



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.909935/2016-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.496 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2021
Recorrente LSM BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 11/06/2015

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”.

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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-010.491, de 24 de fevereiro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10640.909930/2016-14, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Redator

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 Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao ressarcimento de direito creditório, decorrente da CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP não cumulativa.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto (não procedência das arguições de nulidade quando não se vislumbra no despacho decisório qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72; prevalência da glosa realizada pelo Fisco, quando, com base nos atos legais e normativos que embasam o entendimento admitido pela RFB, não restou caracterizado o direito ao crédito informado pela contribuinte.).

Cientificado do acórdão recorrido, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo a integral ressarcimento/homologação da compensação, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

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 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP;
- 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 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP;
- Posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF) quanto à extensão do conceito de insumo para fins de crédito da CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP;
- Do enquadramento do item “graxa” no conceito de insumo;
- Da glosa indevida dos itens “locação”, “benfetoria” e “serviços utilizados como insumo”.

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);
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.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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), moagem 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, norteado 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 aresto 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)** desta 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 **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 SEQUINTE 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 ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**”.

Portanto, 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 acepção 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”, “benfetoria” 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. Constatou-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.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter a glosa referente a aquisição de graxa.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Redator