



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

**Processo nº** 10280.722268/2009-05  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-004.652 – 3ª Turma  
**Sessão de** 15 de fevereiro de 2017  
**Matéria** PIS. INSUMOS. CONCEITO.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ALUNORTE ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S.A.

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PIS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

No caso julgado, são exemplos de insumos ácido sulfúrico, óleo combustível BPF e serviços de remoção de rejeitos industriais.

**FRETE. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS.**

Os serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, quando estes se qualifiquem como insumos nos termos da legislação de regência, somente geram direito ao crédito de modo indireto, mediante incorporação ao custo do bem adquirido.

Recurso Especial do Procurador provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para afastar o crédito sobre o frete pago na aquisição de ácido sulfúrico, nos

termos do voto do relator, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Os conselheiros Júlio César Alves Ramos e Rodrigo da Costa Pôssas deram provimento parcial em maior extensão.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Erika Costa Camargos Autran.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto tempestivamente pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN contra o Acórdão nº 3403-003.516, de 29/01/2015, proferido pela 3<sup>a</sup> Turma da 4<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção do CARF, que fora assim ementado:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*

*PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÓNUS PROBATÓRIO.  
DILIGÊNCIA/PERÍCIA.*

*Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carregar aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.*

*ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE.  
VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.*

*O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos, no caso analisado, ácido sulfúrico (assim como o frete relativo a seu transporte), óleo combustível BPF, e serviços de transporte de resíduos industriais.*

No Recurso Especial, por meio do qual pleiteou, ao final, a reforma do *decisum*, a Recorrente insurgiu-se contra a concessão de crédito oriundo das aquisições de **ácido sulfúrico (assim como do frete relativo ao seu transporte), óleo combustível BPF e de serviços de remoção de resíduos industriais**, que, no seu entender, não geram direito a crédito. Alega divergência de interpretação em relação ao que decidido no Acórdão nº 203-12.448.

O exame de admissibilidade do Recurso Especial encontra-se às fls. 707/709.

A contribuinte apresentou as contrarrazões ao recurso especial (fls. 711/726). Também interpôs recurso especial, o qual, todavia, não foi admitido (fls. 831/833).

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos, tal como proposto no seu exame, que o recurso especial interposto pela PFN deve ser conhecido.

Com efeito, enquanto o acórdão paradigmático adotou a tese mais restritiva para o conceito de insumos, de forma a guardar correspondência com o obtido da legislação do IPI, o acórdão recorrido consubstanciou entendimento mais amplo, de sorte a incluir, no mesmo conceito, os produtos e serviços necessários ao processo produtivo da contribuinte.

Conhecido, entendemos que, em parte, assiste razão à douta Procuradoria da Fazenda Nacional.

Depois de longos debates, passamos a adotar o entendimento majoritário que, justo, encontra-se encartado no acórdão recorrido. Como os motivos do nosso convencimento coincidem, na totalidade, com o que exposto no voto proferido pelo il. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, nos autos do processo administrativo nº 11065.101271/2006-47 (Acórdão 3ª Turma/CSRFT3 nº 9303-01.035, sessão de 23/10/2010), passamos a adotá-las, também aqui, como razão de decidir. Ei-las:

*A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de PIS/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.*

*A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Júlio Cesar Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo exerto linhas abaixo:*

*Destarte, aplicada a legislação do ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.*

*Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de 'insumos' aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.*

*Em segundo lugar, ao usar a expressão 'insumos', claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que ai incluiu 'serviços', de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.*

*Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de PIS/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc.*

*Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.*

*Vejamos o dispositivo citado:*

*[...]As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo.*

*Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de PIS/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.*

*Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional. (grifamos)*

Passemos ao caso concreto.

A Recorrente contesta a concessão de crédito oriundo das aquisições de **ácido sulfúrico (assim como do frete relativo ao seu transporte), de óleo combustível BPF e de serviços de remoção de resíduos industriais.**

Antes de concluirmos o voto em relação a cada item e os motivos que sustentam o nosso convencimento, reputamos imprescindível fazer a seguinte observação: em julgamentos recentes envolvendo a mesma contribuinte e, *grosso modo*, os mesmos produtos e serviços, esta mesma CSRF chegou a conclusões divergentes das que aqui serão adotadas.

Nestes julgamentos, acompanhamos o voto do relator, porque nos pareceu que os motivos por ele adotados encontravam-se plenamente compatíveis com a tese majoritária. Referimo-nos aos Acórdãos CSRF/3ª Turma nº 9303-004.378, 9303-004.379 e 9303-004.380, todos de 09/11/2016.

Aqui, contudo, na condição de relator, ao analisarmos com maior detença os itens cujo creditamento a Recorrente pretende afastar, formamos a convicção de que andou bem a Câmara baixa ao reconhecer os créditos (exceto, como se verá, quanto a um dos itens). Com relação ao ácido sulfúrico, replicando votos anteriores envolvendo a mesma empresa, consignou:

*“A fiscalização considerou o ácido sulfúrico como material de limpeza e consignou na planilha 10 que o inibidor de corrosão e o dispersante de sais são aplicados no tratamento de água potável e no resfriamento de água.*

*(...)*

*A descrição do processo produtivo revela que o ácido sulfúrico tem outras utilidades, além se servir como desincrustante. A limpeza de dutos e trocadores de calor, assim como a desmineralização da água das caldeiras e o tratamento de efluentes são procedimentos necessários para assegurar a eficiência das instalações fabris e a proteção do meio-ambiente.*

*A empresa incorre em custos ao adotar esses procedimentos. E é inequívoco que esses custos estão umbilicalmente correlacionados com o processo produtivo da alumina,*

*enquadramento na disposição do art. 290, I do RIR/99. Assim, devem ser afastadas as glosas relativas ao ácido sulfúrico e aos respectivos fretes, uma vez que são insumos que integram o custo de produção (art. 290, I, do RIR/99). Integrando o custo de produção, o valor desses insumos deve ser considerado no cálculo do crédito da contribuição, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03. (grifamos)*

Sendo claramente necessário ao processo produtivo, na linha do que vem sendo aqui mesmo decidido, reajustamos o nosso voto para acompanhar o entendimento adotado no acórdão recorrido, negando, no ponto, provimento ao recurso especial.

O mesmo, contudo, não se dá com relação ao frete pago na aquisição do ácido sulfúrico: o custo do transporte, obviamente, não se qualifica como insumo necessário à produção de alumina.

A única possibilidade de o frete pago na aquisição de um produto gerar direito ao crédito para o adquirente é pela via indireta. Noutras palavras, se o produto se enquadrar no conceito de insumo, sendo, de conseqüente, necessário à produção do contribuinte, o gasto com o seu transporte deverá ser incorporado ao custo dos produtos transportados. Todavia, não sendo o produto adquirido necessário à produção, o frete assim pago, incorporado ao seu custo, não gera o direito ao crédito de PIS/Cofins (na mesma linha, ver, p. ex., Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23/08/2016).

Portanto, se o frete foi pago no transporte de produtos que sejam insumos e de produtos que não o sejam, nos termos do conceito aqui adotado, o valor assim dispendido deve ser incorporado ao custo dos produtos transportados, de modo que, é óbvio, somente a parcela incorporada aos, digamos assim, “produtos-insumos” é que será objeto de creditamento – pela via indireta, claro!

Já o óleo combustível BPF, conforme exposto no próprio voto condutor do acórdão recorrido,

*“...é aplicado no processo produtivo como fonte de energia para a calcinação do hidrato”. “E isto é assim porque o óleo BPF para poder gerar o calor necessário à calcinação do hidrato, deve sofrer uma reação química com o oxigênio denominada combustão. É a combustão do combustível (óleo BPF), que se dá na presença do comburente (oxigênio presente na atmosfera), que gera a energia térmica necessária ao processo produtivo.”*

Portanto, sendo, também, insumo necessário ao processo produtivo, entendemos correto o acórdão recorrido, ao conferir, ao contribuinte, o direito ao crédito sobre as aquisições de óleo combustível BPF.

Por fim, com relação à remoção dos resíduos industriais, diferentemente do que se deu noutras processos do mesmo contribuinte, o crédito sobre este serviço foi expressamente reconhecido pela Câmara baixa, com base nos seguintes fundamentos, replicados de outros acórdãos da mesma turma:

*“Deve ser reconhecido o direito de crédito em relação ao pagamento pela prestação de serviço de remoção de rejeitos industriais, visto que tal atividade deve ser considerada como inserida no contexto da produção, tal como sustenta o Recorrente (fl. 464/465).*

*Entendo que assiste razão ao Recorrente, pois os serviços de transporte dos resíduos industriais configuram atos que viabilizam e integram a atividade produtiva.*

*Não apenas o transporte de matéria-prima destinada ao processo produtivo, mas também o transporte dos resíduos decorrentes da produção configura ato que viabiliza e integra o processo produtivo.*

*Este tema foi enfrentado logo nos primeiros julgados deste Conselho a respeito do regime não-cumulativo, concluindo-se que “Quanto aos dispêndios realizados com o serviço de remoção de resíduos industriais, não há nenhuma dúvida de que este serviço é parte do processo de industrialização dos bens exportados e está vinculado à receita de exportação. Pela natureza da atividade da recorrente, sem este serviço não há produção.*

*Sendo um serviço diretamente vinculado ao processo produtivo, entendo que a recorrente tem direito ao crédito da Cofins incidente sobre a compra desse serviço e, como tal, tem direito ao ressarcimento desse crédito em face da exportação dos produtos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002)” (trecho do voto proferido no Acórdão 20181.139, Recurso 148.457, Processo 11065.101271/200647, Rel. Cons. Walber José da Silva, j. 02.06.2008).*

*Entendo, pois, que deve ser reconhecido o direito de crédito em relação aos serviços de remoção de resíduos em questão.*

Nos autos do processo administrativo nº 10280.722274/2009-54 – que envolveu a mesma contribuinte e a mesma controvérsia –, o il. Conselheiro Antônio Carlos Atulim ainda teceu as seguintes considerações a respeito:

*Relativamente aos serviços de transporte de rejeitos industriais, a análise da descrição do processo produtivo revela que ele gera os detritos lama vermelha, areia e crosta, que depois de serem devidamente tratados, vão para os tanques de rejeitos industriais a fim de serem descartados. Estando esses rejeitos umbilicalmente ligados à produção da alumina, o serviço de transporte para a sua remoção é um custo de produção que se enquadra perfeitamente na disposição do art. 290, I do RIR/99. Deve, portanto, gerar créditos do regime não cumulativo, pois se enquadra na previsão do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/04.*

*Não há como se concordar com a alegação da Ilustre Procuradora da Fazenda Nacional, no sentido de que custos incorridos após a obtenção da alumina não podem ser considerados como insumo. O fato de o gasto ser posterior à obtenção do produto final não significa que seja um gasto incorrido na atividade-meio.*

*Observe-se que o rendimento da bauxita está na razão de 5:1. Isso significa, em um cálculo grosseiro, que para produzir uma*

*tonelada de alumina, são necessárias cinco toneladas de minério. O minério não se encontra na natureza em estado puro. Ele se encontra disperso no solo e vem contaminado com impurezas. Após a retirada da tonelada de alumina, as quatro toneladas restantes são rejeitos industriais aos quais a empresa é obrigada a dar destino adequado, a fim de evitar problemas ambientais. Isso não é um gasto com atividade-meio. Ainda que se considere que os gastos com esses rejeitos são posteriores ao processo produtivo, é fora de qualquer dúvida que eles decorrem do processo produtivo, pois os rejeitos somente deixariam de existir se a linha de produção parasse. Por isso o gasto com o serviço de retirada desses rejeitos é um custo de produção da alumina que se enquadra no art. 290, I do RIR/99.*  
(g.n.)

Considerando, pois, que a remoção dos resíduos industriais que resultam da produção da alumina reveste-se de particularidades que a afastam das verificadas nos processos que comumente chegam a este Colegiado, entendemos correto o acórdão recorrido, ao conferir ao contribuinte, quanto a este item, o direito ao crédito do PIS/Cofins.

Ante o exposto, conheço do recurso especial e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, **apenas para afastar o crédito sobre o frete pago na aquisição de ácido sulfúrico.**

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza