DA ILEGAL VEDAÇÃO AO CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE O IPI NÃO RECUPERÁVEL

> O resultado positivo desse argumento resultaria na redução do PIS e da COFINS devidos mensalmente.

Em dezembro de 2.022, foi editada a Instrução Normativa RFB nº 2.121/22, que revogou a IN RFB nº 1.919/21, passando a se tornar a principal consolidação das normas infralegais sobre o PIS e a COFINS. Dentre as alterações trazidas pela nova IN **há a exclusão do IPI não recuperável da base de cálculo dos créditos**. Esta alteração resultou em redução nas apurações de créditos das contribuições para empresas não contribuintes de IPI que adquirem produtos sobre os quais o imposto é recolhido pelo fornecedor. A redução do crédito, é claro, resulta em um recolhimento maior de tributos.

A IN nº 1.919/21 trazia a possibilidade de o contribuinte incluir na base de cálculo do crédito de PIS/COFINS a parcela do IPI não recuperável (1). Ou seja, o valor de IPI que havia sido recolhido pelo fornecedor/indústria e não pode ser compensado pelo adquirente, uma vez que ele não seja contribuinte de IPI. Por não poder tomar o crédito de IPI, ele é, então, entendido como imposto não recuperável na escrita fiscal e poderia ser utilizado como base de cálculo de crédito do PIS/COFINS.

O novo entendimento da RFB na IN nº 2.121/22, entretanto, trata a matéria de forma desfavorável ao contribuinte. Segundo o art. 170, inciso II (2), as parcelas sobre as quais não incide o pagamento do

PIS/COFINS não geram direito ao crédito. É expressamente citada a verba do IPI incidente na venda do bem pelo fornecedor como uma parcela sobre a qual não se pode tomar crédito das contribuições. As empresas varejistas, atacadistas e distribuidoras, entre outras, são exemplos de contribuintes que foram afetados negativamente pela alteração. Assim, nas competências posteriores à IN nº 2.121/22, a apuração de créditos de PIS/COFINS restou sendo significativamente reduzida para alguns contribuintes.

A proibição abrupta do creditamento, contudo, não poderia ter sido realizada pelo modo como foi na IN nº 2.121/22. Isso por dois motivos:

1 - O IPI não recuperável constitui custo de aquisição e

2 - não houve aplicação da regra da "noventena".

O IPI NÃO RECUPERÁVEL COMO CUSTO DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIA

As Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 trazem em seu art. 3°, inciso I (3) a possibilidade de se tomar crédito sobre o custo dos bens adquiridos para a revenda. Impende identificar, então, o que seria efetivamente custo de aquisição e se o IPI não recuperável o compõe ou não. O Regulamento do Imposto de Renda (RIR) (4) traz a definição do custo de aquisição e expressamente menciona que os tributos recuperáveis na escrita fiscal não compõem tal custo. O IPI sobre o qual se está discutindo aqui é o não recuperável que, logo, compõe o custo de aquisição.

Há tese com fundamentos semelhantes em discussão no judiciário brasileiro: A inclusão do ICMS ST na base de cálculo do crédito do PIS/COFINS. Em ambas as teses se defende que os tributos não recuperáveis na escrita fiscal compõem o custo de aquisição e, em razão disso, o contribuinte poderia apurar créditos de PIS/COFINS sobre essas verbas. Na tese relativa ao ICMS - ST, a Primeira Turma do STJ vem entendendo de maneira favorável ao contribuinte, decidindo pela possibilidade de tomada do crédito analisado (5).

A NÃO APLICAÇÃO DA REGRA DA "NOVENTENA"

Ainda que venha a se entender pela aplicação da IN nº 2.121/22 e a impossibilidade da tomada de créditos de PIS/COFINS sobre o IPI não recuperável, deve-se observar a regra da "noventena" prevista no art. 150, inciso III, alínea "c" da CF/88 (6). Não se pode cobrar tributos ou contribuições antes de noventa dias da publicação do ato que os

majorou. Inegável, nesse sentido, que a redução dos créditos resulta em majoração da carga tributária, devendo, portanto, ser observado princípio da anterioridade nonagesimal.

Em conclusão, verifica-se que a IN nº 2.121/22 viola as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, ao limitar a tomada de crédito de PIS/COFINS sobre o IPI não recuperável, uma vez que essa parcela do imposto compõe o custo de aquisição do produto. As empresas afetadas por essa alteração têm fundamentos significativos e relevantes para judicializar a matéria e buscar a manutenção do entendimento anterior, no qual era possível a tomada de créditos. O resultado positivo dessa discussão resultaria na redução do PIS e da COFINS devidos mensalmente.

1 - 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:

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

2 - 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:

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.

3 - 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, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

4 - Art. 301 - O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

. . .

§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição.

5 - AgInt no AgInt no EREsp 1.525.939/PR, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 27/04/2022).

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

III - cobrar tributos:

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”;