



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11041.000122/2005-59  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-010.479 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 18 de junho de 2020  
**Recorrente** FRIGORÍFICO MERCOSUL S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. RESERVA DE CAPITAL.

Em respeito ao art. 63, § 8º, da Portaria MF 343/15, é de se refletir o entendimento da maioria do colegiado. Nesse sentido, reflito que entenderam que para os fatos geradores ocorridos antes das alterações promovidas na Lei das S/A pela Lei 11.638/2007, as subvenções concedidas pelos Estados, devidamente contabilizadas como reserva de capital e sempre consideradas como para investimento (art. 9º da LC 160/17), não integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins.

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. DESPESAS DE TRANSPORTE COM FROTA PRÓPRIA E ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial em relação à não tributação pelas contribuições dos valores relativos à subvenção para investimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Valcir Gassen e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento integral. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

*(documento assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

*(documento assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º **3802-00.468**, da 2ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que:

- Por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade suscitadas;
- Por unanimidade de votos, não conheceu da matéria de mérito referente ao percentual de cálculo do crédito presumido da Cofins, por concomitância com ação judicial;
- Por voto de qualidade, em relação às demais matérias de mérito conhecidas, negou provimento ao recurso.

O Colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004*

*CRÉDITO FISCAL DO PROGRAMA FUNDOPEM. RECEITA DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. IMPOSSIBILIDADE.*

*Integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, o valor da receita de subvenção para investimento, recebido a título de crédito fiscal presumido do Programa Fundopem.*

*RECEITA DE VENDA PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. NÃO COMPROVADA A*

*REMESSA PARA EMBARQUE DE EXPORTAÇÃO OU PARA RECINTO ALFANDEGADO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. OBRIGATORIEDADE.*

*Somente as vendas para empresa comercial exportadora com o fim de específico, devidamente comprovadas, estão fora do campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa. Na ausência dessa comprovação, os valores supostamente informados com sendo da referida receita devem ser adicionados à base de cálculo da referida Contribuição.*

*DESPESAS COM SERVIÇOS DE TRANSPORTE EM FROTA PRÓPRIA. NÃO ATENDIMENTO DO CONCEITO DE INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. IMPOSSIBILIDADE.*

*Por não serem aplicados no processo de fabricação do produto final, não se enquadram no conceito<sup>9</sup> de insumo nem geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa as despesas com os serviços de transporte realizados em frota da própria pessoa jurídica.*

*ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DE VEÍCULOS PESADOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE CARGA. NÃO ATENDIMENTO DO CONCEITO DE INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. IMPOSSIBILIDADE.*

*Somente os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda proporcionam o direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa. Por não se enquadrar no conceito de insumo, não dão direito ao referido crédito os encargos de depreciação dos veículos de carga da pessoa jurídica utilizados na própria atividade de transporte.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004*

*LITISPENDÊNCIA ADMINISTRATIVA. FALTA DE ATENDIMENTO DE REQUISITOS. INOCORRÊNCIA.*

*Não ocorre litispendência administrativa se não há identidade quanto ao pedido e à causa de pedir objeto do processo de ressarcimento e compensação*

*e o novo processo de cobrança de crédito tributário formalizado por meio de auto de infração.*

**CONCOMITÂNCIA DE MATÉRIA EM DISCUSSÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. RENÚNCIA TÁCITA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. OCORRÊNCIA.**

*Importa renúncia tácita à instância administrativa, a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do despacho decisório, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo irrelevante que o processo judicial venha a ser extinto com ou sem julgamento do mérito.”*

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo divergência em relação às seguintes matérias:

- Preliminar de Nulidade da decisão de primeira instância. Ausência de concomitância, alegando que as demandas extintas sem julgamento de mérito não produzem decisão obrigatória ou de caráter vinculante, sendo, de tal feita, incapaz de haver processos simultâneos ou a renúncia da instância administrativa;
- Quanto ao mérito, discussão acerca: (i) da constituição de crédito sobre as despesas de transporte com frota própria e dos encargos de depreciação de veículo pesados; (ii) da não incidência das contribuições sobre FUNDOPEM.

Em despacho às fls. 1115 a 1126, foi dado seguimento parcial ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo apenas quanto às matérias relativas à exclusão da base de cálculo do PIS das receitas auferidas com o Fundopem e ao direito ao crédito do PIS nas despesas de transporte com veículos de frota própria e encargos de depreciação.

Em despacho de reexame de admissibilidade às fls. 1127 a 1128, foi mantido na íntegra o despacho do Presidente da Seção.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, requerendo a negativa do recurso especial. – ao trazer que:

- Os valores recebidos do Fundopem pela Recorrente, a título de crédito fiscal presumido, embora qualificados como receita de subvenção para investimento, integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativas, tendo em vista que as únicas modalidades de receita, excluídas da mencionada base de cálculo, são aquelas taxativamente discriminadas no § 3º do art. 1º, da Lei nº 10.637/2003 dentre as quais não se inclui a receita de subvenção para investimento, recebida a título de incentivo fiscal.
- Não há como admitir a adoção da legislação do IRPJ para conceituar o insumo do PIS/COFINS não-cumulativo.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, relatora.

