

# PIS-COFINS: DIREITO A CRÉDITO ADVINDO DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM A TRIBUTAÇÃO SUSPensa

*José Antonio Minatel<sup>1</sup>*

## 1. INTRODUÇÃO

É possível que seja colocada imediata dúvida sobre a credibilidade da abordagem proposta, ou mesmo que se possa especular acerca da (i)racionalidade do conteúdo da matéria indicada pelo título sugerido pelos organizadores do evento para essa breve reflexão. Isto porque, a menção a “direito a crédito” no campo tributário remete o interlocutor, invariavelmente, ao tema relacionado com a não cumulatividade de tributo, pressupondo a sua incidência numa operação correlata anterior, o que já poderia antecipar evidente contradição ao mencionar que a matéria está relacionada com a “aquisição

---

1. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-São Paulo (SP); professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito da PUC-Campinas (SP); professor do IBET-Instituto Brasileiro de Direito Tributário; ex-Delegado da Receita Federal em Campinas; ex-membro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda em Brasília; autor do livro “Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação”, publicado pela MP Editora (SP), em 2005; advogado, consultor tributário e sócio no escritório Minatel Advogados.

de insumos com a tributação suspensa”, ou seja, operação anterior desonerada em que se busca “direito de crédito” de tributo ali não incidente.

Sim, o espanto é compreensível pela aparente contradição e falta de conexão com os propósitos da não cumulatividade, técnica idealizada para que o ônus de determinado tributo, suportado via preço pelo adquirente, seja destacado desse custo de aquisição e transformado em verdadeiro ativo, como direito de crédito que serve de moeda escritural para reduzir, ou até mesmo liquidar, as obrigações tributárias decorrentes de incidências do tributo sobre operações realizadas em determinado período pelo mesmo sujeito passivo.

No entanto, é preciso ponderar que, só mesmo diante das especificidades e complexidades do sistema tributário brasileiro, é que se torna possível especular sobre “direito de crédito” de específico tributo (no caso, contribuições de PIS e COFINS) cujo ônus financeiro não tenha sido suportado via preço pelo adquirente, pois decorrente de negócio jurídico relacionado com a “aquisição de insumos” sem a incidência dessas contribuições, como acenado pelo título proposto para essa reflexão.

É no contexto desse emaranhado de dúvidas e contradições que se leva adiante a abordagem proposta nessas breves linhas, tomando como premissa a correlação da matéria com o instituto da não cumulatividade.

## **2. NÃO CUMULATIVIDADE ATÍPICA E COMPLEXA ADOTADA PARA PIS E COFINS**

É preciso lembrar que o cálculo dos valores de contribuições de PIS e COFINS, a serem recolhidos pelas pessoas jurídicas na sistemática de apuração não cumulativa, foi introduzido de forma seletiva por meio das Medidas Provisórias nº 66/2002 e nº 135/2003, logo convertidas em leis ordinárias – Lei nº 10.637/2002 (PIS) e Lei nº 10.833/2003 (COFINS) –, técnica só constitucionalmente valorizada em momento posterior, com a aprovação da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de

dezembro de 2003, ao inserir o § 12 no artigo 195 da Constituição Federal prevendo 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”.

A despeito de a Constituição Federal emendada passar a fazer referência à técnica da não cumulatividade para as contribuições de PIS e COFINS, já protestamos<sup>2</sup> contra a inadequação dessa técnica para a tributação de “receita ou faturamento”, por ser materialidade que revela conteúdo que é de cunho interno da pessoa jurídica, tipificado por ingresso financeiro instantâneo e definitivo que remunera seus negócios jurídicos, de caráter particular e sem vínculo direto com outra operação antecedente, para que pudesse ser confrontada e implementada a questionada técnica da não cumulatividade.

Notória a sensibilidade da Suprema Corte pela procedência dessas críticas, mas que serviram unicamente de desabafo contra os remendos que só agravaram o já caótico sistema tributário brasileiro, uma vez que esse capenga modelo não cumulativo criado para o PIS-COFINS, embora reconhecido como “**complexo e confuso**” pelo STF, acabou sendo legitimado em pronunciamento no rito da repercussão geral, de cuja ementa faz-se os seguintes recortes<sup>3</sup>:

[...]

9. O modelo legal, em sua feição original, abstratamente considerado, embora **complexo e confuso**, mormente quanto às **técnicas de deduções (crédito físico, financeiro e presumido)** e aos **itens admitidos como créditos**, não atenta, a priori, contra o conteúdo mínimo de não cumulatividade que pode ser extraído do art. 195, § 12, da Constituição.

[...]

---

2. MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 177/182.

3. STF: Recurso Extraordinário nº 607.642/RJ, Sessão Plenária de 29/06/2020, relator o Ministro Dias Toffoli.

16. **Não é razoável declarar a inconstitucionalidade** da legislação **por conta das imperfeições sistêmicas** e fazer com que tudo retorne para o regime cumulativo. Nem é sensato permitir que o Poder Judiciário diga que todo o setor de prestação de serviço deva, necessariamente, ficar submetido ao regime cumulativo. **Também não é correto declarar uma inconstitucionalidade em menor extensão** para atingir apenas determinados contribuintes. Afinal, o sistema tributário é traçado para ser universal. (grifos acrescentados)

Os trechos transcritos não deixam dúvidas sobre o clima de desconforto e de insegurança dos membros da Suprema Corte, com manifesto recuo estratégico no sopesamento das questões constitucionais ali envolvidas. Essa tática restou confirmada até mesmo na fixação da tese para o tema 337 ali controvertido, mediante enunciado que dá o tom do incômodo recuo:

21. Em relação ao **Tema nº 337** da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, **fixa-se a seguinte tese**: “Não obstante as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 **estejam em processo de inconstitucionalização**, ainda é constitucional o modelo legal de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo na apuração do PIS/Cofins das empresas prestadoras de serviços.” (grifos acrescentados)

Enquanto se busca entender do que se trata e até onde vai esse mencionado “**processo de inconstitucionalização**” das leis que instituíram o regime não cumulativo para o PIS e COFINS, é preciso avançar curvando-se, momentaneamente, ao anúncio do STF de que “ainda é constitucional o modelo legal de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo”, não sem antes renovar advertência feita em estudo anterior<sup>4</sup>, no sentido de que essas questionadas leis não instituíram um regime universal de não cumulatividade em relação a essas contribuições devidas pelas pessoas jurídicas, uma vez que o parágrafo ali inserido só autorizou que o legislador ordinário

---

4. MINATEL, José Antonio. “PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Registro de Créditos nas Comissões sobre Vendas Devidas pelas Pessoas Jurídicas”. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (coordenadores). PIS E COFINS à Luz da Jurisprudência do CARF – Volume 2. São Paulo: MP Editora, 2013, p. 267/281.

definissem “setores de atividade econômica” em que essa sistemática de apuração seria adotada.

Portanto, diferentemente do específico regramento existente para o conteúdo e alcance da técnica da não cumulatividade que são extraídos da Constituição Federal para a apuração do IPI e do ICMS, para as contribuições do PIS e COFINS o regime de apuração não cumulativa ficou ao arbítrio do legislador ordinário que tem o poder de listar e, assim, limitar os créditos para específicas operações de compras, restrição que tem sido admitida pelo Poder Judiciário, como se vê do voto do Ministro Gurgel de Faria em que assim se pronunciou:

Desse modo, de forma diversa do que ocorre no ICMS e no IPI, o desenho normativo da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS consiste em autorizar que o contribuinte desconte créditos relativamente a determinados custos e despesas, o que significa, na prática, poder deduzir do valor apurado (alíquota x faturamento) determinado valor referente às aquisições (alíquota x aquisições).

Portanto, de acordo com essa metodologia, utilizado para os contribuintes submetidos exclusivamente ao regime não-cumulativo, o valor dos tributos é obtido, em resumo, por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas e a incidente nas compras.<sup>5</sup>

No entanto, a metodologia não é simplória como faz parecer o trecho transcrito, uma vez que o valor dos créditos de PIS e COFINS não é extraído sumariamente pela aplicação da “alíquota incidente nas compras”, como de forma genérica consta do voto do respeitado Ministro, mas somente sobre aquelas operações de compras dotadas de específica natureza contemplada na lista fixada pelo legislador, desde que contratadas com outras pessoas jurídicas e submetidas à tributação pelos respectivos fornecedores na origem, como será melhor detalhado adiante.

A convalidação dessa liberdade ao legislador ordinário levou a verdadeiro estrangulamento da legislação do PIS e

---

5. STJ: Voto proferido no julgamento do Recurso Especial nº 1.423.000 – PR, na sessão de julgamento de 09/11/2021 perante a Primeira Turma.

da COFINS, ao estabelecer diferentes regimes de incidência e apuração (cumulativo, não cumulativo, monofásico) que podem conviver numa mesma pessoa jurídica, em razão de critérios seletivos de incidência adotados que, ora tomam por referência a classificação fiscal (NCM) do produto comercializado, ora levam em consideração a natureza de determinadas receitas, como também passou a ser determinante para essa definição o regime de tributação eleito para a incidência do IRPJ (lucro real, presumido ou arbitrado).

Diante desse emaranhado de regras que espalham incertezas e dificuldades na aplicação dessa específica legislação tributária, para a análise da matéria proposta nesse breve ensaio é pertinente trazer aos olhos o comando da lei ordinária que regula o “direito de crédito” no mitigado regime não cumulativo de apuração de PIS (Lei nº 10.637/2002) e COFINS (Lei nº 10.833/03). Para tanto, pela semelhança dos textos toma-se por referência a Lei nº 10.833/03 que assegura os seguintes créditos básicos para apuração da COFINS, colocados em destaque em cada um dos incisos:

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:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (grifos acrescidos)

Como se vê do texto transcrito, para delimitar o valor dos restritos créditos que podem ser contrapostos e subtraídos do valor dos débitos (apurados pela aplicação das alíquotas sobre as “receitas” em cada período), com a função de apurar o efetivo valor a recolher de PIS e COFINS no mitigado regime não cumulativo da COFINS (e também do PIS), operou o legislador com a técnica de selecionar determinados custos e despesas, pela natureza de cada um desses encargos suportados pelas pessoas jurídicas, sendo irrelevante o regime de incidência ostentado pelas pessoas jurídicas fornecedoras dessas utilidades, assim como irrelevante o valor dessas contribuições por elas apurado.

Assim, desse quadro geral extrai-se que a regra básica do “direito de crédito”, no regime não cumulativo das contribuições do PIS e da COFINS, está sustentada e delimitada

pelos valores das operações de compras ajustadas pelo sujeito passivo em cada período, decorrentes de contratos firmados com outras pessoas jurídicas fornecedoras das específicas utilidades listadas, desde que se encaixem na estreiteza dos negócios relacionados com as matérias descritas nos onze incisos acima transcritos. Os valores dessas operações de compras servem de base de cálculo para apuração dos créditos em cada período de apuração, mediante a fórmula de quantificação que está assim prevista na Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º [...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a 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;

II - dos itens mencionados nos incisos **III a V e IX** do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos **VI, VII e XI** do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso **VIII** do caput, devolvidos no mês.

Além da fórmula que contempla o chamado método subtrativo indireto para essa apuração, é preciso destacar que não se contentou o legislador em explicitar as restritas operações, de naturezas específicas, que legitimam o “direito de crédito” de PIS e COFINS. Para não deixar dúvidas de tratar-se de regime mitigado e restrito de incidência não cumulativa, avançou o legislador para completar a regra geral afirmativa do chamado crédito básico, contornando-a com duas regras proibitivas (§ 2º e 3º) que funcionam como fechamento do sistema na delimitação do “direito de crédito”. Merece destaque a primeira regra restritiva:

Art. 3º [...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:



I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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.

É proposital o sublinhado no texto do inciso II, para dar destaque ao comando do preceito didático da regra proibitiva ali inserida, exatamente porque tem a ver com a matéria aqui examinada e serve como convite para reflexão.

Sim, se o estudo estivesse concentrado no contexto da tradicional técnica da não cumulatividade, não seria necessário maior esforço para concluir pela estranheza, inocuidade e até impertinência dessa regra proibitiva do inciso II. Com efeito, se na origem, os “bens e serviços” foram fornecidos sem incidência da contribuição (“não sujeitos ao pagamento”, como consta do texto legal), o “direito de crédito” do adquirente na operação desonerada só poderia ser equivalente a zero, existindo ou não a regra proibitiva.

É bom reforçar que essa conclusão, lógica e racional, afina-se com a técnica tradicional da não cumulatividade, que não é o formato da não cumulatividade capenga e mitigada adotada pela legislação do PIS e COFINS, que não leva em consideração o regime de apuração a que estiver submetido o fornecedor dos “bens ou serviços”, tampouco tem como parâmetro o valor da contribuição por ele devida na respectiva operação. Portanto, aqui tem utilidade a ressalva proibitiva do inciso II, servindo de alerta para que o valor dos “bens e serviços adquiridos” no mês pelo sujeito passivo, não sujeitos à tributação pelo fornecedor na origem, não sejam incluídos no somatório das operações tomadas como base para aplicação da alíquota que vai quantificar o valor do “direito de crédito”.

Com esse direcionamento já é possível voltar ao tema aqui proposto nesse estudo, em que se cogita de “direito a crédito de PIS e COFINS advindo de insumo com a tributação suspensa”. Avaliada a específica proposição no contexto da

não cumulatividade, ainda que “complexa e confusa” como admitiu o STF, a hipótese se encaixa exatamente no preceito didático da regra proibitiva que veda a inclusão, na base de cálculo para apuração de créditos, de “bens e serviços adquiridos” sem a incidência da contribuição na origem, que é o caso da anunciada “tributação suspensa”.

No entanto, sendo certo que na complexa legislação dessas contribuições há específicas regras aprovadas para assegurar “direito de crédito” para determinados bens e serviços adquiridos sem tributação na origem, ou para “insumos com tributação suspensa” como consta na questão proposta para reflexão, é preciso logo ressaltar que a outorga desse chamado “direito de crédito” tem outro nome, outra configuração, assumindo a natureza de concessão governamental que merece ser qualificada como subsídio ou incentivo fiscal, benefício via crédito presumido escritural que, seguramente, não decorre da técnica da não cumulatividade para apuração das contribuições, ainda que notoriamente capenga. Nossa confusa legislação é pródiga na concessão desses incentivos, valendo como exemplos os concedidos para o segmento do agronegócio<sup>6</sup>, biodiesel<sup>7</sup>, aparas e resíduos<sup>8</sup>, dentre outros.

Impende registrar que, mesmo nessas hipóteses de “insumos adquiridos com tributação suspensa”, que geram “crédito presumido” como incentivo fiscal que é modelo vigente no segmento do agronegócio, esses benefícios não inibem o “direito de crédito” sobre os demais custos e despesas relacionados pela legislação do PIS e COFINS, suportados pela pessoa jurídica no respectivo processo de industrialização, conforme já definiu o Tribunal Administrativo como se vê de recorte de ementa que se transcreve:

---

6. Conforme Lei nº 10.925/2004 (alimentos); Lei nº 12.058/2009 e 12.350/2010 (carne); Lei nº 12.794/2013 (laranja); Lei nº 12.865/2013 (soja); Lei nº 10.925/2004, Lei 11.727/2013 e Lei nº 12.844/2013 (cana-de-açúcar).

7. Conforme Lei nº 12.715/2012.

8. Conforme Lei nº 11.196/2005.

[...]

PIS/COFINS. FRETE. LOGÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO CARGA. Os serviços de movimentação interna de matéria-prima durante o processo produtivo da agroindústria geram direito ao crédito.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. DIREITO A CRÉDITO. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, há possibilidade de creditamento na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados ou em elaboração entre os seus diferentes estabelecimentos.<sup>9</sup>

[...]

Portanto, a circunstância de o estabelecimento industrial (ou prestador de serviços) operar com “insumo com tributação suspensa” não impede que sejam apropriados os demais créditos básicos relacionados com suas atividades, exceto crédito sobre a aquisição do próprio insumo que será igual a zero, pela ausência de tributação na origem.

### **3. INSUMOS ADQUIRIDOS SEM INCIDÊNCIA DE PIS-COFINS. CUSTOS DE NEGÓCIOS JURÍDICOS CORRELATOS DEVEM ASSEGURAR REGISTRO DE CRÉDITO**

Ainda que possa aparentar foco desconectado do tema em análise, avança-se para trazer a exame controvérsia travada entre fisco e contribuintes envolvendo questão que entendemos conexa, relacionada com a tentativa de limitação de “direito de crédito” para custos incorridos na aquisição de “bens e serviços utilizados como insumos”, mediante interpretação que não parece coerente com as diretrizes até aqui apontadas.

---

9. CARF: Acórdão nº 3201-005.723 da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, na sessão de 25 de setembro de 2019.

Para ir direto ao ponto, traz-se aos olhos específico pronunciamento de Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reproduzindo a sua sintética ementa que é elucidativa e bem delimita a controvertida matéria que se pretende demonstrar, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.<sup>10</sup>

Com todo o respeito que merece o prestigiado Tribunal Administrativo, está equivocada a negativa do “direito de crédito” de PIS e COFINS para “serviços de fretes”, sob o argumento de estarem os bens transportados (insumos) não sujeitos à incidência de PIS e COFINS. Mais abusiva, ainda, a busca de saída honrosa invocando defeito da lei, ou mesmo omissão do legislador, ao fazer menção de que “não há previsão legal para aproveitamento de créditos” sobre “serviços de fretes” quando o bem transportado não é tributado.

Evidente que se trata de raciocínio míope, distorcido do conteúdo dos fatos, esquecendo-se de que se está diante de diferentes contratos que revelam dois negócios jurídicos distintos: (i) um contrato de compra de insumos (no caso leite), fornecidos para a adquirente sem incidência de PIS e COFINS na origem e, por consequência, operação essa sem direito a registro de crédito; (ii) outro distinto contrato de prestação de serviços, firmado pela adquirente do insumo com outra pessoa jurídica (empresa de transportes), em que o valor dos serviços

---

10. CARF: Acórdão nº 3302-012.048 da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, na sessão de 26 de outubro de 2021, Recorrente LATICÍNIOS PINHALENSE LTDA. Interessado FAZENDA NACIONAL

cobrado (frete) está sujeito à incidência de PIS e COFINS na origem e, por consequência, com direito assegurado ao registro de crédito sobre o valor do frete pela tomadora dos serviços.

Portanto, são distintos contratos que exteriorizam diferentes negócios jurídicos, sendo comezinho o entendimento de que o diferente regime tributário de uma operação (suspensão para os insumos) não contamina o regime tributário da outra (tributação para os fretes). Impertinente a busca de aproximação na tentativa de atribuir o papel de acessório para o frete e, dessa forma, submetê-lo ao regime tributário do principal (insumo). São negócios jurídicos autônomos, submetidos a diferentes regimes de tributação pelo PIS e COFINS, que não permitem essa tentativa de vinculação para negar os efeitos relacionados ao direito de crédito assegurado ao adquirente.

Ainda que os valores dos serviços cobrados a título de “fretes” possam configurar custo complementar que se agrega ao custo aquisição dos insumos, são parcelas com distintas naturezas que não se confundem, decorrem de diferentes contratos e são merecedoras de específicos registros na escrituração do contribuinte. A propósito, feito o registro contábil de cada parcela no momento exato em que esses diferentes custos foram “incorridos”, estará atendida a diretriz contábil do regime de competência, assim como o momento oportuno para destaque e registro do valor do “direito de crédito” sobre o “frete” como um ativo, em plena sintonia com o momento previsto na legislação do PIS e COFINS para registro e apropriação de créditos em se tratando de insumos: “adquiridos no mês”<sup>11</sup>.

Portanto, é a data da “aquisição dos serviços” de transporte que legitima o direito de crédito, independentemente do momento em que o insumo transportado será colocado na linha de produção. Impertinente o cotejo entre “custo de aquisição” e “custo de produção” que só tem sentido para apuração de base de cálculo de outro tributo (IRPJ), não para aferir momento e o direito de crédito de PIS e COFINS.

