



**Processo nº** 11080.008890/2007-56  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-009.683 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 16 de outubro de 2019  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
FRIGORÍFICO MERCOSUL S/A

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE.

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. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz-se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. CONTABILIZAÇÃO EM RESERVA DE CAPITAL.

Antes do advento do regime tributário de transição, não são tributadas pela Cofins, regime não-cumulativo, as subvenções para investimento devidamente contabilizadas em conta de reserva de capital.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. EXIGÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. INEXISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO.

A demonstração da divergência jurisprudencial pressupõe estar-se diante de situações fáticas semelhantes às quais, pela interpretação da legislação, sejam atribuídas soluções jurídicas diversas. Verificando-se ausente a necessária similitude fática, tendo em vista que no acórdão paradigma não houve o enfrentamento da mesma matéria presente no acórdão recorrido, não se pode estabelecer a decisão tida por paradigmática como parâmetro para reforma daquela recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para afastar a tributação sobre as subvenções para investimento oriundas do Fundopen/RS. Votaram pelas conclusões as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

*(documento assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrade Márcio Canuto Natal – Relator.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrade Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Tratam-se de recursos especiais de divergência, interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, em face do acórdão nº 3802-00476, de 01/06/2011, o qual possui a seguinte ementa.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

**CRÉDITO FISCAL DO PROGRAMA FUNDOPEM. RECEITA DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.**

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

**DESPESAS COM SERVIÇOS DE TRANSPORTE EM FROTA PRÓPRIA. NÃO ATENDIMENTO DO CONCEITO DE INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.**

**Por não serem aplicados no processo de fabricação do produto final, não se enquadram no conceito de insumo nem geram direito a crédito da Cofins não-cumulativa as despesas com os serviços de transporte realizados em frota da própria pessoa jurídica.**

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE VEÍCULOS PESADOS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE CARGA. NÃO ATENDIMENTO DO CONCEITO DE INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO DA COFINS. 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 Cofins 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.

**DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINA E EQUIPAMENTO. LOCACÃO DE VEÍCULOS DE CARGA UTILIZADOS NA ATIVIDADE DE TRANSPORTE DA EMPRESA. DEDUTIBILIDADE DO CRÉDITO. ADMITIDA.**

**Quando pagas à pessoa jurídica, as despesas de locação de veículos de carga, utilizados nas atividades de transporte da própria locatária, proporcionam o direito ao crédito da Cofins não-cumulativa.**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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

CONCOMITÂNCIA DE MATÉRIA DISCUSITA 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O recurso especial da Fazenda Nacional versa sobre a possibilidade de tomada de créditos da Cofins não-cumulativa das despesas pagas a pessoas jurídicas, referente a locação de veículos de carga utilizados nas atividades de transporte da contribuinte.

O recurso fazendário foi admitido por despacho do então presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Em contrarrazões, o contribuinte pede o não conhecimento do recurso especial fazendário e, caso conhecido, o seu improvimento.

A divergência suscitada pelo sujeito passivo, em seu recurso especial, foi quanto a) ausência de concomitância ou de renúncia tácita à instância administrativa; b) exclusão da

base de cálculo da Cofins das receitas auferidas com o Fundopem/RS; c) direito ao crédito sobre despesas de transporte com veículos de frota própria e encargos de depreciação de veículos; d) litispendência administrativa.

O recurso especial foi admitido parcialmente por despacho aprovado pelo então presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, e confirmado em despacho de reexame pelo então presidente do CARF. As matérias admitidas foram somente 1) exclusão da base de cálculo da Cofins das receitas auferidas com o Fundopem/RS; e 2) direito ao crédito sobre despesas de transporte com veículos de frota própria e encargos de depreciação de veículos.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional pede o improvimento do recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

### **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo, devendo ser verificado se atende aos demais requisitos regimentais ao seu conhecimento.

O recurso especial da Fazenda Nacional versa sobre a possibilidade de tomada de créditos da Cofins não-cumulativa das despesas pagas a pessoas jurídicas, referente a locação de veículos de carga utilizados nas atividades de transporte da contribuinte. O acórdão recorrido concedeu referido crédito, não com base no conceito de insumos, mas sim fundamentado no inc. IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, abaixo transcrito.

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

(...)

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

(...)

O recurso especial fazendário, por sua vez, centra toda a sua fundamentação para afirmar que tais itens não podem ser considerados insumos do processo produtivo, com base no inc. II do mesmo art. 3º.

A recorrente apresentou dois acórdãos paradigmáticos da divergência. Os acórdãos nº 203-12.448 e 204-00795. O próprio despacho de admissibilidade afastou o conhecimento do recurso em relação ao acórdão 204-00.795, pois este trata do direito ao crédito presumido de IPI, legislação totalmente distinta dos créditos da não-cumulatividade da Cofins. Portanto, somente resta verificar se houve a comprovação da divergência em relação ao acórdão nº 203-12.448.

Ocorre que esse acórdão paradigmático, nº 203-12.448, somente traz a discussão do conceito de insumos no âmbito do inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Ele não enfrenta o direito ao crédito dos veículos de carga, sob a perspectiva do inc. IV do mesmo artigo. Portanto também não serve para comprovar a divergência de entendimentos entre as turmas.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

### **Recurso Especial do Contribuinte**

O recurso especial do contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

As matérias admitidas foram somente 1) exclusão da base de cálculo da Cofins das receitas auferidas com o Fundopem/RS; e 2) direito ao crédito sobre despesas de transporte com veículos de frota própria e encargos de depreciação de veículos.

#### **1) Tributação das receitas auferidas com o Fundopem/RS.**

Importante destacar que o acórdão recorrido firmou o entendimento de que tratam-se de subvenções para investimento recebido do setor público e que se caracterizam como receitas, para fins de tributação da Cofins no regime não-cumulativo. No presente caso os fatos geradores abrangem o período de 01/10/2005 a 31/12/2005. Parto do pressuposto que elas foram contabilizadas em contas de reserva de capital, pois o contribuinte faz essa afirmação desde sua manifestação de inconformidade e tal assertiva nunca foi combatida pelas instâncias de

julgamento. Diante desse contexto, utilizei como razão de decidir, parte do voto vencedor do ilustre conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, no acórdão nº 9303-007622, de 20/11/2018, no qual fez uma abordagem completa da tributação das subvenções em amplo arcabouço normativo. Abaixo transcrição da parte que interessa:

### **Contextualização do Problema**

Trata-se da discussão acerca do tratamento tributário dado a subvenções deferidas pelo Poder Público Estadual a contribuintes sujeitos a tributos federais. Resumidamente, é discutido se o valor recebido integra, ou não, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins.

Para deslinde da questão, é necessário conhecer os conceitos de subvenção para custeio e para investimento e seu tratamento fiscal ao longo do tempo. Assim, de forma resumida, encontram-se apresentados, a seguir, separadamente o referido tratamento em três períodos distintos:

(a) durante a vigência da redação original da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A) até o advento da Lei nº 11.638, de 2007, lembrando que nesse período, a partir do biênio 2003/2004 conviveram, durante esse período, as sistemáticas cumulativa e não cumulativa das contribuições sob análise;

(b) durante a vigência do Regime Tributário de Transição, instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, de 2008 a 2014; e

(c) a partir da vigência da Lei nº 12.973, de 2014.

Ainda será necessário analisar os efeitos da Lei Complementar nº 160, de 2017, que alterou o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, para considerar todas as subvenções relativas ao ICMS como sendo subvenções para investimento, inclusive de forma retroativa, aplicando-se essa definição a processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

### **Primeiro Período, até 2007**

Até 2007, período da vigência da redação original do art. 183 da Lei das S/A, encontrava-se disposto em seu § 1º, que deveriam ser classificados como reservas de capital as doações e subvenções recebidas para investimento. A seguir, para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzido o referido dispositivo:

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;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as **subvenções para investimento.**

...

(*grifos na transcrição*)

A característica da Reserva de Capital é a de ser composta por valores oriundos da contribuição de proprietários ou outros interessados no resultado da companhia, sem característica de exigibilidade, ou seja, a título definitivo.

À época, a Lei das S/A entendeu que subvenções para investimento enquadravam-se iam nessa categoria, por serem contribuições do Poder Público para a atividade da companhia, o que é de interesse para o Estado. Por outro lado, diferente era o conceito de subvenção para custeio, composta por contribuições do Estado cujos valores eram utilizados para fazer frente aos custos da atividade e, assim, poderiam influir nos lucros da companhia, que poderia ser distribuído aos proprietários.

Nesse sentido, é importante referir que o valor registrado como reserva de capital não pode ser distribuído aos proprietários, sob pena de perder sua natureza, nos termos do art. 200 da Lei das S/A, até hoje vigente na redação original, conforme a seguir reproduzido:

Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

I - absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único);

...

Assim, vemos que uma subvenção para investimento era reconhecida diretamente como reserva de capital, sem transitar pelo resultado, conforme lançamento contábil a seguir:

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)

C = a Reserva de Capital (aumento do Patrimônio Líquido) XXX,XX

**O lançamento contábil acima e a respectiva legislação antes referida deixam claro que a subvenção para investimento reconhecida como reserva de capital não caracteriza nem receita nem faturamento. Portanto, não integra a base de cálculo da Cofins ou da Contribuição para o PIS/Pasep, nem na sistemática cumulativa, nem na sistemática não-cumulativa.**

Ora, na sistemática cumulativa, temos a base de cálculo das contribuições sob análise formada pelo faturamento, nos termos da redação original dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1999, aplicáveis aos fatos geradores ocorridos no período em análise, a seguir reproduzidos:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Portanto, como uma subvenção recebida para investimento caracterizava reserva de capital, não compunha o faturamento e, consequentemente, não integrava a

base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa, desde que cumpridos os requisitos para seu reconhecimento como reserva de capital e que não tenha sido dado destino diverso aos correspondentes valores.

Da mesma forma, na sistemática não-cumulativa, temos a base de cálculo das contribuições sob análise formada pelas receitas, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, ambos reproduzidos a seguir, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise:

- Lei nº 10.637, de 2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o **total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

- Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o **total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(*Grifos na transcrição*)

**Portanto, como uma subvenção recebida para investimento caracterizava reserva de capital, não caracterizava receita e, consequentemente, não integrava a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa, desde que cumpridos os requisitos para seu reconhecimento como reserva de capital e que não tenha sido dado destino diverso aos correspondentes valores.**

Diferente é o tratamento dado às subvenções que não se enquadram no conceito de subvenção para investimento, no período. Tais subvenções, denominadas subvenções para custeio eram reconhecidas no resultado das companhias e, compondo o lucro, não tinham qualquer restrição em relação a sua distribuição aos proprietários. O lançamento correspondente a essas subvenções para custeio era o seguinte:

D = Tributos e Recolher (recolhimento dispensado)

C = a Receita (aumento do resultado)

XXX,XX

O lançamento acima deixa claro que, em que pese a receita de subvenção para custeio não caracterizar faturamento, ela se enquadra no conceito de receita e, assim:

- não compunha a base de cálculo das contribuições na sistemática cumulativa;

- porém compunha a base de cálculo das contribuições na sistemática não-cumulativa, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, em sua redação original, aplicável a fatos geradores no período sob análise, ambos já reproduzidos anteriormente nesse voto.

(...)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial do contribuinte nesta matéria.

## 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. Antes de adentrar ao mérito das matérias, importante antes estabelecer o conceito de insumos a ser aplicado no presente voto.

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 nº 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. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 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 nº 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 nº 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 nexo 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.

(...)

Analizando 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, **fretes**, 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 destaque apostado 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**

Conforme estabelecido no acórdão recorrido, as despesas glosadas são bem abrangentes e encontram-se especificadas em tabela às e-fls 280/282. Somente a título de ilustração são cerca de 50 itens 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 concluir. 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 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 nesta matéria.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por 1) não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e 2) conhecer do recurso especial do contribuinte e dar-lhe provimento parcial somente para afastar a tributação sobre as subvenções para investimento oriundas do Fundopen/RS.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrade Márcio Canuto Natal