PIS e da Cofins para a pessoa jurídica adquirente”.

Tal entendimento foi plasmado no art. 171, p. único, da IN RFB nº 2.152/2023, *in verbis*:

“Art. 171. Para efeito de cálculo dos créditos de que trata esta Seção, integram o valor de aquisição:

(...)

Parágrafo único. Não geram direito a crédito:

(...)

III - o IPI incidente na venda pelo fornecedor.”

Sendo assim, o IPI, por não estar sujeito ao pagamento das contribuições PIS/COFINS na etapa anterior, enquadra-se perfeitamente na vedação explícita contida no art. 3º, § 2º, inciso II, das leis que regem a matéria.

Portanto, ainda que o IPI não recuperável componha o custo de aquisição da mercadoria para outros fins contábeis, ele não pode gerar crédito de PIS/COFINS para o adquirente, por expressa vedação legal. A regra específica do § 2º, II, prevalece sobre a disposição geral do § 1º, I, do artigo 3º.

Nesse contexto, a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, ao prever em seu art. 170, II (disposição mantida, em essência, no art. 171, § único, III, da IN RFB nº 2.152/2023), que não geram direito a crédito as parcelas do valor de aquisição não sujeitas ao pagamento das contribuições, como o IPI incidente na venda do bem pelo fornecedor, não inovou no ordenamento jurídico nem extrapolou sua competência regulamentar. Apenas explicitou um entendimento que já se extrai diretamente da interpretação sistemática das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, notadamente do comando restritivo constante do art. 3º, § 2º, II. Não há, pois, ilegalidade no ato normativo secundário.

Ainda sob o aspecto contábil, ao IPI - em que pese plurifásico -, quando analisado em cadeias produtivas curtas (venda do industrial diretamente para o varejista), ou seja, em hipóteses de tributação concentrada em que o recolhimento de tributos se encerra com o pagamento pelo contribuinte (industrial), aplica-se técnica de arrecadação que se assimila aos tributos monofásicos, não havendo falar em crédito na aquisição. Sobre o tema:

Não há crédito nas aquisições de produtos com tributação monofásica pelos contribuintes atacadistas, distribuidores e varejistas. O comércio atacadista, distribuidor ou varejista, ao adquirir produtos com tributação específica, deve separar estes produtos dos demais, pois não haverá cobrança de PIS e COFINS na venda e nem crédito na aquisição. (PÊGAS, Paulo Henrique. Manual de contabilidade tributária. 10. ed. – Barueri: Atlas, 2023, disponível em: <[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559772087/epubcfi/6/8\[%3Bvnd.vst.idref%3Dtitle\]!/4/2/6%4051:45](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559772087/epubcfi/6/8[%3Bvnd.vst.idref%3Dtitle]!/4/2/6%4051:45)> Acesso em 8 abr.2025).

Noutros termos, o IPI não recuperável configura um encargo financeiro transferido pelo contribuinte legal do imposto — o industrial — ao varejista, que, por não ser contribuinte do IPI, não pode se creditar do montante destacado na nota fiscal. Esse valor, portanto, é incorporado ao custo de aquisição da mercadoria, compondo o custo da atividade empresarial.

Embora tal valor seja contabilizado como custo, o varejista não destaca IPI na operação de venda ao consumidor final, e, portanto, não há incidência de PIS e COFINS sobre esse valor. Consequentemente, não há que se falar em cumulatividade tributária que justifique o creditamento dessas contribuições sobre o montante do IPI não recuperável. Trata-se, assim, de um custo absorvido na cadeia econômica, mas que não foi objeto de tributação anterior pelo PIS/COFINS, afastando qualquer direito creditório.

Por fim, quanto ao pedido subsidiário de aplicação da anterioridade nonagesimal, melhor sorte não assiste à Recorrente. A análise da questão relativa ao princípio da anterioridade nonagesimal, tal como posta, implica **exame de matéria constitucional, o que não é possível em sede de recurso especial.**

Nesse contexto, o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento no sentido de que não lhe cabe, na via especial, a análise de violação de dispositivos constitucionais, ainda que para fins de prequestionamento, sob pena de usurpação da competência constitucionalmente atribuída ao Supremo Tribunal Federal.

Confirmam-se os precedentes:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. VÍCIO. INEXISTÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS REJEITADOS. (...) 3. Inviável o exame de possível ofensa a dispositivo constitucional, ainda que para prequestionamento, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. 4. Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no AgInt nos EREsp n. 1.955.367/CE, relator Ministro Og Fernandes, Corte Especial, julgado em 21/5/2024, DJe de 27/5/2024.)

PROCESSO CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. VERIFICAÇÃO DA EXISTÊNCIA DOS VÍCIOS DESCRITOS NO ART. 1.022 DO CPC. MATÉRIA NÃO IMPUGNÁVEL EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. REJULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE. PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. (...) 3. Não cabe a esta corte se manifestar, ainda que para efeito de prequestionamento, acerca de suposta afronta a artigos constitucionais, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. Agravo interno improvido. (AgInt nos EREsp n. 2.028.234/SC, rel. Min. Humberto Martins, Corte Especial, DJe de 4/3/2024)

Diante de todo o exposto, constata-se que o acórdão recorrido aplicou corretamente o direito à espécie, não merecendo reforma.

Ante o exposto **conheço e nego provimento ao Recurso Especial.**

Considerando a manutenção da denegação da segurança e a sucumbência da recorrente, mantêm-se as custas a seu cargo, conforme fixado na origem. Sem condenação em honorários advocatícios, nos termos do artigo 25 da Lei nº 12.016/2009 e da Súmula 105/STJ.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TERMO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

**REsp 2.188.258 / RS
PROCESSO ELETRÔNICO**

Número Registro: 2024/0471739-2

Número de Origem:
50460611620234047100

Sessão Virtual de 08/05/2025 a 14/05/2025

Relator

Exma. Sra. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro AFRÂNIO VILELA

Secretário

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : ZONA NOVA CENTER CONSTRUÇÃO E DECORAÇÃO LTDA

ADVOGADA : ALESSANDRA DE SOUZA RAMOS - RS086755

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO : DIREITO TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - PIS

TERMO

A SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 08/05/2025 a 14/05/2025, por unanimidade, decidiu conhecer do recurso mas lhe negou provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Marco Aurélio Bellizze, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela votaram com a Sra. Ministra Relatora. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Afrânio Vilela.

Brasília, 14 de maio de 2025