---

11. Conforme Lei nº 10.833/2003, artigo 3º, § 1º, inciso I.

Assim, não é cabível a alegação de dificuldade nessa separação das parcelas dos diferentes custos, pois é perfeitamente possível decompor o valor do custo total de aquisição dos insumos, destacando a parcela do serviço de frete, tributada na origem, para que seja assegurado o legítimo direito de crédito, com fundamento na regra geral prevista no artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.833/2003 já examinada.

Esses fundamentos também servem para refutar a recente decisão, sobre matéria análoga, proferida pelo CARF por meio de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais, exteriorizada pelo Acórdão nº 9303-013.234, cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. FARELO DE SOJA (ALÍQUOTA ZERO).

O frete na aquisição de insumos não pode ser considerado insumo do processo produtivo, pois este ainda nem se iniciou quando da aquisição do serviço. Porém permite-se o aproveitamento do crédito sobre esses serviços de frete ao agregar custo ao insumo. Assim, o crédito do frete é o mesmo proporcionado pelo insumo. No presente caso, como os insumos não geram crédito das contribuições (aquisição de soja em grãos - alíquota zero), o serviço de frete também não gera direito ao crédito.<sup>12</sup> (grifos acrescidos)

Extraí-se da ementa transcrita o esmerado esforço para a questionada vinculação acessório/principal, atribuindo-se ao custo do frete (tributado na origem) o papel acessório ao custo do insumo (farelo de soja, alíquota zero), vinculação equivocada de dependência entre negócios jurídicos distintos, autônomos e independentes que não se contaminam. No entanto, essa enviesada interpretação da CRSF serviu de fundamento

---

12. CARF: Acórdão CSRF nº 9303-013.234, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de julgamento 13 de abril de 2022.

para a negativa de crédito sobre o valor do frete tributado na origem, após empate na votação em que, regimentalmente, prevaleceu o voto de qualidade em favor da Fazenda por se tratar de processo relacionado com pedido de ressarcimento de créditos.

Esse equilíbrio entre as posições divergentes não é sintoma de diferentes normas, extraídas por diferentes intérpretes, do mesmo texto legal. Pelo contrário, a negativa do crédito funda-se em suposta existência de subsidiariedade, de vinculação acessória impertinente entre o bem transportado que, nessa ótica, deveria definir o regime jurídico tributário a ser atribuído ao custo do serviço de transporte.

Sintomático que essa forçada interpretação deixa de lado a regra jurídica concessiva de crédito que deveria ser objeto de avaliação. Sim, a interpretação deveria estar voltada para ponderada subsunção do negócio jurídico em que a pessoa jurídica incorre em custos de serviços, contratados com outra empresa para transportes de insumos adquiridos, frente ao comando legal que assegura direito ao registro de crédito no momento em que “**adquiridos**” (inciso I do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/03), quando relacionados com valores de “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, que é a previsão contida no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Conforta verificar que tem sido outra a conclusão quando o exercício interpretativo adota esse percurso lógico de focar no conteúdo e alcance da lei tributária objeto da controvérsia. É o que demonstra o pronunciamento de Turma de Julgamento do CARF sobre a mesma matéria, exteriorizado na mensagem inequívoca da seguinte ementa:

[...]

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E COM CRÉDITO PRESUMIDO. Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados

à alíquota zero e com crédito presumido geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.<sup>13</sup>

[...]

Para confirmar que não se trata de manifestação isolada, traz-se deliberação de outra Turma de Julgamento do CARF no mesmo sentido, cuja clareza da ementa é elucidativa dos seus fundamentos determinantes:

[...]

FRETES NA COMPRA DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. Nos moldes firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, se o frete em si for relevante e essencial à atividade econômica do contribuinte, independentemente da alíquota do produto que o frete carregou, deve gerar o crédito.<sup>14</sup>

[...]

Em tom de arremate para essas breves reflexões, adverte-se para o equívoco de raciocinar com as regras da legislação do imposto sobre a renda para o deslinde da controvérsia aqui examinada. A lei a ser examinada é aquela que estabeleceu a “confusa” e mitigada não cumulatividade e, com esse propósito, relaciona as operações que asseguram crédito (“bens e serviços”) e define o momento para esse registro, no caso, quando “adquiridos”, nos exatos termos do inciso I § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

É diferente o regime definido pela legislação do IRPJ<sup>15</sup> para o registro e reconhecimento de “custos”. Além de

---

13. Acórdão nº 3402-009.459 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, na sessão de 27 de outubro de 2021.

14. Acórdão nº 3201-009.226 da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, na sessão de 21 de setembro de 2020.

15. Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/2018 (Decreto nº 9.580/2018): **“Custo de aquisição**  
Art. 301. [...] § 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).”



guiar-se pelo regime de competência, há outros critérios específicos que delimitam a aglutinação dos “custos” segundo a natureza dos encargos, assim como define o adequado momento para alocação dos “custos incorridos”, relacionados com os respectivos produtos vendidos, para efeito de determinação do resultado da pessoa jurídica, ponto de partida que é relevante para apuração de base de cálculo de IRPJ, não para créditos de PIS e COFINS.

Portanto, diante dessas diferentes regras, o direito de crédito de PIS e COFINS sobre valor do “frete” é **imediato** (momento da aquisição dos serviços de transporte), sendo irrelevante se o insumo adquirido vai ser destinado ao estoque, ou imediatamente destinado para a produção de bens destinados à venda, o que demonstra ser inadequado o critério de apoio na legislação do IRPJ, para definição do crédito de PIS e COFINS sobre operações decorrentes de negócios jurídicos correlatos, como é o caso do custo do “frete” sobre insumos adquiridos, mas que também poderia ser aplicável aos custos de “armazenagem” dos insumos, assim como gastos com sua movimentação entre estabelecimentos.

#### 4. SÍNTESE CONCLUSIVA

Com base nos fundamentos trazidos à colação é possível resumir as conclusões desse breve estudo, de forma sintética, nos seguintes termos:

- 4.1. É atípica e mitigada a técnica da não cumulatividade implantada pela Lei nº 10.637/2002 (PIS) e Lei Nº 10.833/2003, que criaram regime de apuração validado pelo STF no rito da repercussão geral, a despeito de reconhecer como “**complexo e confuso**”;
- 4.2. Nos termos da Tese nº 337 fixada pela Suprema Corte, “não obstante as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 **estejam em processo de inconstitucionalização, ainda é constitucional** o modelo legal de coexistência dos

regimes cumulativo e não cumulativo na apuração do PIS/Cofins das empresas prestadoras de serviços”;

- 4.3. Em respeito à regra geral da não cumulatividade, é vedado o registro e apropriação de crédito de PIS e COFINS para “bens e serviços adquiridos” sem a incidência da contribuição na origem, situação que se encaixam os “insumos com tributação suspensa”;
- 4.4. A outorga de “direito de crédito”, mediante crédito presumido escritural, para operação não tributada pelas contribuições na origem tem natureza de concessão governamental que se qualifica como subsídio ou incentivo fiscal, benefício que não decorre da técnica da não cumulatividade para apuração das contribuições;
- 4.5. A concessão de crédito presumido, como incentivo fiscal, para bens e serviços adquiridos, não inibe o “direito de crédito” sobre os demais custos e despesas relacionados pela legislação do PIS e COFINS, suportados pela pessoa jurídica no respectivo processo de industrialização;
- 4.6. Por serem oriundos de distintos contratos que exteriorizam diferentes negócios jurídicos, o regime tributário aplicável para a operação de aquisição do insumo (suspensão ou alíquota zero) não contamina, nem desqualifica o regime tributário atribuído para os serviços de transporte (valor do frete) correspondente ao insumo transportado;
- 4.7. Revela-se impertinente e inadequada tentativa de atribuir o papel de acessório para o custo do frete e, dessa forma, submetê-lo ao regime tributário do principal (custo do insumo), assim como inadequada a utilização de parâmetros da legislação do IRPJ que segue o regime de competência, enquanto o direito

de crédito de PIS e COFINS sobre valor do frete é reconhecido pela respectiva legislação de forma imediate (momento da aquisição dos serviços de transporte), sendo irrelevante se o insumo transportado e adquirido vai ser destinado ao estoque, ou imediatamente destinado para a produção de bens destinados à venda.

