



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13827.000773/2005-37
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-005.682 – 3ª Turma
Sessão de 19 de setembro de 2017
Matéria PIS NÃO CUMULATIVO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SANTA CANDIDA AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

CONCEITO DE INSUMO. CREDITAMENTO. GRAXA.
LUBRIFICANTE.

Em respeito ao critério da essencialidade à atividade do sujeito passivo, para fins de definição de insumos para a constituição de crédito de PIS e de Cofins, tem-se que, relativamente à graxa, lubrificante utilizado nos equipamentos e máquinas utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, deve-se reconhecer o direito ao crédito das referidas contribuições.

Ademais, em relação à graxa, o art. 3º, inciso II, das Lei 10.637/2002 e o art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/2003 trazem expressamente tal possibilidade.

ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING. VEÍCULOS.

No que tange ao Leasing, deve-se afastar a glosa do crédito constituído pelo sujeito passivo, vez que não houve comprovação pela autoridade fiscal de que os veículos arrendados já integraram o patrimônio do sujeito passivo, não atestando a subsunção do fato concreto ao art. 31, § 3º, da Lei 10.865/04.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Julgado dia 19/09/2017, no período da tarde.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3802-003.866**, da 2ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por unanimidade de votos, conheceu parcialmente o recurso voluntário e, na parte conhecida, deu parcial provimento, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

PIS. REGIME NÃOCUMULATIVO. INSUMOS. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO.

No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais. Diante do modelo prescrito pelas retrocitadas leis dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo vê-se que o legislador optou por um regime de não

cumulatividade parcial, onde o termo “insumo”, como é e sempre foi historicamente empregado, nunca se apresentou de forma isolada, mas sempre associado à prestação de serviços ou como fator de produção na elaboração de produtos destinados à venda, e, neste caso, portanto, vinculado ao processo de industrialização.

PIS. REGIME DA NÃOCUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DECORRENTE DE CUSTOS E DESPESAS COM INSUMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O creditamento objeto do regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, além da necessária observação das exigências legais, requer a perfeita comprovação, por documentação idônea, dos custos e despesas decorrentes da aquisição de bens e serviços empregados como insumos na atividade da pessoa jurídica.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. NÃOCOMPROVAÇÃO. GLOSA.

Não comprovação dos créditos, referentes à não cumulatividade, indicados no Dacon, implica sua glosa por parte da fiscalização. NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado em nossos tribunais superiores.

Hipótese em que o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação, ausente vício de motivação ou omissão quanto à matéria suscitada pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido.

DESPACHO DECISÓRIO. INSUBSISTÊNCIA. MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

É incabível a arguição de nulidade do despacho decisório, cujos procedimentos relacionados à decisão administrativa estejam revestidos de suas formalidades essenciais, em estrita observância aos ditames legais, assim como verificado que o sujeito passivo obteve plena ciência de

seus termos e assegurado o exercício da faculdade de interposição da respectiva manifestação de inconformidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, requerendo a sua reforma, de modo a não admitir o creditamento de PIS e Cofins pertinente aos produtos e/ou serviços indicados no dispositivo do r. aresto desafiado.

Em Despacho às fls. 919 a 922, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial em relação às duas matérias:

- Conceito de insumos aplicado pela decisão recorrida, que autorizou o direito a apuração de créditos, dentro da sistemática não cumulativa das Contribuições PIS e COFINS, apenas sobre uma parcela da totalidade de suas aquisições; e
- Ônus da prova.

Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, que trouxe, entre outros:

- No julgamento, decidiu-se que o conceito de insumos para o PIS e a COFINS não pode ser idêntico ao do IPI, alargando-se a abrangência do termo insumos de modo a contemplar todos os dispêndios necessários ao processo produtivo e comercial do sujeito passivo;
- Devem ser considerados insumos os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento;
- Resulta claro não ter o Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional, qualquer fundamento legalmente válido para sustentar seu pleito de reforma da r. decisão proferida, neste aspecto.

Em Despacho às fls. 1136 a 1146, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Em Despacho de Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial às fls. 1147 a 1148, o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais Manteve na íntegra o Despacho do Presidente da Câmara.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os critérios de conhecimento trazidos pelo art. 67 do RICARF/2015 – com alterações posteriores. O que concordo com o despacho de exame de admissibilidade.

Contrarrazões devem ser consideradas, eis que tempestivas.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer *a priori* sobre o conceito de insumos.

Primeiramente, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10637/02 e Lei 10.833/03, 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.

Não obstante à jurisprudência dominante, importante discorrer sobre o tema desde a instituição da sistemática não cumulativa das r. contribuições.

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.

Ademais, 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, para 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)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído)

*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)*

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído)

[...]”

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

“Art. 8 º Do valor apurado na forma do art. 7 º, 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.

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.

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 elastecidos.

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 vênia, 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 arcar 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.

Passadas tais considerações, ressurgindo ao caso vertente, é de se recordar que os itens passíveis de discussão é a graxa e o Leasing – eis que para tais itens foi dado parcial provimento.

Antecipo meu voto no sentido de negar provimento ao recurso, o que adoto as razões de decidir do relator do acórdão recorrido. Peço vênia para transcrever o que interessa:

“[...]”

4.3) Os Produtos Lubrificantes Graxa

Sobre este item, a recorrente argumenta em seu recurso voluntário que, (...) “quanto aos insumos, nas alegações para justificar o feito fiscal, a fiscalização refere-se expressamente às aquisições de graxa feitas pela Recorrente e glosa os créditos a ela relativo invocando a Solução de Divergência n° 12/07”.

Tal contraditório se apresenta enfrentado, uma vez que nas planilhas demonstrativas das glosas (fl. 400) e no Termo de Diligência (fl. 688), onde no item “Lubrificantes” a fiscalização descreve a motivação do ato: glosa – graxa não é lubrificante, por definição da (ANP).

*A recorrente visando elucidar a questão no intento de elidir a glosa perpetrada pelo Fisco, reproduz várias conceituações do vocábulo “graxa”, pesquisado em abalizadas publicações linguísticas e técnicas (dicionários, sites, Wikipédia, etc.), visando conceituar o termo **graxa**, concluindo que a graxa nada mais é que um lubrificante indispensável ao funcionamento de máquinas, equipamentos, motores, etc. Isto porque, conforme definido na legislação (Lei n° 10.637, de 2002, art. 3º, II e § 2º; Lei n° 10.865, de 2004, art. 40) os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços geram créditos do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS.*

No entanto, o Fisco em seu Termo de Constatação Fiscal (fls. 136), informa que:

*(...) “Com relação aos insumos, aplicando-se o disposto na IN SRF 404/2004, art. 8o, inciso I, "b" e § 4 o , inciso I, "a", foram glosados valores referentes à compra de **graxa** (conforme Solução de Divergência*

Cosit 12/2007) e óleos lubrificantes empregados nos veículos da empresa.

Relação das notas fiscais, com direito a crédito, mantidas pela fiscalização, às fls. 119 a 122”.

Quando da elaboração do Termo de Diligência (fls. 688), a fiscalização relata que:

(...) Lubrificantes foi glosada a nota fiscal de compra de graxa, em razão da Solução de Divergência Cosit 12/2007. O inciso II do artigo 3º da Lei 10.637/02 prevê o desconto de créditos sobre lubrificantes, e conforme consta da citada Solução de Divergência, graxa não é lubrificante, em definição da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP).

Solução de Divergência 12 de 24 de outubro de 2007

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas (...).

*Como se nota, o Fisco escorou-se na Solução de Divergência Cosit nº 12/2007, que conclui que **não são considerados insumos, para fins de desconto de créditos da contribuição para o PIS Pasep e da Cofins, os materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas.***

No entanto, entendo que o produto graxa, no caso, tem a finalidade de preservar a integridade e o regular funcionamento das máquinas utilizadas na atividade produtiva e, portanto, atividade intrínseca ao processo produtivo da empresa. Não há atividade produtiva sem a constante preservação dos maquinários.

*O dicionário Wikipédia ao se referir ao vocábulo “graxa” dá-nos o seguinte ensinamento: “Graxas são o nome genérico e popular dado a **lubrificantes** pastosos compostos (semiplásticos) ou de alta viscosidade, compostos de misturas de óleos lubrificantes minerais (de diversas*

viscosidades) e seus aditivos e especialmente do ponto de vista químico, sais de determinados ácidos graxos com cálcio, sódio, lítio, alumínio, bário e magnésio (geralmente chamados de sabão que em formam com os óleos de origem mineral uma emulsão, que atuam como agente espessador. Em tais formulações o óleo mineral entra como o **verdadeiro lubrificante** e o espessador, além de conferir a viscosidade à mistura, atua na retenção do óleo mineral” (g.n).

Portanto, no que se refere ao produto **graxa**, deve-se reconhecer o direito de crédito do PIS e da COFINS, pois o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 é expresso em reconhecer tal direito em relação às aquisições de combustíveis e lubrificantes, não havendo dúvida de que a **graxa é um lubrificante** e de que tem a sua aplicação como lubrificante nos equipamentos e máquinas utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

Com base nos conceitos acima, concluo, pois, pelo reconhecimento do direito de crédito na aquisição de **graxa**, glosado pelo Fisco conforme demonstrativo de fl. 400. [...]

4.8) Do Leasing

A empresa em seu recurso argumenta que:

(...) “A Fiscalização, é omissa ao fato tanto no Despacho Decisório como no Termo de Verificação Fiscal, porém elaborou os demonstrativos e fichas do DACON de acordo com seu critério e entendimento, desprezando as informações prestadas anteriormente pela Recorrente no mesmo DACON relativamente aos créditos, oriundos de operações de arrendamento mercantil (leasing), que foram sumariamente glosados.

Assim, no DACON elaborado pelo Fisco não constou sequer uma das aquisições de bens na modalidade de leasing, sendo que, na realidade existem várias no período examinado que, inexplicavelmente, foram desprezadas. Nada há no bojo dos autos que indique, especifique, ou sequer sugira o porque da glosa ou da omissão naquele DACON dos valores relativos aos contratos de leasing ignorados pelo Fisco.

Não procede a alegação de omissão colocada pela recorrente, senão vejamos o que foi relatado sobre este tema no Termo de Constatação Fiscal (fl. 137):

*A partir de 01/05/2004 em virtude de alterações na Lei 10.637/2002, introduzidas pela Lei 10.865/2004, deixaram de dar direito a crédito: despesas financeiras, aquisições de máquinas e equipamentos e **outros bens incorporados ao ativo imobilizado** para utilização na produção de bens destinados à venda anteriores a 01/05/2004. Portanto, os valores referentes a esses lançamentos foram glosados.*

E o Fisco segue informando no Relatório de Diligência (fl. 691):

LINHA 8 ARRENDAMENTO MERCANTIL mantidas as despesas informadas de duas Saveiros e uma Kombi. Glosadas 4 notas fiscais da Laponia Sudeste Ltda referente a arrendamento mercantil feito em 18/02/2004 e 30/03/2004, pois o inciso V do art. 3º da Lei 10.637/02, com redação dada pelo art. 21 da Lei 10.865/04 foi limitado pelo art. 31 da Lei 10.865/04 à aquisições feitas a partir de 01/05/2004.

Também nas planilhas denominadas Análise dos Dados da Empresa Feita durante a Ação Fiscal (fl. 399/404), a fiscalização demonstra, na coluna especificada para as L08 – Arrendamento Mercantil, quais notas fiscais os créditos foram glosados e as que os créditos foram mantidos. As glosas estão assim motivadas: glosa adquirido antes de 01/05/2004.

A Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, regula o tratamento tributário que deve ser dispensado ao contrato de arrendamento mercantil.

O art. 3º, da mencionada lei, assim determina:

“Art. 3º Serão escriturados em conta especial do ativo imobilizado da arrendadora os bens destinados a arrendamento mercantil”

Assim, não resta dúvida de que os bens destinados ao arrendamento mercantil compõem o ativo imobilizado das arrendadoras. No entanto, verifica-se que no Termo de Constatação Fiscal, bem como no demonstrativo de fl. 299, o Fisco promoveu a glosa do valor das despesas com Arrendamento Mercantil, realizadas antes de 30/04/2004, com fundamento no inciso V do art. 3º da Lei 10.637/02, com redação dada pelo art. 37 da Lei 10.865/04, limitado pelo art. 31 da Lei nº 10.865/04 às aquisições a partir de 01/05/2004.

O art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/2004, define que:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1o do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

(...)

*§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e **contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica** (g.n).*

*Note-se que a Lei não se refere a arrendamento mercantil no parágrafo primeiro do artigo 31. Isso é apenas tratado no parágrafo 3º, para vedar apenas o crédito relativo a arrendamento mercantil de bens que **já tenham integrado patrimônio da Pessoa Jurídica**, o que não restou demonstrado nos autos pelo Fisco.*

Portanto, assiste razão a recorrente em reclamar de seu direito, uma vez que não consta dos autos, que as aquisições dos referidos veículos, já tinham em algum momento, integrado o patrimônio da empresa.

*Por este motivo legal, no presente caso, **não deve ser mantida a glosa dos valores computados em desacordo com a legislação.***

[...]"

Sendo assim, relativamente à **graxa**, deve-se reconhecer o direito de crédito do PIS e da COFINS, pois o art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é expresso em reconhecer tal direito em relação às aquisições de combustíveis e lubrificantes, não havendo dúvida de que a **graxa é um lubrificante** e de que tem a sua aplicação como lubrificante nos equipamentos e máquinas utilizados na fabricação de produtos destinados à venda – conforme fl. 242.

No que tange ao Leasing, deve-se afastar a glosa, vez que não houve comprovação da fiscalização de que os r. veículos já integraram o patrimônio do sujeito passivo, não se comprovando a subsunção do fato concreto ao art. 31, § 3º, da Lei 10.865/04. No presente caso, a fiscalização apenas efetuou a glosa sem efetivamente “fiscalizar” o sujeito passivo.

Não havendo “fiscalização” que atestasse que o sujeito passivo infringiu disposição legal, não há como prevalecer a glosa. Nesse caso, não cabe ao sujeito passivo o ônus da prova para “confirmar” que procedeu de forma correta, mas sim à autoridade fazendária que deverá obedecer, nos termos do art. 2º da Lei 9.784/99, entre outros, os princípios da motivação e finalidade.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama