



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.909930/2016-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.491 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2021
Recorrente LSM BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 15/01/2015

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra no despacho decisório qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

INSUMOS. CONCEITO. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

GRAXA.

O produto graxa possui como finalidade, preservar a integridade e o regular funcionamento das máquinas.

ATIVO IMOBILIZADO. NÃO HÁ DIREITO AO CRÉDITO.

A aquisições de diversos, cujas descrições se referem a locações, manutenções e de serviços de transporte devem ser glosadas na apuração dos ajustes em comento, uma vez que não se referem a “máquinas e equipamentos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa referente a aquisição de graxa, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araújo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Ano: 2014

Trimestre: 2º Trimestre

O Contribuinte Não está Litigando em Processo Judicial ou Administrativo sobre Matéria que possa Alterar o Valor a ser Ressarcido/Compensado: SIM

Empresa adquiriu matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com suspensão de PIS/PASEP e COFINS: NÃO

Empresa Teve receita de exportação vinculada a crédito de exportação no período: SIM

Valor do Crédito	42.854,21
------------------	-----------

Crédito na Data de Transmissão	42.854,21
--------------------------------	-----------

Valor Utilizado nesta DCOMP	13.219,70
-----------------------------	-----------

Saldo do Crédito	29.634,51
------------------	-----------

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

A interessada transmitiu a PER nº 26358.49224.150115.11 18-0236, visando o ressarcimento de direito creditório, decorrente da/o PIS/PASEP não cumulativa, do 2º TRIMESTRE 2014, no valor de R\$ 42.854,21.

Foi emitido despacho decisório para um conjunto de PER, com suporte na Informação SAORT/DRF-JFA nº 29, de 07 de outubro de 2016, visando dar maior celeridade às análises conclusivas dos PER nele elencados, uma vez que os motivos de fato e de direito a serem analisados eram os mesmos, gerando o resultado abaixo transcrito, podendo ser contestada a parcela indeferida no montante inserto na coluna "LITÍGIO":

PROCESSO	PER	PA	VALOR PLEITEADO	VALOR DEFERIDO	LITÍGIO
10640.909930 2016-14	26358.49224.150115.1 1 18-0236	2º TRIM 2014	42.854,21	35.230,03	7.624,18
10640.909931 2016-69	32336.45144.150115.1 1 19-8580	2º TRIM 2014	197.503,63	162.452,64	35.050,99
10640.909932 2016-11	23376.52513.150115.1 1 18-3843	3º TRIM 2014	147.237,12	140.819,91	6.417,21
10640.909933/2016-58	18938.76018.150115.1 1 19-4810	3º TRIM 2014	678.355,80	648.736,30	29.619,50
10640.909934/2016-01	19315.79632.110615.1 1 19-5833	4º TRIM 2014	650.757,46	622.209,90	28.547,56
10640.909935 2016-47	36815.60947.110615.1 1 18-8988	1º TRIM 2015	165.256,12	156.946,08	8.310,04
10640.909936 2016-91	08636.13706.110615.1 1 19-1900	1º TRIM 2015	761.321,49	723.031,22	38.290,27
10640.909937/2016-36	08240.59799.110615.1 1 18-6322	4º TRIM 2014	141.252,43	135.057,75	6.194,68
10640.909938 2016-81	23132.83638.280815.1 1 18-5090	2º TRIM 2015	65.784,13	59.607,45	6.176,68
10640.909939 2016-25	23546.49872.280815.1 1 19-7758	2º TRIM 2015	300.629,76	274.652,83	25.976,93
10640.909940/2016-50	04177.02966.151215.1 1 18-0164	3º TRIM 2015	80.349,13	73.012,01	7.337,12
10640.909941/2016-02	17378.45057.151215.1 1 19-8451	3º TRIM 2015	370.234,90	336.425,47	33.809,43
10640.909942/2016-49	17074.18054.210316.1 1 18-6311	4º TRIM 2015	47.882,91	40.920,02	6.962,89
10640.909943 2016-93	23789.77111.210316.1 1 19-9386	4º TRIM 2015	221.492,19	180.099,26	41.392,93

A Informação Fiscal traz que:

8. O contribuinte em comento (LSM Brasil S.A.) tem por objeto e finalidade, dentre outros, “a pesquisa, a lavra e a exploração de jazidas minerais, em seu próprio nome ou em nome de terceiros; a indústria; o comércio, a importação e a exportação de minérios, de produtos químicos e metalúrgicos (...)”. Neste aspecto, infere-se, pelo teor do Laudo Técnico entregue em resposta ao retro citado Termo de Intimação e pelas demais informações prestadas pelo contribuinte, que este último (remetendo-se, apenas, à retro citada matriz, declarante dos PER ora em análise) exporta, apenas, 3 (três) mercadorias, quais sejam: Óxido de Tântalo, Óxido de Nióbio e Concentrado de Tântalo. Outrossim, o aludido Laudo Técnico descreve, em relação à fabricação das mercadorias a serem exportadas, o processo industrial envolvido bem como os insumos (nacionais e importados) utilizados, quais sejam: ácido fluorídrico, ácido bórico, ácido sulfúrico, amônia (solução 25%), metil isobutil cetona, potassa cáustica, pó de ferro, gás liquefeito de petróleo e ferro tântalo ou nióbio (FeTaNb). No tocante ao processo industrial envolvido, o mesmo pode ser resumido, de acordo com o aludido Laudo, em: digestão, filtração, extração, precipitação, secagem, calcinação, peneiramento, separação magnética (Tântalo), moinho e moagem (a ordem pode variar, de acordo com o produto final pretendido).

9. Dentre as informações e documentos entregues pelo contribuinte, remete-se, de plano, à relação de notas fiscais utilizadas pela empresa LSM do Brasil para apurar as bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos vinculados às receitas de exportação, em resposta ao item “c” do Termo de Intimação supra citado. Após uma análise detalhada das aludidas notas fiscais elencadas pelo contribuinte, constatou-se que, de maneira equivocada, as aquisições de determinados bens que não foram utilizados como insumos na fabricação das mercadorias exportadas, ainda assim, compuseram os créditos pleiteados nos PER retro elencados. (...) Ainda no âmbito das análises relativas às aquisições de insumos para industrialização, foram apurados, pelo contribuinte, créditos decorrentes de aquisições de embalagens para produtos não destinados à exportação. (...) Por fim, ainda neste contexto, constatou-se, também, a apropriação de notas de aquisição de materiais para uso ou

consumo (códigos CFOP 1556 e 2556) os quais, da mesma, forma, não, foram utilizados na fabricação das mercadorias exportadas, o que, pelos motivos já expostos neste item, não podem ser computados na apuração das bases de cálculo dos créditos ora em análise, por não se enquadrarem nos conceitos legal e normativos de “insumos”, de modo que as aquisições relativas a tais notas, da mesma forma, devem ser desconsideradas para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos vinculados às receitas de exportação ora analisados, constando, portanto, do aludido Anexo I a esta Informação, o qual remete aos documentos cuja apropriação para o cômputo das bases de cálculo dos créditos ora em análise carece de carece de fundamentação legal.

10. Seguindo na análise, registre-se que, em conformidade com o disposto no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 (COFINS) e nº 10.637/2002 (PIS), em conjunto com o disposto no inciso I do § 4º do artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004 (COFINS), e com o disposto no inciso I do § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (PIS), todas as notas fiscais relativas aos serviços contratados a título de “industrialização efetuada por outra empresa” (código CFOP 1124) que tenham por objeto a industrialização de produtos **não utilizados como insumos** na fabricação das mercadorias a serem exportadas devem ser, da mesma forma, desconsideradas para efeito de apuração dos créditos pleiteados nos PER ora em análise, tendo seus respectivos valores glosados, conforme discriminado no Anexo I (Notas fiscais de entrada a serem glosadas) desta Informação, **uma vez que tais serviços não foram aplicados na fabricação dos bens destinados à exportação, não se enquadrando, portanto, nos conceitos legal e normativos de “insumos”.**

11. O valor do frete pago na aquisição de insumos pode integrar a base de cálculo do crédito previsto no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 (COFINS) e nº 10.637/2002 (PIS), desde que a aquisição do insumo dê direito à apuração de crédito, conforme os conceitos expostos, também, no inciso I do § 4º do artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004 (COFINS), e no inciso I do § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (PIS). A despeito do exposto, o contribuinte em tela considerou, para efeito de apuração de créditos de PIS e COFINS vinculados às receitas de exportação, diversas aquisições de serviços de transporte relativos a produtos não utilizados como insumos na fabricação das mercadorias a serem exportadas. Sendo assim, os valores destes serviços devem ser glosados na apuração das bases de cálculo dos aludidos créditos, conforme discriminado no Anexo I (Notas fiscais de entrada a serem glosadas) desta Informação (com os códigos CFOP 135 2, 2352 ou 1949, no presente caso), **uma vez que não foram aplicados ou consumidos na produção ou fabricação das mercadorias exportadas.**

12. Outrossim, constata-se que o contribuinte em tela utilizou os valores das notas de aquisição de produtos descritos como “GRAXA”, para a apuração dos créditos pleiteados por meio dos PER ora em análise.(...) Ainda, conforme o disposto na Solução de Divergência COSIT nº 12, de 24 de outubro de 2007, não há que se confundir “graxas” com “óleos lubrificantes” (a despeito dos mesmos códigos CFOP utilizados, quais sejam: 1653 ou 2653), **não podendo, portanto, a aquisição daquele item ser utilizada para a composição das bases de cálculo dos créditos ora em análise.(...)**

13. Seguindo na análise das notas fiscais que compuseram as bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS vinculados às receitas de exportação, conforme informações fornecidas pelo próprio contribuinte, constata-se que este computou créditos relativos a notas de devolução de mercadorias não utilizadas como insumos na fabricação das mercadorias exportadas. Neste contexto, registre-se que, de fato, existe a previsão para a utilização de créditos relativos a bens recebidos em devolução, conforme o disposto no inciso VIII do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 (COFINS) e nº 10.637/2002 (PIS). No entanto, conforme os mesmos dispositivos legais mencionados, **a utilização em comento só é possível se a receita de venda de tais bens tiverem integrado o faturamento relativo à exportação de mercadorias (no presente caso em análise), o que, repise-se, não foi o caso, motivo pelo qual as notas fiscais relativas aos bens recebidos em devolução elencadas no retrocitado Anexo I a esta Informação com o código CFOP 1202 (devolução de vendas) devem desconsideradas e ter seus valores glosados para fins de apuração das bases de cálculo dos créditos ora em análise.**

14. Por fim, passemos à análise dos ajustes positivos dos créditos efetuados pelo contribuinte. Após a perquirição do acervo documental entregue à autoridade fiscal-tributária subscritora da presente Informação, constatou-se que, no período analisado (de abril/2014 a dezembro/2015), houve diversos ajustes positivos dos créditos de PIS e COFINS vinculados às receitas de exportação referentes a **aquisições para o ativo imobilizado**. Constata-se, ainda, que o contribuinte, após apurar ajustes positivos relativos às aludidas aquisições para o ativo imobilizado, conforme as notas fiscais de aquisição elencadas por este, efetuou o rateio proporcional daqueles ajustes, considerando os valores relativos às receitas de vendas para o mercado interno e para exportação, de modo a apropriar-se, apenas, no presente caso, das parcelas relativas ao percentual das receitas para exportação (método do rateio proporcional). Cumpre destacar, ainda, que, em quase todos os meses analisados, os créditos em comento foram calculados sobre o valor correspondente a 1/48 do valor da aquisição do bem (exceto em dezembro de 2015, como será visto posteriormente). Posto isso, reproduzimos, a seguir, os dispositivos normativos que tratam da matéria, para melhor visualização:(...)

16. Apesar do exposto no item anterior, constatou-se que o contribuinte utilizou diversas notas fiscais relativas a aquisições de outros itens, supostamente incorporados ao ativo imobilizado da empresa, mas que não atendem à supra citada determinação legal, visto que não se referem a “máquinas e equipamentos”.(...) No mesmo contexto, observou-se, também, a **apropriação de notas fiscais relativas a aquisições de diversos serviços não especificados com os códigos CFOP 1949 ou 2949, cujas descrições se referem a locações, manutenções etc, as quais, pelos motivos já expostos, devem ser estornadas, para fins de apuração dos ajustes positivos ora analisados, conforme o aludido Anexo II desta Informação, porquanto, também, não se referem a “máquinas e equipamentos”, bem como as notas fiscais constantes neste mesmo Anexo II, com o código CFOP 1551, uma vez que, da mesma forma, referem-se a serviços adquiridos, a despeito do código CFOP citado.**

17. Observa-se que o contribuinte, efetuou, no mês de dezembro de 2015, a apropriação integral de todos os saldos restantes de créditos advindos da aquisição de bens a partir de julho de 2012, com o respaldo dos mandamentos

constantes no inciso XII do art. 4º da Lei nº 12.546/2011, abaixo reproduzido:(...)

18. Constata-se, pelo teor do dispositivo legal acima, que, mais uma vez, a previsão para a aludida “apropriação acelerada” de créditos se refere, tão somente, a “máquinas e equipamentos”, motivo pelo qual as glosas descritas nos itens 16 e 17 da presente Informação devem ser mantidas, também, em relação a dezembro de 2015. Com efeito, a partir da planilha apresentada pelo próprio contribuinte, elaborou-se o Anexo III - Controle dos Créditos do PIS/COFINS sobre o Ativo Imobilizado, por meio da qual são demonstrados os ajustes positivos a serem utilizados pela presente auditoria, após as glosas relativas às notas fiscais constantes do Anexo II da presente Informação.

19. Desta forma, aplicando-se, sobre os ajustes positivos apurados pela auditoria, os percentuais relativos às receitas de exportação em cada mês, bem como considerando outros ajustes apurados, tais como os ajustes relativos a rateios de energia elétrica e consumo de GLP e ajustes relativos a notas fiscais que foram contabilizadas como Drawback, mas que deveriam ter sido contabilizadas como compras sem Drawback (este último em novembro de 2014), apurou-se, na presente auditoria, os seguintes ajustes positivos finais:(...)

A empresa apresenta manifestação de inconformidade, na qual alega que:

2.1 DO DESPACHO DECISÓRIO

(...) No entanto, passados mais de um ano do envio de alguns dos PERs, sem que a Autoridade Fiscal os tivesse analisado e determinado o ressarcimento, a partir de abril deste ano de 2016 a ora Manifestante realizou a declaração de compensação de alguns deles, os seguintes:(...)

No entanto, no âmbito do Despacho Decisório e Informações Fiscais a que ora se interpõe defesa, a Autoridade Fiscal limitou-se a analisar o direito ao aproveitamento do crédito.

(...)

2.2 RAZÕES DA GLOSA CONSTANTES NO DESPACHO DECISÓRIO

(...)

3 DO OBJETO SOCIAL DA MANIFESTANTE E DO MÉTODO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO- FUNDAMENTO DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO

(...)

3.1 DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS EM FACE DE AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS

(...)

Quando da digitação da nota fiscal de entrada no sistema eletrônico da sociedade, alimenta-se, de uma só vez:

o registro físico e financeiro dos estoques, recalculando-se o custo médio para correta aferição do custo de cada insumo/produto/serviço;

as contas a pagar da sociedade, como forma de reconhecimento da dívida com terceiros;

os livros fiscais de entradas de bens e serviços, acarretando o cálculo individualizado do crédito de PIS, da COFINS, do ICMS e do IPI, quando permitidos pela legislação de regência. Nesse ponto, há de se destacar que o direito creditório é parametrizado no sistema integrado em questão mediante estudo detalhado da legislação de regência, com o auxílio das áreas contábil, fiscal e de produção, quando julgado necessário;

os registros contábeis, tais como: fornecedores, caixa/bancos, estoques, tributos a recuperar.

DO RECONHECIMENTO DOS DÉBITOS DE PIS E COFINS INCIDENTE SOBRE AS RECEITAS AUFERIDAS

Cada contrato de venda ocasiona a produção de mercadorias em escala, culminando, obviamente, na emissão de notas fiscais eletrônicas de venda dessas mercadorias de fabricação própria.

Havendo a concretização da venda e transmissão da propriedade do bem móvel, o sistema eletrônico integrado da sociedade, alimenta, de uma só vez:

o registro físico e financeiro dos estoques, reconhecendo a baixa do bem vendido pelo último custo médio;

as contas a receber da sociedade, como forma de reconhecimento do direito contra terceiros;

os livros fiscais de saídas de bens e serviços, acarretando o cálculo individualizado do débito de PIS, da COFINS, do ICMS e do IPI, quando requeridos pela legislação de regência;

os registros contábeis, tais como: clientes, caixa / bancos, estoques, tributos a pagar.

Da mesma maneira, as “receitas” auferidas com vendas de bens integrantes do ativo permanente, receitas financeiras auferidas com rendimentos de aplicações financeiras, variações cambiais, recuperação de custos com reintegra, venda de crédito de ICMS com deságio, dentre outros, são reconhecidas pelo regime de competência, no momento exato em que são auferidas.

APURAÇÃO DO SALDO CREDOR OU DEVEDOR MENSAL DO PIS E COFINS

(...)

Assim, mês a mês, o citado cálculo é feito para segregar os créditos apurados e acumulados, seja em razão de exportação de mercadorias e vendas no mercado interno tributadas com alíquota zero e/ou com isenção. Nesse caso, a sociedade toma por base essa memória de cálculo para elaboração do Pedido de Ressarcimento, bem como, o DACON.

O restante do saldo credor acumulado em razão de vendas tributadas no mercado interno é utilizado única e exclusivamente na diminuição do valor devido a título do PIS e da COFINS, tão somente.

APURAÇÃO DOS CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO E FUNDAMENTO DO DIREITO DE RESSARCIMENTO EM DINHEIRO

(...)

Veja-se que a lei admite que a pessoa jurídica “vendedora” de mercadoria ou serviço ao exterior possa aproveitar os créditos de PIS e COFINS (i) deduzindo- os dos valores de PIS e COFINS devidos sobre as receitas derivadas de venda dentro do mercado interno; (ii) compensando-os com débitos próprios relativos a qualquer tributo administrado pela RFB; e, (iii) se ao final de um trimestre, ainda houver saldo credor de PIS e COFINS não utilizado, por inexistência de débito a ser compensado, o contribuinte poderá solicitar que o saldo credor seja ressarcido em dinheiro.

(...)

Já no método de Rateio Proporcional, adotado pela maioria das empresas, posto ser de apuração mais simples, requer que meramente seja apurado o total de receitas da pessoa jurídica, auferidas tanto no mercado interno quanto no externo, e, então, seja definido o percentual representativo das receitas auferidas com a exportação; bem como, seja apurado o total de custos, despesas e encargos, e, então, sejam aproveitados créditos apenas em relação aos custos, despesas e encargos proporcionais ao referido percentual da exportação. Assim, se 90% (noventa por cento) do total de receitas auferidas pela pessoa jurídica advém de exportação, 90% (noventa por cento) dos custos totais arcados pela pessoa jurídica ensejará o direito ao crédito da contribuição ao PIS e à COFINS.

Veja-se que a adoção de um dos métodos se dá à escolha dos contribuintes, sendo que, no caso, a ora Manifestante adotou o Método de Rateio Proporcional, conforme se verifica pelos SPEDS relativos aos anos calendários de 2014 e 2015, que estão à disposição no site da RFB.

Conclui-se, mediante a comprovação da adoção da metodologia de Rateio Proporcional pela Manifestante, que, para a análise do direito creditório objeto dos Pedidos de Ressarcimento, não importa se as saídas dos referidos insumos se vinculam diretamente à saída destes como mercadorias, após industrializados, como venda ao mercado externo.

O que importa é que os créditos objeto de Pedido de Ressarcimento sejam limitados à proporção relativa ao percentual das receitas obtidas com exportação.

(...)

E, conforme se depreende da análise das razões de glosa da Autoridade Fiscal, estas foram feitas sob o fundamento de que os itens analisados não se enquadram como insumos de industrialização, não se enquadram no “inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 (COFINS) e nº 10.637/2002 (PIS), em conjunto com o disposto no inciso I do § 4º do artigo 8º da Instrução Normativa

SRF n.º 404, de 12 de março de 2004 (COFINS), e com o disposto no inciso I do § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002 (PIS)”.

Apenas uma glosa foi efetuada com base na averiguação da Receita derivada de Exportação, qual seja, a NF n.º 25894, de CFOP 1202, relativa ao bem “Cal Super Fina”.

(...)

No entanto, além das alegações da referida glosa, a Autoridade Fiscal não apresenta qualquer demonstrativo de cálculo que demonstre que o valor do crédito calculado sobre o referido insumo não se enquadra no valor limite de apropriação de créditos proporcional ao percentual de receita de exportação do período.

Isto posto, constata-se claro cerceamento de defesa imposto à recorrente, ao passo que os fatos acima descritos impossibilitam a elaboração de argumentos capazes de discutir adequadamente a manutenção ao direito creditório, tendo em vista que as autoridades fiscais não indicaram cada item, de cada documento fiscal, que foi objeto de glosa fiscal.

A determinação de diligências é condição para se evitar a nulidade prevista no art. 59, inciso II do Decreto Federal n.º 70.235/72, senão vejamos:(...)

Ademais, ainda que os créditos objetos dos Pedidos de Ressarcimento, ultrapassassem a proporção dos percentuais de exportação, seria indevida a glosa de crédito por esta razão. O direito à apropriação do crédito existe independentemente do direito ao ressarcimento.

O direito à apropriação de crédito se baseia, de forma independente, no art. 3º e incisos, bem como § 4º, das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003.

4 CONCEITO DE INSUMO E SUA DIMENSÃO NO CREDITAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS

Consoante demonstrado no tópico supra, as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal (pontos 3.1, 3.2, 3.3, 3.4 e 3.5) se deram com base na interpretação de que os itens glosados não se enquadram no conceito de insumo, nos termos do art. 3º, II da Lei n.º 10.833/03 e n.º 10.637/02.

Cumprе esclarecer, todavia, que grande parte dos itens (bens e serviços) somente foram objeto da glosa, uma vez que a descrição destes, contida na coluna denominada “Descrição do Serviço/Produto” do ANEXO I e II da Informação SAORT/DRF-JFA n.º 29, que subsidia o Despacho Decisório supramencionado, por sua generalidade, levou à ilustre autoridade fiscal a enquadrá-los como itens que não são considerados insumos, nos termos do art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/03, e 10.637/02, e concluir equivocadamente que nem tampouco se encontram em outra determinação legal que lhe assegure o direito ao crédito de referidas contribuições sociais.(...)

*Por essa razão, no ANEXO I e II do Despacho Decisório contra o qual se recorre, além de outros itens (bens e serviços) que são essenciais ao processo produtivo da Manifestante, que devem ser considerados insumos na produção, **estão presentes bens e serviços, cujo direito creditório da contribuição ao PIS***

e da COFINS não sofre qualquer resistência por parte da SRFB. Isto será demonstrado a seguir, ao longo do tópico 4 desta Manifestação.

*No que tange à glosa de parte dos créditos de COFINS e da contribuição ao PIS, tomados com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/2002, imperiosa breve e concisa exposição acerca do conceito de **INSUMO**, sob a óptica do paradigma legislativo e sistemática da não-cumulatividade da COFINS.*

(...)

4.1 PONTO DE PARTIDA: INTERPRETAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS

(...)

4.2 DA DUALIDADE DE INTERPRETAÇÕES ACERCA DO ALCANCE DO VOCÁBULO “INSUMO”

(...)

4.3 INTERPRETAÇÃO AMPLA DE INSUMO

(...)

*Com efeito, é intuitivo dizer que, tanto a ciência da economia, quanto a ciência da contabilidade, assim como nos dicionários da língua portuguesa, a definição do vocábulo “insumo” converge nos sentido de ser **todo e qualquer custo ou despesa necessário à atividade produtiva da empresa**, ou seja, custos e despesas que compreendam fatores de produção de bens ou serviços.*

4.4 INTERPRETAÇÃO RESTRITA DE INSUMO E SUA ILEGALIDADE FRENTE ÀS LEIS Nº 10.833/03 E Nº 10.637/02

Doutro lado, tem-se presente na Instrução Normativa/SRF nº 404/04 e 247/02 a interpretação restritiva do vocábulo insumo utilizado no art. 3º, II, da Lei nº 10.833 e nº 10.637/02, porquanto, seu art. 8º, § 4º (e art. 66º, § 5º da IN 247/02, de mesma redação) dispõe, verbis:(...)

Vislumbra-se, pois, uma incongruência entre a IN/SRF nº 404/04 e IN 247/02, de mesma redação e as Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/2002, na medida em que, o ato normativo fiscal restringe direito, o qual, por sua vez, não sofre qualquer restrição na referida lei, que rege a matéria e sistemática creditória da contribuição ao PIS e da COFINS, o que, de certa feita, viola princípio basilar da legalidade de que “ninguém obrigado a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de lei” (art. 5º, II, da CF/88). ~

Há de se atentar, também, para o fato de que as instruções normativas supramencionadas adotam os critérios de tomada de crédito de acordo com a sistemática da não-cumulatividade atinentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o qual, entretanto, tem materialidade e características creditórias totalmente distintas da contribuição em tela.

Essas peculiaridades que diferenciam a sistemática da não-cumulatividade no IPI e na COFINS foram abordadas com grande afinco mais uma vez pelo doutrinador Fábio Rodrigues de Oliveira, ao tecer exposição sobre o método

indireto subtrativo, escolhido pelo legislador, quando da estruturação da sistemática creditória da referida contribuição.(...)

4.5 A AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO PELA PRÓPRIA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, NO QUE TANGE AOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO

*Interessante ressaltar que, embora exista a restrição prevista no art. 8º, da IN/SRF 404/04 e no art. 66º, § 5º da IN 247/02, as Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil, bem como a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), interpretando o conceito de insumo previsto no art. 3º, II, das Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/2002, entenderam por bem ampliá-lo para alcançar também o direito a crédito de COFINS em relação aos gastos com **serviços de manutenção e peças e partes de reposição das máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo** do contribuinte.(...)*

O mesmo raciocínio é aplicável aos serviços de manutenção. Tais serviços são aplicados diretamente no maquinário e equipamentos produtivos e, assim, aplicados de forma apenas indireta ao processo produtivo, pois se prestam a manter em operação os bens necessários à atividade produtiva.

Vejamos o entendimento fiscal-administrativo:

“Solução de Consulta nº 22/2012

(...)

Assim, pelo que se depreende da evolução interpretativa trilhada pelas as Superintendências Regionais e pela COSIT, está-se a caminhar ao encontro ao conceito de insumo como sendo aqueles gastos incorridos pelo contribuinte com bens e serviços essenciais à sua atividade produtiva ou à prestação de serviços.

4.6 POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA — STJ - QUANTO À EXTENSÃO DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CRÉDITO DA COFINS

(...)

Da análise do entendimento proferido pelo STJ, este ponderou que a conceituação de "insumos" de PIS e COFINS não se identifica com a conceituação excessivamente restritiva adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, bem como, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elásticos.

(i) todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços;

(ii) todos aqueles bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados no processo produtivo e na prestação de serviços, (iii) todos aqueles bens e serviços cuja subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Tal posicionamento é extremamente relevante na presente Manifestação de Inconformidade, posto que o CARF, em decisões recentes, passou a referenciá-lo, a fim de decidir sobre o direito de creditamento de PIS e COFINS, conforme se demonstra a seguir.

4.7 POSICIONAMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MINISTÉRIO DA FAZENDA (CARF) QUANTO À EXTENSÃO DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CRÉDITO DA COFINS

(...)

Diante da decisão acima referenciada, depreende-se que se deve extrair, no caso, o alcance do conceito de insumo, com base da definição de custo e de despesas necessários às atividades da empresa, restando, pois, afastada o conceito restritivo inserto no art. 8º, § 4º da IN/SRF 404/04 e no art. 66, § 5º da IN/SRF nº 247/02.

4.8 PODER DE AUTOTUTELA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA E A POSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO DA RESTRIÇÃO CONTIDA NO ART. 8º, § 4º, DA IN/SRF 404/04 e ART. 66º, § 5º, DA IN/SRF 247/02.

(...)

Dessa feita, é medida necessária a ser adotada por esse órgão administrativo fiscal, decisão no sentido de garantir a higidez interpretativa da Lei nº 10.833/03, amoldando-se os fatos narrados pela Manifestante à integridade do direito ao crédito de PIS e COFINS, conforme o conteúdo e alcance do vocábulo “insumo”, utilizado sem restrições no art. 3º, II, das Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02.

4.9 ENQUADRAMENTO DOS ITENS QUE COMPÕEM OS ANEXOS DAS NOTAS FISCAIS OBJETO DA GLOSA FISCAL

(...)

☐ Bens e Serviços Utilizados como Insumo na Produção

☐ **FORNECEDOR MELT METAIS E LIGAS S.A.**

(...)

Veja-se que houve efetiva glosa do crédito, sob a alegação de que o serviço de industrialização contratado da MELT não se enquadra no conceito legal nem no conceito normativo de “insumo”.

Ocorre que o custo suportado pela ora Manifestante com a contratação da empresa “MELT METAIS E LIGAS S.A” enseja a apropriação de créditos de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, posto tratar-se de um insumo utilizado no processo produtivo da LSM Brasil S.A.

É possível concluir pela mera análise das Notas Fiscais, que o direito de crédito diz respeito à contratação de “Industrialização Efet. p/Outra

Empresa”, cujo produto final é o Estanho - em lingotes, fundo de panela, ferro....

Conforme relato do engenheiro químico responsável (Doc. 10) a referida industrialização é parte primordial do processo produtivo da contratante, ora Manifestante.

(...)

Depreende-se do relato técnico que o processo de comercialização efetuada pela ora Manifestante é complexo, na medida em que (i) oferece consultoria quanto à qualidade da CASSITERITA, que é o insumo principal utilizado para a fabricação do estanho, e, então, (ii) contrata terceiro para executar a fundição do material, à sua conta e ordem; no caso, a executora é a MELT. Após a fundição, a MELT envia o estanho à Manifestante, que (iii) o submete a processo produtivo próprio para sofrer nova transformação (iv) realiza nova análise do material (v) o valida, e então (vi) o comercializa. Observa-se que o serviço e produto comercializado pela Manifestante é resultado de nova industrialização aplicada sobre o insumo contratado da MELT, e tem valor agregado quanto ao seu Know How, trabalho de análise, objeto do seu contrato social.

(...)

Claro está que a contratação da transformação de Cassiterita em Estanho é fator necessário à atividade fim da ora Manifestante, qual seja, insumo do seu processo produtivo.

Conforme relato do engenheiro técnico, a saída da mercadoria resultante deste processo produtivo se dá para empresa do mercado interno. Inobstante, conforme esclarecido no item 3.4 da presente Manifestação de Inconformidade, tal fato é irrelevante para a avaliação do direito ao ressarcimento, devido ao método do Rateio Proporcional adotado pela ora Manifestante, com base nos § 1º inciso I e II e § 3º do art. 6º c/c § 8º e § 9º do art. 3º da Lei 10.833/2003 (e dispositivos equivalentes da Lei 10.637/2002- art. 5º).

□ **CAL SUPER FINA**

A cal super fina é produto adquirido pela Manifestante para tratamento de efluentes, utilizado (i) no sistema de neutralização de ácidos — ETE; (ii) no sistema de despoiramento ante ligas; e (iii) no sistema de neutralização de borras de digestão, pelo que se enquadra no conceito de insumo para fins de PIS e de COFINS. Ora, a utilização do citado produto é essencial para neutralizar os efeitos dos agentes poluidores antes do descarte dos resíduos, visando a conservação do meio ambiente.

(...)

□ **Serviços em Máquinas e Equipamentos**

Base legal do crédito: Art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/2002

Anexo II da Manifestação de Inconformidade

Glosou-se diversas notas fiscais cujos itens se tratam de contratação de “serviço de manutenção elétrica” ou “mecânica”, equipamentos estes utilizados em “processo digestão ta/nb”, “precipitação nb”, “laboratório químico”, “produção mineração” (descrição centro de custo).

Os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos do setor produtivo compreendidos nas notas fiscais do anexo servem para que o bem complete a expectativa de sua vida útil; se o bem fica sem a manutenção, ele não sobrevive pelo tempo esperado.

Parte dos referidos itens foram glosados pela Autoridade Fiscal por esta entender que são serviços vinculados ao ativo imobilizado, mas que não estão compreendidos no conceito de “máquinas e equipamentos”, que é a hipótese de creditamento da lei, prevista no art. 3º, IV. Ocorre que a ora Manifestante tomou o crédito destas de maneira equivocada, qual seja, em 48 parcelas, sendo que poderia tê-lo tomado de uma só vez, posto se tratarem de serviços utilizados como insumo e não de ativo imobilizado.

Neste sentido, “Solução de Divergência nº 35/08

(...)

Ora, o direito creditório jamais poderia ser afastado. Nesse contexto, a RFB deveria ter acatado o pedido de restituição de PIS sobre serviço em questão, em razão deste estar vinculado ao processo produtivo, enquadrando-se no conceito de insumo.(...)

Combustíveis e Lubrificantes

Base legal do crédito: Art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/2002.

Anexo III da Manifestação de Inconformidade

Estão classificados nessa aplicação os itens denominados como “graxa”, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03. O citado artigo dispõe acerca da possibilidade de desconto de créditos relativos a 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.

(...)

Assim sendo, resta claro que o item “graxa” está incluso no conceito de combustíveis e lubrificantes, elencados no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03 e Lei nº 10.637/2002, pelo que dá direito ao creditamento.

Frete no Processo Produtivo

Base legal do crédito: Art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/02.

Anexo IV da Manifestação de Inconformidade

(...)

No entanto, prova da (i) essencialidade do serviço do transporte para o processo produtivo da ora Manifestante é o frete do transporte do Estanho industrializado pelo fornecedor MELT, à ora Manifestante.

(...)

Benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa

Base legal do crédito: Art. 3º, VII, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/2002 Anexo V da Manifestação de Inconformidade

(...)

Locação de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa

Base legal do crédito: Art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/2002

Anexo VI da Manifestação de Inconformidade

Indene de dúvidas, que os valores pagos pela recorrente à pessoa jurídica, em relação à locação de máquinas e equipamentos utilizados em sua atividade produtiva geram direito à crédito, diante da regra positivada no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/02.

Este é o entendimento do CARF em diversos precedentes:(...)

Em 07 de março de 2018, através do **Acórdão nº 09-65.970**, a 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Juiz de Fora/MG, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, por via eletrônica, em 09 de março de 2018, às e-folhas 886.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 11 de abril de 2018, e-folhas 890, de e-folhas 891 à 949.

Foi alegado:

PRELIMINARMENTE:

- Da nulidade do despacho decisório - ausência de motivação - inconsistência da autuação fiscal;
- Da anuência tácita da Receita Federal do Brasil quanto à existência do Direito creditório - litigância quanto ao método de tomada de crédito.

NO MÉRITO:

- Da vinculação dos custos, encargos e despesas, às receita de exportação e importação, concomitantemente;
- Do método do rateio proporcional - entendimento equivocado exarado no acórdão recorrido;
- Conceito de insumo e sua dimensão no creditamento da Cofins;

- Ponto de partida: interpretação das leis tributárias;
- Da dualidade de interpretações acerca do alcance do vocábulo “insumo”;
- Interpretação ampla de insumo;
- Interpretação restrita de insumo e sua ilegalidade frente às Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02;
- A ampliação do conceito de insumo pela própria secretaria da receita federal do Brasil, no que tange aos serviços de manutenção e peças de reposição das máquinas e equipamentos utilizados na produção;
- Posicionamento do superior tribunal de justiça - STJ - quanto à extensão do conceito de insumo para fins de crédito da Cofins;
- Posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF) quanto à extensão do conceito de insumo para fins de crédito da Cofins;
- Do enquadramento do item “graxa” no conceito de insumo;
- Da glosa indevida dos itens “locação”, “benfetoria” e “serviços utilizados como insumo”.

CONCLUSÃO

Diante de tudo exposto, a Recorrente requerer seja julgado procedente o presente recurso voluntário para:

1. DECLARAR a nulidade do despacho decisório bem como da decisão proferida pela DRJ, nos termos do art. 59, inciso II, Decreto nº. 70.235/1972, em decorrência da preterição do direito de defesa.
2. RECONHECER o direito ao creditamento da contribuição social discutida, referente ao (PER) 26358.49224.150115.1 1 18-0236, e, por conseguinte, o ressarcimento do PIS não-cumulativo do 2º TRIMESTRE DE 2014;
3. subsidiariamente, DECLARAR, a existência do direito creditório, uma vez que, nos termos da decisão da DRJ, a discussão cinge-se ao método de tomada de crédito, qual seja o rateio proporcional;
4. CANCELAR as glosas de todos os itens previstos nos ANEXOS I e II, do Despacho Decisório;
5. HOMOLOGAR eventuais compensações vinculadas ao PER discutido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, por via eletrônica, em 09 de março de 2018, às e-folhas 886.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 11 de abril de 2018, e-folhas 890.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

PRELIMINARMENTE:

- Da nulidade do despacho decisório - ausência de motivação - inconsistência da autuação fiscal;
- Da anuência tácita da Receita Federal do Brasil quanto à existência do Direito creditório - litigância quanto ao método de tomada de crédito.

NO MÉRITO:

- Da vinculação dos custos, encargos e despesas, às receita de exportação e importação, concomitantemente;
- Do método do rateio proporcional - entendimento equivocado exarado no acórdão recorrido;
- Conceito de insumo e sua dimensão no creditamento da Cofins;
- Ponto de partida: interpretação das leis tributárias;
- Da dualidade de interpretações acerca do alcance do vocábulo “insumo”;
- Interpretação ampla de insumo;
- Interpretação restrita de insumo e sua ilegalidade frente às Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02;

- A ampliação do conceito de insumo pela própria secretaria da receita federal do Brasil, no que tange aos serviços de manutenção e peças de reposição das máquinas e equipamentos utilizados na produção;
- Posicionamento do superior tribunal de justiça - STJ - quanto à extensão do conceito de insumo para fins de crédito da Cofins;
- Posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF) quanto à extensão do conceito de insumo para fins de crédito da Cofins;
- Do enquadramento do item “graxa” no conceito de insumo;
- Da glosa indevida dos itens “locação”, “benfeitoria” e “serviços utilizados como insumo”.

Passa-se à análise.

O contribuinte em comento (LSM Brasil S.A.) tem por objeto e finalidade, dentre outros, “a pesquisa, a lavra e a exploração de jazidas minerais, em seu próprio nome ou em nome de terceiros; a indústria; o comércio, a importação e a exportação de minérios, de produtos químicos e metalúrgicos (...)”.

Entre os meses de janeiro/2015 e março/2016, a Recorrente apresentou os Pedidos de Ressarcimento abaixo elencados, com o objetivo de ser ressarcida dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos vinculados às receitas de exportação.

Nº do PER	Tipo de crédito	Valor do crédito	Período de apuração
32336.45144.150115.1.1.19-8580	COFINS não cumulativa – Exportação	R\$ 197.503,63	2º trimestre/2014
18938.76018.150115.1.1.19-4810	COFINS não cumulativa – Exportação	R\$ 678.355,80	3º trimestre/2014
19315.79632.110615.1.1.19-5833	COFINS não cumulativa – Exportação	R\$ 650.757,46	4º trimestre/2014
08636.13706.110615.1.1.19-1900	COFINS não cumulativa – Exportação	R\$ 761.321,49	1º trimestre/2015
23546.49872.280815.1.1.19-7758	COFINS não cumulativa – Exportação	R\$ 300.629,76	2º trimestre/2015
17378.45057.151215.1.1.19-8451	COFINS não cumulativa – Exportação	R\$ 370.234,90	3º trimestre/2015
23789.77111.210316.1.1.19-9386	COFINS não cumulativa – Exportação	R\$ 221.492,19	4º trimestre/2015
26358.49224.150115.1.1.18-0236	PIS não cumulativa – Exportação	R\$ 42.854,21	2º trimestre/2014
23376.52513.150115.1.1.18-3843	PIS não cumulativa – Exportação	R\$ 147.237,12	3º trimestre/2014
08240.59799.110615.1.1.18-6322	PIS não cumulativa – Exportação	R\$ 141.252,43	4º trimestre/2014
36815.60947.110615.1.1.18-8988	PIS não cumulativa – Exportação	R\$ 165.256,12	1º trimestre/2015
23132.83638.280815.1.1.18-5090	PIS não cumulativa – Exportação	R\$ 65.784,13	2º trimestre/2015
04177.02966.151215.1.1.18-0164	PIS não cumulativa – Exportação	R\$ 80.349,13	3º trimestre/2015
17074.18054.210316.1.1.18-6311	PIS não cumulativa – Exportação	R\$ 47.882,91	4º trimestre/2015

TABELA A

Os PER/DCOMPs foram distribuídos para auditoria manual em 02/09/2016.

Em 23/09/2016, o contribuinte apresentou os documentos solicitados em meio magnético e/ou em papel.

Neste aspecto, infere-se, pelo teor do Laudo Técnico entregue em resposta ao retro citado Termo de Intimação e pelas demais informações prestadas pelo contribuinte, que este último (remetendo-se, apenas, à retro citada matriz, declarante dos PER ora em análise) exporta, apenas, 3 (três) mercadorias, quais sejam:

1. Óxido de Tântalo;
2. Óxido de Nióbio; e
3. Concentrado de Tântalo.

Outrossim, o aludido Laudo Técnico descreve, em relação à fabricação das mercadorias a serem exportadas, o processo industrial envolvido bem como os insumos (nacionais e importados) utilizados, quais sejam:

- a) ácido fluorídrico;
- b) ácido bórico;
- c) ácido sulfúrico;
- d) amônia (solução 25%);
- e) metil isobutil cetona;
- f) potassa cáustica;
- g) pó de ferro;
- h) gás liquefeito de petróleo; e
- i) ferro tântalo ou nióbio (FeTaNb).

No tocante ao processo industrial envolvido, o mesmo pode ser resumido, de acordo com o aludido Laudo, em: digestão, filtragem, extração, precipitação, secagem, calcinação, peneiramento, separação magnética (Tântalo), moinho e moagem (a ordem pode variar, de acordo com o produto final pretendido).

Os PER/DCOMPs foram objeto de análise na Informação Fiscal constante do presente processo que assim concluiu:

Tabela 2. Créditos Deferidos

PER	PROCESSO	CRÉDITO	PA	VALOR PLEITEADO	VALOR DEFERIDO
32336.45144.150115.1.1.19-8580	10640.909931/2016-69	COFINS	2º TRIMESTRE 2014	197.503,63	162.452,64
18938.76018.150115.1.1.19-4810	10640.909933/2016-58	COFINS	3º TRIMESTRE 2014	678.355,80	648.736,30
19315.79632.110615.1.1.19-5833	10640.909934/2016-01	COFINS	4º TRIMESTRE 2014	650.757,46	622.209,90
08636.13706.110615.1.1.19-1900	10640.909936/2016-91	COFINS	1º TRIMESTRE 2015	761.321,49	723.031,22
23546.49872.280815.1.1.19-7758	10640.909939/2016-25	COFINS	2º TRIMESTRE 2015	300.629,76	274.652,83
17378.45057.151215.1.1.19-8451	10640.909941/2016-02	COFINS	3º TRIMESTRE 2015	370.234,90	336.425,47
23789.77111.210316.1.1.19-9386	10640.909943/2016-93	COFINS	4º TRIMESTRE 2015	221.492,19	180.099,26
26358.49224.150115.1.1.18-0236	10640.909930/2016-14	PIS/PASEP	2º TRIMESTRE 2014	42.854,21	35.230,03
23376.52513.150115.1.1.18-3843	10640.909932/2016-11	PIS/PASEP	3º TRIMESTRE 2014	147.237,12	140.819,91
08240.59799.110615.1.1.18-6322	10640.909937/2016-36	PIS/PASEP	4º TRIMESTRE 2014	141.252,43	135.057,75
36815.60947.110615.1.1.18-8988	10640.909935/2016-47	PIS/PASEP	1º TRIMESTRE 2015	165.256,12	156.946,08
23132.83638.280815.1.1.18-5090	10640.909938/2016-81	PIS/PASEP	2º TRIMESTRE 2015	65.784,13	59.607,45
04177.02966.151215.1.1.18-0164	10640.909940/2016-50	PIS/PASEP	3º TRIMESTRE 2015	80.349,13	73.012,01
17074.18054.210316.1.1.18-6311	10640.909942/2016-49	PIS/PASEP	4º TRIMESTRE 2015	47.882,91	40.920,02

PRELIMINARMENTE: Da nulidade do despacho decisório - ausência de motivação - inconsistência da autuação fiscal.

É alegado de folhas 07 a 09 do Recurso Voluntário:

Veja-se, nesse momento deveriam, os nobres julgadores, analisar os argumentos de fato e de direito trazidos na Manifestação de Inconformidade, e não se pautar somente pela interpretação do despacho decisório. Esta estratégia não só viola a imparcialidade com que devem ser conduzidos os processos administrativos, mas também coloca em risco o princípio da busca da verdade material.

Assim sendo, verifica-se de plano a ocorrência de nulidade tanto do Despacho Decisório por ausência de motivação, quanto do julgamento da DRJ, que é totalmente parcial e pretende explicar os fundamentos que não estão claros na decisão primeva.

Ora, não é papel da Delegacia de Julgamento “explicar” os motivos de glosa, os quais já deveriam estar cristalinos, primitivamente, no despacho decisório.

Destarte, tem-se as seguintes conclusões:

(i) O Despacho decisório é obscuro e não explicita que o fundamento de glosa se baseia na suposta ausência de vinculação das despesas, encargos e custos, com as receitas de mercado interno e externo concomitantemente, isto é, **não baseia a glosa realizada no suposto erro de utilização do método do rateio proporcional por parte da contribuinte, mas sim na conceituação de insumo;**

(ii) O Acórdão da DRJ pretende “explicar” o Despacho Decisório, o que por si só demonstra que a decisão primeva não está bem fundamentada, bem como a parcialidade da decisão que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade; vez que se preocupou apenas, em elucidar as razões do despacho decisório;

(iii) Mesmo no que tange à Cal Super Fina, item sobre o qual o Despacho Decisório é claro em fundamentar a glosa com base na averiguação da Receita derivada de Exportação, a fiscalização deixa de apontar qual o fundamento documental que comprova que o citado item não está vinculado à Receita de Exportação;

(iv) Ainda que se considere a explicação do Despacho Decisório dada pelo acórdão da DRJ, de que a glosa tem por fundamento a realização “incorreta” do rateio proporcional,

o despacho decisório em momento algum aponta qual o fundamento documental que comprova que os itens glosados não estão vinculados à receita de exportação e mercado interno, concomitantemente;

(v) Assim sendo, percebe-se a nulidade do Despacho Decisório bem como do acórdão da DRJ;

A preliminar de nulidade foi aduzida em sede de Manifestação de Inconformidade, quando a ora Recorrente demonstrou a preterição do seu direito de defesa. No acórdão recorrido a DRJ aduziu o seguinte:

O despacho decisório foi proferido por autoridade administrativa plenamente vinculada, respeitando os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação, portanto, norteados dentro do Princípio da Legalidade.

Constata-se que a descrição dos fatos, com detalhamento na Informação SAORT/DRF-JFA nº 29, de 07 de outubro de 2016, e demais documentos juntados ao processo permitem esclarecer a causa do deferimento parcial dos pedidos eletrônicos que estavam sob análise.

*Para declarar a nulidade de um ato, além do previsto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, há que se pesquisar dois aspectos: primeiro, se o ato atingiu sua finalidade e, **segundo, se houve prejuízo para a parte.** Na hipótese, o despacho decisório bem como a Informação Fiscal explicitam os fatos ocorridos e sua subsunção aos fatos típicos previstos na legislação tributária.*

(...)

Destarte, ao contrário do aduzido pela DRJ, não há documentos juntados no processo que possam esclarecer a causa do deferimento parcial do crédito requerido, isto é, **que demonstrem que os encargos, despesas e custos utilizados como base quantitativa para o cálculo do direito creditório da contribuinte não estão vinculadas às receitas de exportação e mercado interno, concomitantemente.**

É patente que a falta dessa documentação / explicação limita o direito de defesa da contribuinte causando, por conseguinte, prejuízo à parte. Ora, como poderá a LSM contestar a conclusão da autoridade fiscal se esta não expõe como e com base em qual documento chegou a este entendimento?

É de se lembrar que a Administração Pública Federal possui sistemas e mecanismos variados para tornar possível a realização de seus objetivos institucionais, sobretudo, para levar a cabo as atividades ligadas à arrecadação, fiscalização e cobrança dos tributos federais. Diante de uma realidade intrincada, complexa e bastante demandante do sistema tributário brasileiro, onde milhares e milhares de declarações de débitos, pedidos de restituição e ressarcimento, declarações de compensação, pagamentos e várias outras situações devem ser processadas e analisadas, torna-se imprescindível a utilização de sistemas inteligentes, hábeis ao cruzamento de informações, verificações de consistências, auditorias, tudo com vistas a tornar viável a atuação da Administração Tributária: sem tais sistemas, seria impossível a consecução do papel institucional da Administração Tributária brasileira.

No que tange a alegação de **falta de documentação**, o Acórdão de Manifestação de Inconformidade assinala com muita propriedade:

*Constata-se que a descrição dos fatos, com detalhamento na **Informação SAORT/DRF-JFA nº 29, de 07 de outubro de 2016**, e demais documentos juntados ao processo permitem esclarecer a causa do deferimento parcial dos pedidos eletrônicos que estavam sob análise.*

(Grifo e negrito nossos)

A referida **informação fiscal** se encontra nos autos, a partir das e-folhas 27, além de planilhas de notas fiscais juntadas a partir de e-folhas 13.

Como se vê, a fiscalização procedeu à análise dos PER/DCOMPs com base nos documentos apresentados pelo contribuinte e outros disponíveis em seus sistemas. Através da **informação fiscal** explicitou esses documentos, bem como as suas conclusões, **como se observará no tópico subsequente**.

Assim, não se vislumbra qualquer vício no despacho decisório. Em tal decisão, consta fundamentação objetiva e inteligível, com descrição precisa dos fatos ocorridos e das normas jurídicas aplicáveis ao caso, não se afigurando qualquer cerceamento de defesa.

Sublinhe-se que, no presente caso, a decisão administrativa traz fundamentos claros e suficientes, não há que se falar em ofensa aos princípios do contraditório, ampla defesa, ausência de motivação, ilegalidade, entre outros princípios da Administração Pública. No caso concreto, a partir do despacho decisório e do acórdão atacado, pôde a recorrente compreender plenamente a razão do indeferimento da compensação declarada, tendo atacado diretamente seus fundamentos.

Há que se ter em mente que é inerente ao contencioso administrativo o aperfeiçoamento do conjunto probatório com a impugnação ou a manifestação de inconformidade.

Nesse contexto, a possibilidade de enriquecimento dos elementos de convicção, por ocasião da instauração do contencioso pela propositura de impugnação ou de manifestação de inconformidade, não torna a decisão administrativa, exarada na fase não contenciosa, nula, apesar de torná-la, eventualmente, passível de reforma, por ter deixado de considerar algum fato fundamental ou de analisar, mais profundamente, alguma prova relevante para o desfecho do caso.

No caso dos autos, ainda que entendêssemos que a decisão administrativa tivesse sido exarada com base em provas superficiais – fato que não ocorreu, como visto, uma vez que se valeu de elementos concretos, existentes e suficientes para embasar a decisão –, não haveria que se anular o despacho decisório, mas, tão somente, reformá-lo, em face de novas provas de fatos desconstitutivos daqueles assumidos na decisão contestada.

Pode-se dizer, em síntese, que não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando o processo administrativo proporciona plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando o sujeito passivo demonstra, no curso do processo, possuir clareza dos fundamentos da autuação.

Todas essas condições foram verificadas nos autos, de maneira que a nulidade do despacho decisório se revela inaplicável ao caso concreto.

Portanto, não assiste razão ao Recorrente. Afastada a PRELIMINAR.

PRELIMINARMENTE: Da anuência tácita da Receita Federal do Brasil quanto à existência do Direito creditório - litigância quanto ao método de tomada de crédito.

A tese que o Recorrente agasalha é a seguinte:

Conclui-se, mediante a comprovação da adoção da metodologia de Rateio Proporcional pela Manifestante, que, para a análise do direito creditório objeto dos Pedidos de Ressarcimento, não importa se as saídas dos referidos insumos se vinculam diretamente à saída destes como mercadorias, após industrializados, como venda ao mercado externo.

O que importa é que os créditos objeto de Pedido de Ressarcimento sejam limitados à proporção relativa ao percentual das receitas obtidas com exportação.

Ocorre que essa linha de argumentação, delineada no presente tópico, não encontra ressonância **na legislação**.

Com vistas ao devido esclarecimento, tomo por esteio a elucidação sobre o critério de rateio feito pelo Acórdão de Manifestação de Inconformidade, a partir das folhas 17 daquele documento:

Tratando-se do PIS e da Cofins, o método de rateio proporcional, segundo a legislação vigente, só é aplicável sobre os custos, despesas e encargos que sejam vinculados concomitantemente a receitas brutas do mercado interno e da exportação.

É certo que para se determinar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à exportação, pelo método de rateio proporcional, sobre o valor dos custos, despesas e encargos vinculados concomitantemente a receitas brutas do mercado interno e da exportação, deve se aplicar percentual que represente a proporcionalidade da receita auferida com a exportação em relação ao total das receitas auferidas no âmbito do regime de incidência não cumulativo.

Portanto, escolhido o método de rateio proporcional, a pessoa jurídica que promove a exportação nos termos do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, deverá determinar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à exportação em relação a custos, despesas e encargos vinculados comumente a receitas brutas do mercado interno e da exportação, aplicando sobre o montante daqueles dispêndios, o seguinte percentual para obter o valor dos créditos da Cofins vinculados à exportação:

Receita Bruta da Exportação Não Cumulativa

=====

Receita Bruta Total no Regime Não Cumulativo

É este o entendimento contido no “Ajuda” do Programa Dacon 2.0 (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), que instrui nas orientações relativas à **Ficha 06 - Apuração dos Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep - Regime Não-cumulativo (Incidência Total ou Parcial) - Pessoas Jurídicas com Receita de Exportação**, com o seguinte exemplo e as considerações abaixo:

(. . .)

Em suma, o método de rateio proporcional utilizado na apuração dos créditos da Cofins vinculados à exportação:

- a) somente deve ser aplicado naqueles casos em que existam custos, despesas e encargos que sejam vinculados concomitantemente a receitas brutas do mercado interno e da exportação;
- b) consiste na aplicação sobre o montante de custos, despesas e encargos vinculados comumente a receitas brutas não cumulativas do mercado interno e da exportação, da proporcionalidade existente entre a Receita Bruta da Exportação Não Cumulativa e a Receita Bruta Total no Regime Não Cumulativo; e
- c) não permite a exclusão de qualquer valor da Receita Bruta da Exportação Não Cumulativa ou da Receita Bruta Total no Regime Não Cumulativo da proporção acima, devendo esses valores serem totais para efeitos de cálculo daqueles créditos. Dispositivos Legais: arts. 3º e 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Como se vê, somente os custos, despesas e encargos comuns ao mercado interno e à exportação entram no rateio proporcional.

Os custos, despesas e encargos inerentes ao mercado interno seguem a apropriação direta, assim como aqueles inerentes à exportação.

Consoante o exposto, a legislação determina que o método de rateio proporcional utilizado será aplicado nos casos em que custos sejam vinculados concomitantemente a receitas brutas do mercado interno e da exportação.

Portanto, não assiste razão ao Recorrente. Afastada a PRELIMINAR.

NO MÉRITO

- Da vinculação dos custos, encargos e despesas, às receitas de exportação e importação, concomitantemente.

É alegado às folhas 14 a 16 do Recurso Voluntário:

Conforme aduzido anteriormente, é certo que o acórdão recorrido consignou que, para os itens 9, 10, 11 e 13 do Despacho Decisório, a glosa efetuada se deu em decorrência da utilização do método de apropriação de crédito denominado rateio proporcional, quando a Recorrente deveria ter utilizado do método de apropriação direta:

(...)

De se dizer, todavia, que os itens utilizados como base quantitativa para apuração do direito creditório estão sim vinculados às receitas de exportação e mercado interno, concomitantemente. Ressalte-se, novamente, que em momento algum o Despacho Decisório ou o Acórdão recorrido demonstram com base em que sustentáculo documental, depreenderam que os custos, despesas e encargos, não estão vinculados às receitas de mercado externo e interno, concomitantemente.

Pelo contrário, toda a documentação apresentada pela Recorrente quando da Fiscalização, principalmente os itens E e F (Docs. 3 e 4) demonstram que a LSM realizou, no período discutido, a fabricação de Óxido de Tântalo, Óxido de Nióbio e Concentrado de Tântalo (item f dos documentos solicitados pela Fiscalização). Esses produtos são vendidos tanto para o mercado interno, quanto para o mercado externo, pelo que as despesas, custos e encargos da produção, são vinculados às receitas de exportação e de mercado interno.

Especificamente no que tange ao item 10 do Despacho Decisório e do Acórdão Recorrido, CFOP 1124 - Industrialização efetuada por outra empresa - MELT Metais, no relatório da engenharia (Doc. 05) juntado à Manifestação de Inconformidade, o engenheiro revela que a MELT realiza a fundição da cassiterita, gerando Estanho em lingotes, escórias de Estanho e **Escórias de Tântalo**.

A escória de tântalo é moída, misturada à tantalita, **formando o composto de Concentrado de Tântalo** (conforme se depreende do item f apresentado à fiscalização). **Ressalte-se que o concentrado de tântalo é um dos produtos exportados pela LSM (documento “e” apresentado à fiscalização)**

Conclui-se que **a prestação de serviço da MELT é insumo do produto exportado** (Concentrado de Tântalo) e, portanto, é insumo em comum/concomitantemente utilizado para produção de item destinado a mercado interno e externo, e, permite o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS mesmo sob a interpretação equivocada da autoridade fiscal da metodologia de rateio proporcional.

(...)

Ocorre que, conforme demonstrado, os produtos advindos da industrialização realizada pela MELT resultam em receitas do mercado interno e de exportação, pelo que o frete relativo à movimentação interna desses produtos (i) está enquadrado no conceito de insumo, consoante a larga jurisprudência do CARF; (ii) é vinculado às receitas de mercado interno e externo.

Assim sendo resta demonstrado que, **mesmo que se considere a metodologia equivocada do rateio proporcional utilizada pela autoridade fiscal, não há qualquer impedimento para o aproveitamento do crédito e a realização do pedido de ressarcimento, tendo em vista que todos os insumos de produção utilizados pela LSM são vinculados às receitas de exportação e de mercado interno, concomitantemente.**

(Negritos próprios do original)

A questão é elucidada pela Informação SAORT/DRF-JFA nº 29/2016 nos itens 9 ao 11 e item 13, a autoridade fiscal, que ao detalhar a legislação pertinente item por item, demonstra o motivo das glosas realizadas:

9. Dentre as informações e documentos entregues pelo contribuinte, remete-se, de plano, à relação de notas fiscais utilizadas pela empresa LSM do Brasil para apurar as bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos vinculados às receitas de exportação, em resposta ao item “c” do Termo de Intimação supra citado. **Após uma análise detalhada das aludidas notas fiscais elencadas pelo contribuinte, constatou-se que, de maneira equivocada, as aquisições de determinados bens que não foram utilizados como insumos na fabricação das mercadorias exportadas, ainda assim, compuseram os créditos pleiteados nos PER retro elencados. Destarte, com o fulcro no disposto no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 (COFINS) e nº 10.637/2002 (PIS), em conjunto com o disposto no inciso I do § 4º do artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004 (COFINS), e com o disposto no inciso I do § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (PIS), devem ser glosados, para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos vinculados às receitas de exportação, os valores relativos às notas fiscais de entrada elencadas no Anexo I (Notas fiscais de entrada a serem glosadas) 1desta Informação com os códigos CFOP 1101 ou 2101 (compra para industrialização ou produção rural), uma vez que os produtos constantes destas notas elencadas não foram utilizados na fabricação ou produção dos bens destinados à exportação,**

tampouco serviram como matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou sofreram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre os produtos a serem exportados em fabricação, não se enquadrando, portanto, nos conceitos legal e normativo de “insumo”, conforme os mandamentos acima expostos. Ainda no âmbito das análises relativas às aquisições de insumos para industrialização, foram apurados, pelo contribuinte, créditos decorrentes de aquisições de embalagens para produtos não destinados à exportação. Neste aspecto, cumpre registrar que, **para se enquadrar no conceito legal de “insumo”, a embalagem deve ser incorporada ao produto final, durante o processo de industrialização, agregando-lhe valor,** conforme o teor dos dispositivos legais e normativos supra citados. Desta feita, devem ser glosados, para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos vinculados às receitas de exportação, os valores relativos às notas fiscais de entrada elencadas no Anexo I (Notas fiscais de entrada a serem glosadas) desta Informação com **códigos CFOP 1101 ou 2101** relativas a aquisições de embalagens. Por fim, ainda neste contexto, contatou-se, também, a apropriação de notas de aquisição de materiais para uso ou consumo (**códigos CFOP 1556 e 2556**), os quais, da mesma forma, **não foram utilizados na fabricação das mercadorias exportadas, o que, pelos motivos já expostos neste item, não podem ser computados na apuração das bases de cálculo dos créditos ora em análise, por não se enquadrarem nos conceitos legal e normativos de “insumos”,** de modo que as aquisições relativas a tais notas, da mesma forma, devem ser desconsideradas para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos vinculados às receitas de exportação ora analisados, constando, portanto, do aludido Anexo I a esta Informação, o qual remete aos documentos cuja apropriação para o cômputo das bases de cálculo dos créditos ora em análise carece de fundamentação legal.

10. Seguindo na análise, registre-se que, em conformidade com o disposto no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 (COFINS) e nº 10.637/2002 (PIS), em conjunto com o disposto no inciso I do § 4º do artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004 (COFINS), e com o disposto no inciso I do § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (PIS), **todas as notas fiscais relativas aos serviços contratados a título de “industrialização efetuada por outra empresa” (código CFOP 1124) que tenham por objeto a industrialização de produtos não utilizados como insumos na fabricação das mercadorias a serem exportadas devem ser, da mesma forma, desconsideradas para efeito de apuração dos créditos pleiteados nos PER ora em análise, tendo seus respectivos valores glosados, conforme discriminado no Anexo I (Notas fiscais de entrada a serem glosadas) desta Informação, uma vez que tais serviços não foram aplicados na fabricação dos bens destinados à exportação, não se enquadrando, portanto, nos conceitos legal e normativos de “insumos”.**

11. **O valor do frete pago na aquisição de insumos pode integrar a base de cálculo do crédito** previsto no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 (COFINS) e nº 10.637/2002 (PIS), desde que a aquisição do insumo dê direito à apuração de crédito, conforme os conceitos expostos, também, no inciso I do § 4º do artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004 (COFINS), e no inciso I do § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (PIS). A despeito do exposto, o contribuinte em tela considerou, para efeito de apuração de créditos de PIS e COFINS vinculados às receitas de exportação, diversas aquisições de serviços de transporte relativos a produtos não utilizados como insumos na fabricação das mercadorias a serem exportadas. **Sendo assim, os valores destes serviços devem ser glosados na apuração das bases de cálculo dos aludidos créditos, conforme discriminado no Anexo I (Notas fiscais de entrada a serem glosadas) desta Informação (com os códigos CFOP 1352, 2352 ou 1949, no presente caso), uma vez que não foram aplicados ou consumidos na produção ou fabricação das mercadorias exportadas.**

(. . .)

13. **Seguindo na análise das notas fiscais que compuseram as bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS vinculados às receitas de exportação**, conforme informações fornecidas pelo próprio contribuinte, constata-se que este computou créditos relativos a notas de devolução de mercadorias não utilizadas como insumos na fabricação das mercadorias exportadas. Neste contexto, registre-se que, de fato, existe a previsão para a utilização de créditos relativos a bens recebidos em devolução, conforme o disposto no inciso VIII do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 (COFINS) e nº 10.637/2002 (PIS). No entanto, conforme os mesmos dispositivos legais mencionados, **a utilização em comento só é possível se a receita de venda de tais bens tiverem integrado o faturamento relativo à exportação de mercadorias (no presente caso em análise), o que, repise-se, não foi o caso, motivo pelo qual as notas fiscais relativas aos bens recebidos em devolução elencadas no retrocitado Anexo I a esta Informação com o código CFOP 1202 (devolução de vendas) devem desconsideradas e ter seus valores glosados para fins de apuração das bases de cálculo dos créditos ora em análise.**

(Grifo e negrito nossos)

Mesmo utilizando a sistemática superada do **conceito de insumo**, fica evidente que a fiscalização quanto à utilização do método de apropriação de crédito no denominado rateio proporcional efetuou as glosas uma vez que aquisições de bens e serviços não foram aplicadas ou consumidas na produção ou fabricação das mercadorias exportadas.

Assim, essas aquisições não foram enquadradas no método do rateio proporcional.

Quanto a afirmação de que que **a prestação de serviço da MELT é insumo do produto exportado** (Concentrado de Tântalo) e, portanto, é insumo em comum/concomitantemente utilizado para produção de item destinado a mercado interno e externo, em relato do engenheiro químico responsável pela contribuinte, anexado a manifestação de inconformidade, e-folhas 832, está registrado que o estanho só é vendido no mercado interno, portanto não há que se falar em rateio.

A apropriação tem que ser direta ao mercado interno.

- Do enquadramento do item “graxa” no conceito de insumo.

O repetitivo do STJ REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, pacificou o assunto.

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se 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 Leis 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.

O conceito de insumo foi balizado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, emitido com base no RESP 1.221.170/PR, que tem por conclusão:

- a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;
- b) **permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;**
- c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);
- d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;
- e) **a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;**

- f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;
- g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 32 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;
- h) havendo insumos em todo processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);
- i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);
- j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

Nesse diapasão, vale trazer o pronunciamento do conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator do voto vencedor no acórdão 9303-007.535 - 3ª Turma, de 17/10/2018:

(...) Porém, como bem esclareceu a relatora em seu voto, 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.

A própria recorrente, Fazenda Nacional, editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, 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 nºs 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 Leis 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, a partir desta sessão de julgamento, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado pela relatora e também pela citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, 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.

(...)

Portanto, partindo dessas premissas é que iremos analisar, em cada caso, o direito ao crédito de PIS e Cofins de que tratam o inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Como se vê, o STJ definiu o conceito de insumos pelos critérios da essencialidade e relevância. *in verbis*:

Essencialidade considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Deste modo, infere-se que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa.

A não-cumulatividade tem o escopo de desonerar a cadeia produtiva, por esse motivo os bens e os serviços devem ser essenciais ou relevantes ao processo produtivo do sujeito passivo. Se as despesas não se subsumem ao conceito de insumo consagrado pelo recurso repetitivo do STJ e pelo Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, não é possível o crédito.

O Acórdão de Manifestação de Inconformidade manteve a glosa da graxa pelos seguintes motivos, baseados na **Informação SAORT/DRF-JFA nº 29, de 07 de outubro de 2016**:

“...No item 12, a glosa foi motivada porque o produto descrito como GRAXA não se encaixa no conceito de combustível e lubrificante e ainda não pode ser enquadrado no conceito de insumo para o âmbito fabril em comento, uma vez que não é submetido a “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”, mencionando ainda a Solução de Divergência Cosit 12/2007. Ainda que esse produto pudesse estar sujeito ao rateio, a glosa dos valores utilizados no PER a ele referentes (específico para créditos de PIS e COFINS não cumulativos vinculados às receitas de exportação) está justificada, porque Graxa não é “insumo”, combustível ou lubrificante.

É alegado às folhas 51 do Recurso Voluntário:

Pois bem. O produto graxa possui como finalidade, preservar a integridade e o regular funcionamento das máquinas. Nesse sentido, não há dúvidas de que o item é lubrificante utilizado nos maquinários necessários para produção e/ou fabricação de produtos destinados à venda de acordo com o comando do art. artigo 3º, II, da Lei nº 10.833/03.

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 máquina utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, deve-se reconhecer o direito ao crédito das referidas contribuições.

Glosa revertida.

- Da glosa indevida dos itens “locação”, “benfeitoria” e “serviços utilizados como insumo”.

Restou glosado no despacho decisório, bem como no acórdão que ora se recorre, os itens referentes aos (i) serviço de máquinas e equipamentos, (ii) benfeitorias, e (iii) locação, relativo aos itens 14 a 18 **Informação SAORT/DRF-JFA nº 29, de 07 de outubro de 2016**:

14. Por fim, passemos à análise dos ajustes positivos dos créditos efetuados pelo contribuinte.

Após a perquirição do acervo documental entregue à autoridade fiscal-tributária subscritora da presente Informação, constatou-se que, no período analisado (de abril/2014 a dezembro/2015), houve diversos ajustes positivos dos créditos de PIS e COFINS vinculados às receitas de exportação referentes a aquisições para o ativo imobilizado. Constata-se, ainda, que o contribuinte, após apurar ajustes positivos relativos às aludidas aquisições para o ativo imobilizado, conforme as notas fiscais de aquisição elencadas por este, efetuou o rateio proporcional daqueles ajustes, considerando os valores relativos às receitas de vendas para o mercado interno e para exportação, de modo a apropriar-se, apenas, no presente caso, das parcelas relativas ao percentual das receitas para exportação (método do rateio proporcional). Cumpre destacar, ainda, que, em quase todos os meses analisados, os créditos em comento foram calculados sobre o valor correspondente a 1/48 do valor da aquisição do bem (exceto em dezembro de 2015, como será visto posteriormente). Posto isso, reproduzimos, a seguir, os dispositivos normativos que tratam da matéria, para melhor visualização:

Lei nº 10.833/2003 (...)

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;

(...)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...) (grifado)

15. A regra prevista no inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 prevê que os créditos de PIS/Pasep e de Cofins referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para prestação de serviços, sejam calculados em função dos encargos de depreciação ou amortização incorridos no mês. Ao referenciar esse inciso, o § 14 desse mesmo art. 3º permite que os contribuintes optem por forma distinta de apuração dos créditos em questão, qual seja: à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição. Porém, percebe-se que a redação desse

§ 14 faz menção tão somente a máquinas e equipamentos, não abrangendo outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

16. A despeito do exposto no item anterior, constatou-se que o contribuinte utilizou diversas notas fiscais relativas a aquisições de outros itens, supostamente incorporados ao ativo imobilizado da empresa, mas que não atendem à supra citada determinação legal, visto que não se referem a “máquinas e equipamentos”. Após a perquirição das notas fiscais de aquisição de bens para o ativo imobilizado que originaram as apurações dos ajustes positivos ora em análise (cuja relação foi fornecida pelo próprio contribuinte), observou-se, de plano, a apropriação de diversas notas relativas a aquisições de serviços de transporte, as quais, por óbvio, devem ser glosadas na apuração dos ajustes em comento, uma vez que não se referem a “máquinas e equipamentos”. Tais notas constam do Anexo II (Notas fiscais a serem glosadas - Ajuste positivo) a esta Informação com os códigos CFOP 1352 e 2352. No mesmo contexto, observou-se, também, a apropriação de notas fiscais relativas a aquisições de diversos serviços não especificados com os códigos CFOP 1949 ou 2949, cujas descrições se referem a locações, manutenções etc, as quais, pelos motivos já expostos, devem ser estornadas, para fins de apuração dos ajustes positivos ora analisados, conforme o aludido Anexo II desta Informação, porquanto, também, não se referem a “máquinas e equipamentos”, bem como as notas fiscais constantes neste mesmo Anexo II, com o código CFOP 1551, uma vez que, da mesma forma, referem-se a serviços adquiridos, a despeito do código CFOP citado.

17. Observa-se que o contribuinte, efetuou, no mês de dezembro de 2015, a apropriação integral de todos os saldos restantes de créditos advindos da aquisição de bens a partir de julho de 2012, com o respaldo dos mandamentos constantes no inciso XII do art. 4º da Lei nº 12.546/2011, abaixo reproduzido:

Art. 4º O art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma:

(...)

XII - imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.

(...)”

18. Constata-se, pelo teor do dispositivo legal acima, que, mais uma vez, a previsão para a aludida “apropriação acelerada” de créditos se refere, tão somente, a “máquinas e equipamentos”, motivo pelo qual as glosas descritas nos itens 16 e 17 da presente Informação devem ser mantidas, também, em relação a dezembro de 2015. Com efeito, a partir da planilha apresentada pelo próprio contribuinte, elaborou-se o Anexo III - Controle dos Créditos do PIS/COFINS sobre o Ativo Imobilizado, por meio da qual são demonstrados os ajustes positivos a serem utilizados pela presente auditoria, após as glosas relativas às notas fiscais constantes do Anexo II da presente Informação.

(Grifo e negrito próprios do original)

A regra prevista no inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 prevê que os créditos de PIS/Pasep e de Cofins referentes a máquinas, equipamentos e outros bens

incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para prestação de serviços, sejam calculados em função dos encargos de depreciação ou amortização incorridos no mês.

A aquisições de diversos serviços não especificados com os códigos CFOP 1949 ou 2949, cujas descrições se referem a locações, manutenções e de serviços de transporte devem ser glosadas na apuração dos ajustes em comento, uma vez que não se referem a “máquinas e equipamentos”.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e dou provimento parcial ao recurso do contribuinte para reverter a glosa no tocante à aquisição do insumo GRAXA.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.