O Recurso Especial é tempestivo e, depreendendo-se da análise de seu cabimento, entendo que devo conhecê-lo. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho de admissibilidade, que considerou que os arestos recorrido e paradigma enfrentaram a mesma situação, mas com entendimentos divergentes.

Ventiladas tais considerações, recorro as matérias suscitadas em recurso:

- Exclusão da base de cálculo do PIS das receitas auferidas com o Fundopem; e
- Direito ao crédito do PIS nas despesas de transporte com veículos de frota própria e encargos de depreciação.

Ventiladas tais considerações, em relação à primeira matéria, recorro que já analisamos esse tema envolvendo o mesmo contribuinte, o que adoto o decidido no acórdão

9303-009.683 que, por sua vez, afastou a tributação sobre as subvenções para investimento oriundas do Fundopem.

Ora, vê-se que tal subvenção não tem caráter/natureza de receita – o que deveríamos enquadrá-la no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei 10.637/02 (Grifos meus):

*“[...]”*

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

*I – isentas ou **não alcançáveis pela incidência da contribuição** ou sujeitas à alíquota 0 (zero);”*

Ora, as subvenções para investimentos por terem destinação específica – qual seja, implementação, expansão e desenvolvimento econômico da região do Estado incentivador, não constituiriam lucro e nem estariam disponíveis para distribuição como dividendo. Tanto é assim que à época dos fatos, deveriam ser contabilizadas em reservas de capital, tal como pronunciou as normas vigentes. Por terem destinação específica, não há como a empresa ter gerência sobre tais recursos, devendo, inclusive, justificar a sua aplicação.

E se assim fossem contabilizadas como receita – deveriam ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Para melhor elucidar, trago o art. 182, § 1º, alínea “d”, da Lei 6.404/76 vigente à época (Grifos meus):

*“Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.*

*§ 1º. Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:*

*a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;*

*b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;”*

Continuando, o PN CST 112/78 traz que a subvenção para investimento corresponde efetivamente a uma transferência de recursos do Poder Público para uma pessoa jurídica com a finalidade de dar-lhe suporte para aplicação específica em bens e serviços para “expandir empreendimentos econômicos” – o que é o caso vertente.

Eis o que traz o PN (Grifos meus):

“[...]”

*2.11 – Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST n.º 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1. do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST n.º 143/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que **SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do art. 38 do DL 1.598/77.***

*2.12 – Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia de intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o “animus” de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes de subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.*

[...]"

E tal subvenção deve ser registrada, considerando o momento discutido, em contas de reserva de capital, conforme Nota Explicativa da ICVM 59/86:

*“As reservas de capital representam acréscimos efetivos aos ativos da companhia que não foram originados dos lucros auferidos em suas operações, por não representarem efeitos de seus próprios esforços, mas assim de contribuições de acionistas ou de terceiros para o patrimônio líquido da companhia com o fim de propiciar recursos para o capital (em sentido amplo), inclusive contribuições governamentais sob a forma de subvenções por incentivos fiscais. (...) Quanto às doações e subvenções, fazem-se necessários alguns comentários adicionais. As doações recebidas pela companhia poderão ser em bens (imóveis, móveis) ou direitos. A contabilização de bens doados, tendo como contrapartida uma conta de reserva de capital, deve ser feita a valor de mercado pelo valor que custaria adquirir o bem recebido em doação. Em relação às subvenções recebidas pela companhia, elas podem ser classificadas em dois tipos diferentes: subvenções para investimento e subvenções para custeio. As subvenções para investimento são registradas contabilmente como reserva de capital. Normalmente, referem-se a valores de que a companhia se beneficia a título de devolução, isenção ou redução de impostos devidos, ou de valores recebidos destinados à expansão de suas atividades, sob a forma de investimentos para capital fixo ou capital de giro. É o caso, por exemplo, de devolução de IPI ou ICMS e de isenção temporária de imposto de renda como incentivo regional ou setorial. As subvenções para custeio são constituídas por auxílio financeiro comumente recebido de forma periódica pela companhia para fazer face às suas despesas, insuficientemente cobertas pelas receitas de suas operações (tarifas). São, contabilmente, classificadas como receita extraordinária. É exemplo típico o caso das ferrovias brasileiras.”*

Vê-se que tais normas estavam em conformidade com o art. 38 do Decreto-Lei 1.598/77 vigente à época:

*“Art. 38 Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:*

*[...]*

*§ 2º As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)*

*a) registradas como reserva de capital. [...]”*

Tal dispositivo esclarece que devem ser registradas como “reserva de capital” as subvenções para investimento relativas a redução de impostos concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Frise-se tal entendimento o Parecer Normativo CST 2/1978 que contempla que as subvenções que integram a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária são aquelas destinadas ao custeio, não alcançando as que se destinem a investimentos.

O que, em breve síntese, não haveria como considerarmos a subvenção para investimento na base de cálculo do PIS e da Cofins, eis que devem ser consideradas em reserva de capital. Tais normas deveriam ser aplicadas ao caso em questão, considerando à época dos fatos.

Recorda-se as lições de José Bulhões Pedreira ao trazer que as subvenções de investimentos, quando contabilizadas em reserva de capital não transitam em contas de resultado (*in* Imposto de renda: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Adcoas-Justec, 1979):

*“Dois requisitos são necessários para que se caracterize a transferência de capital: (a) que o doador tenha a intenção de fazer contribuição para o estoque de capital da pessoa jurídica, e (b) que esta não modifique a natureza da transferência, transformando o capital em renda.*

[...]

*A transferência de capital pressupõe a intenção do doador de contribuir para o estoque de capital da pessoa jurídica, e não para o custeio das suas atividades ou operações. Mas a pessoa jurídica que a recebe pode mudar essa destinação, transformando o capital em renda. Por isso, a caracterização de transferência de capital, para efeitos fiscais, pressupõe tanto a intenção de quem transfere quanto o tratamento que a pessoa jurídica dá, na sua contabilidade, à transferência recebida: somente há transferência de capital se a pessoa jurídica credita os valores recebidos a conta de reserva de capital. Se o crédito é feito a conta de resultados, a lei tributária considera que a pessoa jurídica transformou a transferência de capital em transferência de renda e a submete ao imposto.*

*A subvenção para investimento e a doação não pressupõem, todavia, aplicação de recursos no ativo permanente da pessoa jurídica. O capital próprio (assim como o de terceiros) acha-se aplicado, de modo indiscriminado, em todos os elementos do ativo, e a pessoa jurídica pode receber subvenções para investimento ou doações para aumentar o capital de giro.”*

Vê-se que as normas vigentes à época, traduziam que as subvenções para investimento deveriam ser registradas em reserva de capital, e não em contas de resultado. O que, a meu entender, se fossem registradas em contas de resultado como receita, deveriam ser excluídas da base de cálculo das contribuições. Tanto é assim que a Lei 11.941/09 deixou esse entendimento mais claro ao trazer no art. 38 do Decreto-Lei 1.598/77 (Grifos meus):

*"Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá: (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;*

*II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;*

*III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;*

*IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3o deste artigo.*

*§ 1o As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:*

*I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;*

*II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou*

*III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.*

*§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1o do art. 15 desta Lei.*

*§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.*

*[...]"*

*Art. 21. ....*

***Parágrafo único. Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:***

***I – o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata o art. 18 desta Lei; e***

***II – o valor do prêmio na emissão de debêntures, de que trata o art. 19 desta Lei. "***

Vê-se, então, que a Lei 11.941/09 trouxe que as subvenções para investimento passariam a ser registradas em reserva de lucros – reserva de incentivo fiscal e, quando registradas em conta de resultado como receita, poderiam ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Ora, trouxe literalmente que se tais subvenções fossem registradas como receita, deveriam ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins. Isso para fins de aplicação do RTT – Regime Transitório de Tributação que, por sua vez, veio para aplicar ao ordenamento jurídico as Normas Internacionais de Contabilidade.

As Normas Internacionais de Contabilidade transpareceram a importância da prevalência da Essência sobre a Forma no mundo jurídico e contábil. Refletindo a importância da veracidade fenomênica dos eventos frente às formalidades envolvendo meros registros contábeis.

Nesse ínterim, o Regime Transitório de Tributação veio ao ordenamento jurídico para somente neutralizar dos efeitos contábeis internacionais a tributação em determinados eventos. Sendo assim, deixou mais claro que não há tributação pelo PIS e Cofins sobre a subvenção de investimento – até mesmo quando contabilizada como receita, pois em sua essência tal subvenção não se revestia como tal.

A Lei 11.941/09, ao trazer que se tais subvenções fossem registradas em contas de resultado dispôs que não deveriam ser tributadas pelo PIS e pela Cofins. O que, por conseguinte, acabou por respeitar, *de per si*, a Primazia da Essência sobre a forma no mundo fenomênico contábil e tributário e a segurança jurídica ao sujeito passivo, pois pela essência, como dito anteriormente, tal subvenção não teria natureza de receita, não sendo decorrente de nenhuma contrapartida operacional - não podendo ser **tributada pelo PIS e pela Cofins, independentemente da forma que foi registrada.**

Os efeitos, independentemente da forma jurídica ou forma de registro, devem observar essencialmente a natureza do evento pela sua essência jurídica e contábil.

Proveitoso trazer também que a MP 627 (Lei 12.973/14, objeto de conversão da MP), publicada posteriormente, quando revogou, entre outros os arts. 14 a 24 da Lei 11.941/09, trouxe disposições alterando as Leis 10.637/02 e Lei 10.833/03 (Grifos meus):

“[...]

Art. 1º.....

[...]

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

*X de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;*

[...]”

Manteve, assim, a não tributação da subvenção para investimento pelo PIS e pela Cofins, se passasse a registrar como receita. Trouxe explicitamente que, para fins tributários, tal subvenção não seria tributada pelas contribuições, tal como fez a Lei 11.941/09.

Vê-se que a legislação trouxe que tais subvenções poderiam ser registradas como receita ou como reserva de incentivo.

E, caso fossem registradas como reserva de incentivo, nos termos do art. 30 da Lei 12.973/14, não seriam computadas na determinação do lucro real; porém, somente poderiam ter destinação determinada – qual seja:

- Absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou
- Aumento de capital social.

E caso a destinação fosse diversa das mencionadas pelos dispositivos, deveriam ser tributados pelo lucro real.

**No que tange ao PIS e Cofins**, vê-se que há regramento específico. Tanto é assim que traz que se as subvenções forem registradas como receita – tais receitas seriam excluídas da base de cálculo dessas contribuições, tal como a Lei 11.941/09 fez ao deixar claro esse procedimento. Nem comentou sobre a contabilização como reserva de incentivo, tal como

fez quando tratou do procedimento para a desconsideração desses recursos para fins de computo no lucro real.

Sendo assim, apenas ratificou o que já ocorria muito antes da Lei 11.941/09. Ou seja, que tal subvenção para investimento deveria antes da Lei 11.941/09 ser registrada em conta de reserva de capital e, se fosse registrada como receita, não deveria sofrer tributação, deveria ser excluída da base de cálculo.

Sendo assim, em respeito à segurança jurídica, é de se esclarecer que tais subvenções para investimento nunca foram objeto de tributação pelo PIS e pela Cofins, ainda que as normas posteriores "mandassem de forma explícita" registrar como receita ou como reserva de incentivo.

Sendo assim, para que não haja confusão normativa – normas tributárias e normas contábeis, é de se entender que o que fez as Lei 11.941/09 e 12.973/14 ao trazerem “a exclusão da "receita" de subvenção de investimento para fins de tributação pelo PIS e Cofins não cumulativo”, quando registrada como receita, e não reserva de incentivo, foi esclarecer que, a subvenção para investimento não seria passível de tributação pelo PIS e Cofins.

Independentemente desse entendimento, proveitoso trazer que a LC 160/17, a qual dispôs sobre a remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre as correspondentes reinstuições, trouxe em seu art. 9º alteração ao art. 30 da Lei 12.973/14, conforme segue:

“Art. 30.

.....

§ 4º *Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do **caput** do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, **são considerados***

***subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.***

***§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados."***

O que, em breve síntese, com tal dispositivo, não haveria como considerarmos tal subvenção para investimento como integrante da base de cálculo do PIS e da Cofins, ainda que houvesse a discussão da natureza dessa subvenção – se subvenção para custeio ou subvenção para investimento. Recordo que essa discussão envolvendo a natureza da subvenção poderia influenciar no direcionamento da natureza do evento – o que, por consequência, abriria, a princípio, a discussão acerca da tributação pelo PIS e Cofins se considerássemos a natureza da subvenção em discussão como de custeio.

Digo “a princípio”, pois com o advento do Convênio ICMS 190/17 e a publicação até 29.3.2018 dos atos instituidores de benefícios fiscais de ICMS pelos Estados nos Diários Oficiais– não há mais a discussão da natureza das subvenções – sendo todas consideradas como subvenção para investimento.

Reforço que todos os Estados publicaram os atos instituidores de benefício fiscal de ICMS no prazo fixado pelo Convênio ICMS. Ademais, a rigor, o Estado do Amazonas nem precisaria publicar os atos instituidores, vez que, por observar Regime Constitucional Especial, não estaria obrigado a assistir o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Carta Magna, sendo a LC 160/17 aplicável automaticamente aos incentivos dados por aquele Estado.

Concluindo, reforço que a subvenção tratada nesse caso deve ser considerada como subvenção para investimento, conforme preceitua a LC 160/17 e, nessa linha, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14, que trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, não devem sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem

registradas como receita – pois trouxe explicitamente que se registrada como tal, seria excluída da base de cálculo das contribuições.

Por fim, entendo que, mesmo com o advento da Lei 12.973/14, para fins de PIS e Cofins, nem há que se falar em afastar a tributação somente se o sujeito passivo observar os requisitos do art. 30 da Lei 12.973/14 – eis que tais critérios se aplicariam somente para fins de IR e CS. Tanto é assim, que para fins de PIS e Cofins, os arts. 54 e 55 da Lei 12.973, que alteraram a Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03 não trouxeram a obrigatoriedade do registro como incentivo.

Frise tal entendimento, a própria IN 1911/19 – que trouxe em seu art. 28:

*“Art. 28. Sem prejuízo das exclusões aplicáveis a qualquer pessoa jurídica de que trata o art. 27, as pessoas jurídicas referidas no art. 150 poderão excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as receitas (Lei n.º 10.637, de 2002, art. 1.º, § 3.º, incisos IX, X, XII e XIII; e Lei n.º 10.833, de 2003, art. 1.º, § 3.º, incisos VIII, IX, XI e XII):*

*I - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;*

*II - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;*

*III - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1.º do art. 19 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977; e*

*IV - relativas ao prêmio na emissão de debêntures.”*

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo em relação à essa matéria.

Quanto à segunda matéria, qual seja, se há ou não direito ao crédito do PIS nas despesas de transporte com veículos de frota própria e encargos de depreciação, primeiramente, passo a discorrer sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito de PIS e Cofins trazida pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Em relação ao conceito de insumo, para fins de fruição do crédito de PIS e da COFINS não cumulativos, não é demais enfatizar que se trata de matéria controversa.

Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, concluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

*"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."*

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo - o que, em respeito a segurança jurídica das jurisprudências emitidas pelo Conselho e pelo Tribunal Superior, peço vênia, para transcrever o impecável voto do Ministro Humberto Gomes de Barros quando da apreciação de Agravo Regimental em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional - Resp 382.736-SC (2001/0155744-8) - que nos faz refletir sobre a responsabilidade de se criar e defender durante um certo tempo jurisprudência favorável ou desfavorável ao sujeito passivo (Grifos Meus):

*"MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS: O fundamento da pretensão revocatória da Súmula é o de que o Supremo Tribunal Federal teria declarado que a Lei Complementar no 70/91, embora formalmente complementar, substancialmente, seria lei ordinária, suscetível de revogação sem o quorum especial, necessário à criação de nova lei complementar. O tema é a âncora - como está na moda dizer - daqueles que entendem que a nossa Súmula foi infeliz. Colaborei na formação da Súmula. Continuo, data vênia, convicto de que agimos acertadamente, ao sumular o Meditei sobre o tema, e consolidei minha certeza de que o tema é de nossa alçada. O próprio Supremo Tribunal Federal proclamou que o conflito entre lei ordinária e lei complementar trava-se no plano da infraconstitucionalidade. Trago comigo o Agravo no Recurso Extraordinário no 274.362, no qual, o Supremo Tribunal Federal, não conheceu recurso extraordinário envolvendo conflito entre normas de lei complementar e de lei ordinária. Então, a competência é nossa.*

*Recurso Especial no 221.710/RJ, em que o STJ indicou o rumo do Poder Judiciário brasileiro:*

*Meu entendimento assenta-se na ementa felicíssima do Recurso "A Lei Complementar no 70/91, em seu art. 6o, inc. II, isentou da COFINS, as sociedades civis de prestação de serviços de que trata o art. 1o do Decreto-lei*

*no 2.397, de 22 de dezembro de 1987, estabelecendo como condições somente aquelas decorrentes da natureza jurídica das referidas sociedades.*

*- A isenção concedida pela Lei Complementar no 70/91 não pode ser revogada pela Lei no 9.430/96, lei ordinária, em obediência ao princípio da hierarquia das leis. não afeta a isenção concedida pelo art. 6º, II da L.C. 70/91. Entre os requisitos elencados como pressupostos ao gozo do benefício não está inserido o tipo de regime tributário adotado pela sociedade para recolhimento do Imposto de Renda."*

*A orientação partiu da Segunda Turma. O acórdão foi lavrado pelo Sr. - A opção pelo regime tributário instituído pela Lei no 8.541/92 Ministro Francisco Peçanha Martins. Dele participaram o Ministro-Relator, a Ministra Eliana Calmon e os Ministros Franciulli Netto, Laurita Vaz e Paulo Medina. Para mim, essa é a orientação definitiva a ser seguida pelos tribunais e pelos contribuintes.*

*Outra razão, que adoto como fundamento de voto, finca-se na natureza do Superior Tribunal de Justiça. Quando digo que não podemos tomar lição, não podemos confessar que a tomamos. Quando chegamos ao Tribunal e assinamos o termo de posse, assumimos, sem nenhuma vaidade, o compromisso de que somos notáveis conhecedores do Direito, que temos notável saber jurídico. Saber jurídico não é conhecer livros escritos por outros. Saber jurídico a que se refere a CF é a sabedoria que a vida nos dá. A sabedoria gerada no estudo e na experiência nos tornou condutores da jurisprudência nacional.*

*Somos condutores e não podemos vacilar. Assim faz o STF.*

*Nos últimos tempos, entretanto, temos demonstrado profunda e constante insegurança. Vejam a situação em que nos encontramos: se perguntarem a algum dos integrantes desta Seção, especializada em Direito Tributário, qual é o termo inicial para a prescrição da ação de repetição de indébito nos casos de empréstimo compulsório sobre aquisição de veículo ou combustível, cada um haverá de dizer que não sabe, apesar de já existirem dezenas, até centenas, de precedentes. Há dez anos que o Tribunal vem*

*afirmando que o prazo é decenal (cinco mais cinco anos). Hoje, ninguém sabe mais.*

*Dizíamos, até pouco tempo, que cabia mandado de segurança para determinar que o TDA fosse corrigido. De repente, começamos a dizer o contrário.*

*Dizíamos que éramos competentes para julgar a questão da anistia. Repentinamente, dizemos que já não somos competentes e que sentimos muito.*

*O Superior Tribunal de Justiça existe e foi criado para dizer o que é a lei infraconstitucional. Ele foi concebido como condutor dos tribunais e dos cidadãos.*

*Bem por isso, a Corte Especial proclamou que:*

*"PROCESSUAL - STJ - JURISPRUDÊNCIA - NECESSIDADE*

*O Superior Tribunal de Justiça foi concebido para um escopo sabor das convicções pessoais, estaremos prestando um desserviço a nossas instituições. Se nós – os integrantes da Corte – não observarmos as decisões que ajudamos a formar, estaremos dando sinal, para que os demais órgãos judiciários façam o mesmo. Estou certo de que, em acontecendo isso, perde sentido a existência de nossa Corte. Melhor será extingui-la." (AEREsp 228432).*

*Dissemos sempre que sociedade de prestação de serviço não paga a contribuição. Essas sociedades, confiando na Súmula no 276 do Superior Tribunal de Justiça, programaram-se para não pagar esse tributo. Crentes na súmula elas fizeram gastos maiores, e planejaram suas vidas de determinada forma. Fizeram seu projeto de viabilidade econômica com base nessa decisão. De repente, vem o STJ e diz o contrário: esqueçam o que eu disse; agora vão pagar com multa, correção monetária etc., porque nós, o Superior Tribunal de Justiça, tomamos a lição de um mestre e esse mestre nos disse que estávamos errados. Por isso, voltamos atrás.*

*Nós somos os condutores, e eu - Ministro de um Tribunal cujas decisões os próprios Ministros não respeitam - sinto-me, triste. Como contribuinte, que também sou, mergulho em insegurança, como um*

*passageiro daquele vôo trágico em que o piloto que se perdeu no meio da noite em cima da Selva Amazônica: ele virava para a esquerda, dobrava para a direita e os passageiros sem nada saber, até que eles de repente descobriram que estavam perdidos: O avião com o Superior Tribunal de Justiça está extremamente perdido. Agora estamos a rever uma Súmula que fixamos há menos de um trimestre. Agora dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa Súmula não devia ter sido feita assim.*

*Nas praias de Turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme bóia, cheia de pessoas é arrastada por uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da bóia. Para tanto, a lancha desloca-se em linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus.*

*O jogo só termina, quando todos os passageiros da bóia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nosso papel tem sido derrubar os jurisdicionados.*

*Peço venia para acompanhar o Ministro Peçanha Martins.*

*Com essas considerações e louvando-me nesse precedente da lavra do Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins, peço vênias ao eminente Ministro-Relator para aderir à divergência."*

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

*"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;”*

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, in verbis (Grifos meus):

*“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 nº10.485, 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)”.*

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

*“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:*

*[...]*

*§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.”*

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

É de se lembrar ainda que o IPI é um imposto que onera efetivamente o consumo, diferentemente do PIS e da Cofins que são contribuições que incidem sobre a receita, nos termos da legislação vigente.

E nessa senda, haja vista que o IPI onera efetivamente o consumo, vê-se que a não cumulatividade relaciona-se ao conceito de insumo como sendo o de bens que são consumidos ou desgastados durante a fabricação de produtos.

Enquanto a sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e a Cofins está diretamente relacionada às receitas auferidas com a venda desses produtos.

Sendo assim, resta claro que a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem

recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Greco (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, pra tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):  
*“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*  
*[...]*  
*§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*  
*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*  
*a. Matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;** (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*  
*b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*  
*[...]*”
- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):  
*“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*  
*[...]*

*§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

*[...]"*

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

A Receita Federal do Brasil extrapolar sua competência administrativa ao “legislar” limitando o direito creditório a ser apurado pelo sujeito passivo.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Nesse *interim*, cabe trazer que a observância do critério de se aplicar o conceito de “despesa necessária” para a definição de insumo, tal como preceituado no art. 299 do RIR/99 não seria a mais condizente, pois direciona a sistemática da não cumulatividade das referidas contribuições à sistemática de dedutibilidade aplicada para o imposto incidente sobre o lucro. O que, entendo que não há como se conferir que os custos ou despesas destinados à aferição e lucro possam ser considerados como insumos necessários para o aferimento da receita.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

*1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.*

*2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".*

*3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins,*

*que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.*

*4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.*

*5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

*6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.***

*7. Recurso especial provido."*

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênha, para transcrever a ementa do acórdão:

*COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.*

*1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.*

*Precedentes.*

*2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”*

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

**Nessa linha, o STJ, que apreciou, em sede de repetitivo, o REsp 1.221.170 – trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo.**

**Em vista do exposto, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, entendo que a Fazenda Nacional não assiste razão ao aplicar a IN 247/02 e a IN 404/02 – consideradas ilegais pelo STJ.**

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

*"Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

*Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.*

*Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014."*

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

*“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.*

*Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.*

*42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*

*43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.*

*Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”*

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

**Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.**

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

*“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo*

*certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

*16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.*

*17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”*

Não é demais esclarecer que a constituição de créditos de PIS e Cofins relativos a bens e serviços envolvendo veículos de transporte (frota própria), incluindo pneus, manutenção dos sistemas automotivos, combustíveis, peças, pedágios, cargas e descargas, manutenção de câmaras frias, serviço de monitoramento de temperatura, bens e honorários prestados por pessoas jurídicas, valores de comissões pagas nas compras de matéria-prima, depreciação com veículos (frota de veículos pesados e equipamentos de informática, e com locação de veículos de transporte) e locação de veículos de transporte – considerou a essencialidade na atividade da recorrente.

Sendo assim, entendo que, analisando **seu objeto social** e constatando-se que ela **possui como atividade de “(xii) transporte rodoviário de cargas em geral, municipal, intermunicipal, interestadual e internacional”, torna-se claro que tais dispêndios são inerentes e pertinentes à própria atividade de transporte em si**, o que tornaria desnecessário perquirir inclusive de sua participação no processo produtivo relativo à fase industrial da Recorrente, também descrito no seu objeto social.

Ademais, o Frigorífico Mercosul operou com frota própria para todos os processos de sua atividade, com veículos refrigerados, para a transferência de produtos semielaborados entre as suas unidades produtoras e para atender seus clientes na venda de seus produtos na condição CIF. Somente utilizou frota de terceiros (contratação de frete) nas hipóteses em que a frota própria era insuficiente para atender a demanda de mercado.”

Sendo assim, entendo que tais despesas geram o direito ao crédito da contribuição. O que, no mesmo sentido, considerando que os veículos são essenciais para a atividade do sujeito passivo, entendo que sobre os encargos de depreciação há que se gerar o crédito.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento ao seu recurso.

Nada obstante ao meu entendimento, considerando que a maioria do colegiado me acompanhou pelas conclusões ao se direcionar pela não tributação pelas contribuições da subvenção para investimento trazida em Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, em respeito ao art. 63, § 8º, do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 (Grifos meus):

*“Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.*

*[...]*

*§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros. [...]*”

É de se refletir o fundamento adotado pela maioria do colegiado. Nessa linha, vê-se que o colegiado apenas discordou do voto que trazia que a subvenção de investimento à época não deveria ser registrado como receita, mas em reserva de capital - entendendo que à época a subvenção sendo contabilizada como reserva de capital e sempre considerada como para

investimento, não integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins. Entendimento já proferido no acórdão 9303-007.735.

Em conclusão, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, discordo de seu entendimento em relação a conceder créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins sobre os valores relativos a despesas de transporte com frota própria e dos encargos de depreciação de veículos pesados. Antes de ir ao mérito, necessário esclarecer questões referentes ao conceito de insumos.

### **Conceito de Insumos**

As matérias postas em discussão pelo recurso especial, decorrem da aplicação do que se entende do conceito de insumos para fins de apuração da não cumulatividade da Cofins, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que,

embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

Porém, o STJ, no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3.º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado 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 Lei n.º 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**”.

Portanto, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado na citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

15. Deve-se, pois, **levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância**, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - **cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.**

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo **aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional.** Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexó de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente**

**essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao **entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação**, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. **O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.** Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Analisando o caso concreto apreciado pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, observa-se que estava em discussão os seguintes itens que a recorrente, uma empresa do ramo de alimentos, mais especificamente, avicultura, pleiteava: " 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, **frete**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)".

Ressalte-se que referido acórdão reconheceu a possibilidade de ser possível o creditamento somente em relação aos seguintes itens: água, combustíveis e lubrificantes, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI e materiais de limpeza. De plano percebe-se que o acórdão, apesar de aparentemente ter reconhecido um conceito de insumos bastante amplo ao adotar termos não muito objetivos, como essencialidade ou relevância, afastou a possibilidade de creditamento de todas as despesas gerais comerciais, aí incluídas **despesas de frete e outras que se poderiam acreditar relevantes ou essenciais**.

Anote ainda que, mesmo para os itens teoricamente aceitos, devolveu-se para que o Tribunal recorrido avaliasse a sua essencialidade ou relevância, à luz da atividade produtiva

exercida pelo recorrente.

Assim, uma conclusão inequívoca que penso poder ser aplicada é que não é cabível o entendimento muito aventado pelos contribuintes e por alguns doutrinadores, de que todos os custos e despesas operacionais seriam possíveis de creditamento.

De forma, que doravante, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, adotarei o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por exemplo, por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, **as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ**. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

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:

(...)

**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;

(...)

Importante destacar as conclusões constantes do Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018, a respeito dos critérios da essencialidade e relevância, das quais concordo, com destaques apostos por mim, em relação aos itens a e b:

(...)

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado "segundo os critérios da essencialidade ou relevância", explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

**a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":**

**a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço":**

**a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência":**

**b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":**

**b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva":**

**b.2) "por imposição legal".**

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

(...)

Com o conceito de insumos acima alinhavado passemos então à análise do caso concreto, suscitado no recurso especial.

### **Direito ao crédito sobre despesas de transporte com veículos de frota própria**

Inicialmente quero afastar a afirmação da ilustre relatora de que o contribuinte prestaria serviços de transporte autônomo. O fato de a atividade estar entre seus objetos sociais no seu Contrato Social, não que dizer necessariamente que houve a execução daquelas atividades desvinculadas autonomamente da atividade principal da contribuinte. Indubitavelmente, no presente processo, o direito de crédito está sendo analisado em relação à atividade fim do contribuinte que é a atividade frigorífica resultante da produção de alimentos de origem animal. Aliás, essa nunca foi a razão veiculada pela defesa para defender o seu direito creditório. Veja, como o próprio contribuinte estabelece o que seriam esses gastos com transportes. Transcrevo abaixo trecho do recurso voluntário que foi transcrito no voto do acórdão recorrido:

(...)

De outra banda, alegou a Recorrente que tinha direito aos referidos créditos, pelas seguintes razões, *ipsis litteris*:

O processo de produção do produto compreende desde os cuidados com os animais vivos até a entrega da carne com qualidade para o consumo humano, de

modo que, tanto as despesas com a manutenção desses veículos, o combustível do transporte e da operação das câmaras frias, geram direito a crédito tanto de PIS quanto de COFINS.

Não se pode deixar de enfatizar que as glosas em comento acalentam também uma ilógica e odiosa afronta ao princípio da isonomia, que dispensa digressões por se tratar de um dos pilares constitucionais do Sistema Tributário Nacional, haja vista que, não fosse verticalizado o Frigorífico Mercosul, ou seja, se este contratasse o transporte dos bois e da carne de terceiros, teria o crédito sobre o valor do serviço de transporte.

É simplesmente um absurdo glosar os créditos sobre os custos incorridos no transporte com meios próprios, que é a opção do contribuinte em função da viabilidade (haja vista os volumes de bois, de carcaças e de carne que movimentam) e o cuidado com a qualidade do produto.

(...)

No acórdão recorrido, houve a negativa de crédito, estabelecendo que tais itens não se inserem no processo produtivo da recorrente, pois seriam gastos ocorridos anteriormente ao início do processo produtivo ou posteriores ao encerramento do processo produtivo. Transcrevo parte do voto em que tal afirmação está contida:

(...)

Não procedem as alegações da Recorrente, pois, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são considerados insumos somente as despesas vinculadas aos serviços aplicados “**na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**” ou seja, aplicados no processo produtivo. **No presente caso, obviamente, as despesas realizadas com os referidos veículos estavam relacionadas com os serviços de transporte prestados nas fases anterior e posterior ao processo industrialização dos produtos vendidos.**

(...)

Não existe a alegada isonomia. No meu entendimento, **as despesas com frete são distintas das despesas com combustível, peças de reposição, manutenção, pedágio e serviços de honorários realizados com os veículos de transporte de carga da frota da Interessada,** conforme discriminado nas tabelas de fls. 504/505.

De qualquer forma, no caso em tela, por falta de previsão legal, as despesas realizadas com os referidos veículos de transporte não dão direito a crédito da Cofins não-cumulativa, **pois não se enquadram na definição de insumo aplicado ou consumido na fabricação dos produtos vendidos,** conforme entendimento da Autoridade Fiscal, ratificado no Acórdão recorrido.

(...)

Importante ressaltar que o contribuinte, em seu recurso especial, não contesta estas afirmações quanto ao momento em que as despesas são realizadas, apenas discorda no

sentido que essa seria uma visão restritiva do processo produtivo. No mais, somente defende o direito ao crédito com a argumentação de que todas as despesas são necessárias e inerentes à atividade empresarial. Como visto mais acima, não foi essa a abrangência que o STJ deu ao conceito de insumos. Alguém duvida que as despesas de cunho administrativo ou comercial não são importantes para qualquer empresa? O fato é que não estão abrigadas pelo dispositivo legal que sustenta a apropriação dos créditos.

Os itens de despesas em discussão são bem abrangentes e ligados à manutenção de veículos, como aquisição de pneus novos, combustíveis, manutenções em geral, serviços e honorários-PJ. Alguns itens, como pneus e serviços de manutenção, podem ser ativáveis, sujeitando-se a depreciação. A verdade é que não há como fazer qualquer vínculo de ligação necessária com o processo produtivo da recorrente, seja pela aplicação do princípio da essencialidade ou da relevância. Como é sabido, os fretes não se constituem em insumos do processo produtivo, a não ser que se tratem de fretes de insumos e produtos em elaboração realizados após iniciado o processo de produção e antes de concluído. Portanto, se os fretes antes de iniciada a produção e também posteriores ao encerramento do processo produtivo não são insumos propriamente ditos, muito menos o serão as despesas em veículos utilizados nestas etapas do processo de produção.

Com esse raciocínio nego provimento ao recurso especial nesta matéria.

### **Encargos de depreciação de veículos**

Conforme já decidido no item anterior, tratam-se de veículos de transporte utilizados em fases anteriores ou posteriores ao processo produtivo. O raciocínio é o mesmo, ou seja, não atende ao preceito legal estabelecido no inc. VI do art. 3º, conforme decidiu o acórdão recorrido.

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

(...)

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;**

(...)

§ 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:

(...)

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

Com esse raciocínio nego provimento também, nesta matéria.

### **Conclusão**

Em relação às despesas de transporte com veículos de frota própria e aos respectivos encargos de depreciação, nego provimento ao recurso especial do contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal