



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.722744/2012-59
ACÓRDÃO	3101-004.429 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NOVELIS DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2008

CRÉDITOS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SUCATAS DE ALUMÍNIO. POSSIBILIDADE.

Os valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda, destinados à transformação de sucatas de alumínio em novos produtos, configuram insumos essenciais e relevantes ao processo produtivo, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, à luz do critério da essencialidade e relevância fixado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito ao creditamento.

CRÉDITOS. FRETES. REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INSUMOS. POSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes na remessa de sucatas para industrialização por encomenda constituem dispêndios indispensáveis ao processo produtivo e integram o conceito de insumo, gerando direito ao creditamento na sistemática não cumulativa.

CRÉDITOS. FRETES DE IMPORTAÇÃO E AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO. SUCATAS. ESSENCIALIDADE. POSSIBILIDADE.

Os fretes na importação e na aquisição interna de sucatas, quando essenciais ao desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, não se confundem com o custo de aquisição do bem e configuram insumos aptos a gerar créditos de PIS e COFINS.

CRÉDITOS. BENS DE USO E CONSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. ÔNUS DA PROVA. GLOSA MANTIDA.

O reconhecimento do direito ao creditamento relativo a bens classificados como de uso e consumo exige a comprovação concreta de sua

essencialidade ou relevância para o processo produtivo, ônus que incumbe ao contribuinte. Ausente tal demonstração, mantém-se a glosa.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2008

CRÉDITOS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SUCATAS DE ALUMÍNIO. POSSIBILIDADE.

Os valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda, destinados à transformação de sucatas de alumínio em novos produtos, configuram insumos essenciais e relevantes ao processo produtivo, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, à luz do critério da essencialidade e relevância fixado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito ao creditamento.

CRÉDITOS. FRETES. REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INSUMOS. POSSIBILIDADE.

Os gastos com fretes na remessa de sucatas para industrialização por encomenda constituem dispêndios indispensáveis ao processo produtivo e integram o conceito de insumo, gerando direito ao creditamento na sistemática não cumulativa.

CRÉDITOS. FRETES DE IMPORTAÇÃO E AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO. SUCATAS. ESSENCIALIDADE. POSSIBILIDADE.

Os fretes na importação e na aquisição interna de sucatas, quando essenciais ao desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, não se confundem com o custo de aquisição do bem e configuram insumos aptos a gerar créditos de PIS e COFINS.

CRÉDITOS. BENS DE USO E CONSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. ÔNUS DA PROVA. GLOSA MANTIDA.

O reconhecimento do direito ao creditamento relativo a bens classificados como de uso e consumo exige a comprovação concreta de sua essencialidade ou relevância para o processo produtivo, ônus que incumbe ao contribuinte. Ausente tal demonstração, mantém-se a glosa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas no que se refere os créditos referentes aos serviços de (i) industrialização, (ii) frete para remessa de industrialização das sucatas e (iii) frete de importação e aquisição no mercado interno das sucatas, desde tenham sido contratados e registrados de forma autônoma com relação aos insumos e tenham sido efetivamente onerados pela incidência do PIS e da COFINS.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão proferido pela C. 2ª Turma da DRJ/CGE, que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada. E, pela clareza com que expôs os fatos, transcrevo parte do Relatório do acórdão da C. DRJ para melhor compreensão da controvérsia:

"O contribuinte acima identificado teve contra si lavrado os autos de infração - AI relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep (Autos de Infração - AI às fls. 588 a 597) em decorrência da infração de "Crédito de Aquisição no Mercado Interno Constituído Indevidamente" (conforme consta do anexo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" dos AI), durante o ano-calendário de 2008.

O procedimento de fiscalização está pormenorizado em Termo de Verificação Fiscal -TVF, parte integrante dos AI, às fls. 541 a 544.

Constata-se, na questão, que não houve constituição de crédito tributário pelos AI, mas sim a glosa parcial de créditos apurados e lançados pela Contribuinte, com relação aos meses do ano de 2008, sendo os valores das glosas, os constantes na Tabela a seguir:

MÊS	CRÉDITOS DE PIS GLOSADOS	CRÉDITOS DE COFINS GLOSADOS
JAN/2008	1.672,79	7.704,86
FEV/2008	446,02	2.054,32
ABR/2008	11.508,99	53.011,24
JUN/2008	7.525,02	34.660,23
JUL/2008	10.503,05	48.376,31
AGO/2008	7.437,28	34.255,79
SET/2008	7.570,54	34.869,01
OUT/2008	12.105,41	55.755,37
NOV/2008	22.510,64	103.684,31
DEZ/2008	16.097,45	74.145,28
Totais	97.377,19	448.516,72

DO PROCEDIMENTO FISCAL

Do Termo de Verificação Fiscal -TVF, às fls. 541 a 544, emitido pela Autoridade lançadora, podemos extrair as seguintes informações, in verbis, que demonstram, em síntese, as ocorrências havidas na ação fiscal, relacionadas à(s) infração(ões) lançada(s):

...

A - DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

Em 23/08/2011 emitimos o Termo de Início de Fiscalização, onde foram solicitados alguns documentos, especialmente os arquivos digitais de notas fiscais e a memória de cálculo das DACONs, necessários à análise das contribuições ao PIS declaradas pelo contribuinte nas DACONs do ano de 2008. Esse termo foi encaminhado via postal com AR ao endereço da empresa constante no cadastro da RFB, tendo sido recebido pela mesma em 30/08/2011.

...

B - DA AUDITORIA

Analisando os elementos apresentados, constatamos a existência de notas fiscais de entrada que o contribuinte teria incluído na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS, nas DACONs de 2008, em sua maioria referentes a compra no mercado interno de sucata de alumínio. De acordo com o artigo 47 da Lei nº 11196/2005, a compra de sucata de alumínio não dá direito à utilização de créditos na apuração de PIS/COFINS não-cumulativos.

Em resposta, o contribuinte esclareceu e comprovou que aquelas notas fiscais não foram incluídas na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS e que, portanto, não foram utilizados créditos relativos àquelas notas na apuração das contribuições de PIS/COFINS.

Prosseguindo com a análise, constatamos a existência de outras notas fiscais que, de fato, foram incluídas na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS, mas que, em princípio, não dariam direito à utilização dos créditos.

Sendo assim, em 26/09/2012 emitimos novo Termo de Intimação, encaminhado via postal com AR e recebido em 27/09/2012, solicitando que o contribuinte esclarecesse e justificasse a inclusão dessas notas, constantes no anexo I daquele termo, na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS.

Em resposta, o contribuinte esclareceu que se tratavam de pagamento de frete no transporte de sucata oriunda de importação, de remessa para industrialização e de compras no mercado interno, compra de partes e peças para manutenção principalmente de empilhadeiras, pagamento de serviços de transformação de sucata e compra de material de embalagem e gás para empilhadeira. Alegou que o embasamento legal utilizado para creditamento desses valores foi o artigo 3o, inciso II da Lei nº 10637/02.

De fato, esse dispositivo legal citado é o que prevê a utilização dos créditos na apuração de PIS no regime não-cumulativo, da mesma forma que o faz o artigo 3o, inciso II da Lei nº 10833/03 em relação aos créditos de COFINS:

...

De acordo com o disposto na IN SRF nº 247/02 e na IN SRF nº 404/04, entendem-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

...

Os bens e serviços adquiridos através das notas relacionadas no anexo I deste termo, que foram objeto do termo de 26/09/2012, não se enquadram na condição de insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda e, portanto, não dão direito à utilização de créditos na apuração de PIS e COFINS não-cumulativos.

Em relação aos serviços de industrialização/transformação/beneficiamento de sucata, a Solução de Consulta nº 34/2008 da 6a Região Fiscal esclareceu que essas operações não geram direito à utilização de créditos na apuração de PIS/COFINS, alegando que a intenção do legislador, em relação ao art.47 da Lei nº 11196/05 foi excluir da incidência de PIS/COFINS todas as operações que envolvem os insumos ali citados. Por analogia, o frete no transporte de sucata, tanto na compra quanto na remessa para industrialização/beneficiamento também não gera direito a crédito de PIS/COFINS.

Em relação às partes, peças e serviços de manutenção de empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno, a Solução de Consulta nº 36/2011 da 9ª Região Fiscal e a Solução de Divergência Cosit nº 12/2008 esclarecem que o transporte interno entre linhas de produção não é considerado "fabricação", para efeitos de crédito da sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não integrando o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito. Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito. Pelas mesmas razões, o combustível empregado nas empilhadeiras (gás GLP) também não gera direito a crédito.

Em 22/11/2012, emitimos um Termo de Ciência, encaminhado ao contribuinte via postal com AR e recebido pelo mesmo em 26/11/2012, onde cientificamos o mesmo da alteração do Mandado de Procedimento Fiscal, com a inclusão da COFINS do ano de 2008 no objeto do procedimento.

C - DO LANÇAMENTO

Diante disso, no interesse da Fazenda Nacional, cabe o lançamento "ex ofício" (Arts. 142 e 149 da Lei n.º 5.172/66), com a glosa dos créditos de PIS e COFINS constituídos e utilizados indevidamente, relativos às notas fiscais do ANEXO I, referentes ao ano-calendário de 2008, lavrando-se os correspondentes AUTOS DE INFRAÇÃO-AI, protocolizados no processo nº 19515.722744/2012-59. Os valores lançados encontram-se nos demonstrativos que compõem os Ais, e se referem à glosa dos seguintes valores de créditos:

(...)

Tendo em vista que a glosa efetuada não ocasionou falta de recolhimento de PIS/COFINS no período, pois mesmo após a glosa dos valores o saldo permaneceu credor em todos os meses, não houve constituição de crédito tributário, devendo, apenas, ser reconstituído o controle de créditos de PIS/COFINS do contribuinte, de acordo com o anexo II deste termo.

Verifica-se que os demonstrativos, onde consta a relação de documentos fiscais objeto da glosa dos créditos, estão anexos às fls. 545 a 586. Já a Planilha de reconstituição do controle de créditos de PIS/COFINS consta às fls. 587. (...)"

Irresignada, a Recorrente apresentou sua Impugnação que, em julgamento, a DRJ julgou parcialmente procedente, em acórdão assim ementado:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

DOCTRINA. VINCULAÇÃO DAS DRJ.

A manifestação da doutrina especializada não vincula as decisões prolatadas por este colegiado julgador.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL. NÃO VINCULANTE.

A autuada não juntou nos autos posição que vincule as decisões prolatadas por este colegiado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS PELO STJ COM BASE NOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. EDIÇÃO DE NOTA DA PGFN E DE PARECER NORMATIVO POR PARTE DA RFB. VINCULAÇÃO DA DRJ AO NOVO ENTENDIMENTO.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, na medida em que comprometeria a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Além disso, decidiu que 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.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO

É vedado o aproveitamento de créditos da não cumulatividade em relação aos custos e despesas com aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

PIS/PASEP.

Aplicam-se aos lançamentos do PIS/Pasep os mesmos argumentos esposados para a COFINS, naquilo em que há similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.

Impugnação Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

Com relação às glosas remanescentes, a Recorrente interpôs, assim, seu Recurso Voluntário, estruturado nos seguintes tópicos recursais:

- DA POSSIBILIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE AOS SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO;
- DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DOS FRETES DE REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DAS SUCATAS;
- DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO REFERENTE AOS FRETES DE IMPORTAÇÃO E AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO DAS SUCATAS; e
- DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DE BENS CONSIDERADOS COMO USO E CONSUMO.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual merece ser conhecido.

1 – DA POSSIBILIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE AOS SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

A Recorrente sustenta que é indevida a glosa dos créditos de PIS e COFINS relativos às despesas com serviços de industrialização por encomenda, contratados para transformar

sucatas de alumínio em novos produtos (*skimming* de alumínio e ligas de alumínio), por se tratar de insumos essenciais e relevantes ao seu processo produtivo.

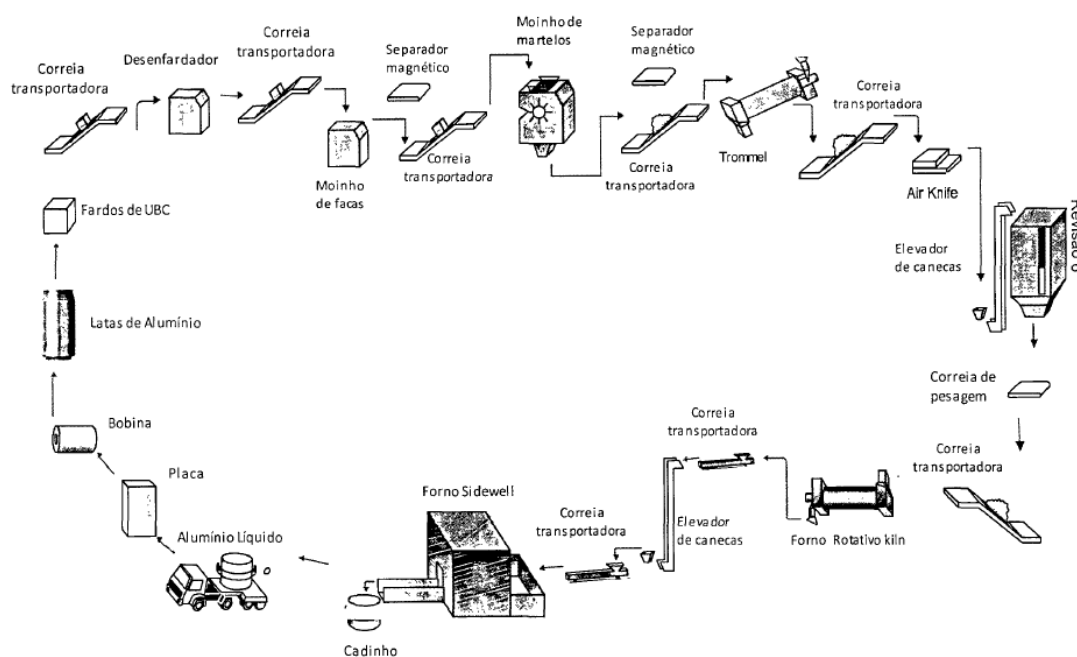
Argumenta que, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, geram direito a crédito os dispêndios com bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Invoca o entendimento do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, julgado sob o rito dos repetitivos, segundo o qual o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância para a atividade econômica do contribuinte.

Afirma que as sucatas adquiridas (especialmente UBC – *Used Beverage Can*) não são reaproveitáveis diretamente no processo produtivo, sendo indispensável sua transformação por terceiros especializados, o que descaracteriza a tese da fiscalização de que se trataria de custo vinculado a bem cuja aquisição não gera crédito.

Na sua Impugnação, a Impugnante juntou documento às fls. 714/731 intitulado de “Especificação de UBC para fornecedores da Novelis do Brasil Ltda.”. Especificação de UBC é um documento técnico que define padrões e requisitos para o fornecimento de UBC (*Used Beverage Cans*), ou seja, latas de bebidas de alumínio usadas, destinadas à reciclagem industrial.

Entre os tópicos do referido documento, tem-se como destaque os capítulos “3. O processo de Reciclagem de UBC”, seguido do “Fluxo de Reciclagem do Alumínio”, que abaixo destaco:

Fluxo de Reciclagem do Alumínio



Sustenta que o crédito não decorre da compra da sucata — vedada pelo art. 47 da Lei nº 11.196/2005 —, mas exclusivamente do serviço de industrialização, que resulta em novo produto, distinto de resíduos ou sucatas.

Defende que a industrialização por encomenda configura operação típica de transformação, nos termos do Regulamento do IPI, e que os serviços contratados são inerentes e indispensáveis à atividade da Recorrente, de modo que sua supressão inviabilizaria o processo produtivo.

Alega, ainda, que a DRJ incorreu em equívoco ao equiparar os produtos resultantes da industrialização às sucatas originais, desconsiderando que se trata de novas matérias-primas, essenciais ao ciclo produtivo da Recorrente.

Invoca precedentes administrativos do CARF e a Solução de Consulta COSIT nº 631/2017, nos quais se reconhece expressamente que os valores pagos por serviços de industrialização por encomenda constituem insumos e geram direito a crédito de PIS e COFINS na sistemática não cumulativa.

O acórdão da DRJ manteve a glosa ao seguinte argumento:

“No caso, em que pese serem as sucatas de alumínio insumos da atividade produtiva do contribuinte, na forma do Manual anexo (doc. 07), denominado “Especificação de UBC para fornecedores da Novelis do Brasil Ltda”; existe vedação expressa ao creditamento nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, assim como nos arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196, de 2005:

Leis nº 10.637 e 10.833

Art. 3º ...

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

...

*II - da aquisição de bens ou **serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

...

Lei nº 11.196

*Art. 47. Fica **vedada a utilização do crédito** de que tratam o inciso II do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro,*

de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi.

Art. 48. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real. (g. n.)”

A Recorrente tem por objeto social, entre outros, a produção e transformação de alumínio e metais, sendo recicladora de alumínios, conforme atesta seu contrato social:

Artigo 3º – A Sociedade tem por objeto: a) produzir, transformar, comprar, vender, importar, exportar, por conta própria ou de terceiros, alumínio e todos e quaisquer metais e materiais, produtos químicos, eletroquímicos, eletro-metalúrgicos ou metalúrgicos, bem como exercer a indústria e o comércio de tais produtos, sub-produtos e derivados; b) produzir, fabricar, vender, importar, exportar, por conta própria ou de terceiros, embalagens em geral, de alumínio e de outros materiais, associados ou não, para quaisquer finalidades; c) fabricar, comprar, vender, importar e exportar materiais, máquinas, equipamentos, ferramentas, peças e acessórios, por conta própria ou de terceiros; d) representar sociedades nacionais ou estrangeiras; e) participar de outras sociedades como sócia, acionista ou quotista, praticando

autenticada administrativamente

AO PAULO DEFIS

Fl. 3

todos os atos convenientes à proteção e ao desenvolvimento dessas participações; f) gerar e distribuir energia elétrica para consumo próprio ou comercialização, no todo ou em parte, construindo e mantendo usinas e suas instalações, mediante concessão ou autorização das autoridades competentes; g) promover e explorar, por conta própria ou de terceiros, os negócios e as atividades de pesquisa e de lavra mineral de toda e qualquer substância, bem como o transporte, tratamento, beneficiamento, transformação e qualquer outro processo industrial de aproveitamento do produto resultante da atividade minerária; e h) atuar na área de reciclagem de alumínio e outros materiais, praticando todas as atividades relacionadas à aquisição, coleta, transporte, transformação, comercialização, importação, exportação, por conta própria ou de terceiros, de embalagens usadas de bebidas, sucatas e demais formas primárias ou recicláveis de alumínio e outros materiais, inclusive prestação de serviços e demais atividades objeto da Sociedade aplicáveis nessa área e constantes das alíneas anteriores do presente artigo.

Assiste razão à Recorrente ao apontar que a DRJ incorreu em equívoco ao equiparar os produtos resultantes do processo de industrialização por encomenda às sucatas originárias,

desconsiderando que se trata de novas matérias-primas, distintas dos resíduos originalmente adquiridos essenciais e relevantes ao ciclo produtivo da Recorrente.

A Recorrente esclareceu que não está tomando crédito sobre a aquisição de sucata, mas sim de serviços de industrialização por encomenda que utilizam como matéria-prima a sucata de alumínio para a fabricação de novos produtos (*skimming* de alumínio e ligas de alumínio).

Neste sentido, é a Solução de Consulta COSIT nº 631/2017:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITO. INSUMO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

A pessoa jurídica encomendante pode descontar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda, pois esses são considerados insumos na produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, com alterações, art. 3º, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITO. INSUMO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

A pessoa jurídica encomendante pode descontar crédito da Cofins em relação aos valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda, pois esses são considerados insumos na produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, com alterações, art. 3º, II.”

Observa-se que a referida Solução de Consulta tem como objeto exatamente a sucata de alumínio:

“Relatório

A interessada em epígrafe afirma que produz laminados de alumínio e deseja saber, em essência, se poderá descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) pela industrialização por encomenda por ela contratada.

2. Especificamente, a pessoa jurídica industrializadora por encomenda recebe sucata de alumínio da consulente (encomendante) e transforma essa em tarugos e perfis de alumínio.

(...)

14. Por consequência, as aquisições de serviços de industrialização por encomenda utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda pela

consulente, desde que contratados de pessoas jurídicas e que tenham sofrido a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, enquadram-se perfeitamente no conceito de insumo prescrito pela legislação da não cumulatividade dessas contribuições, gerando, dessa maneira, direito a crédito.

Conclusão

15. A vista do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que a pessoa jurídica encomendante poderá apurar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas em relação ao valor pago a outra pessoa jurídica pela prestação de serviços de industrialização por encomenda, por serem tais serviços considerados como insumos utilizados na fabricação/produção de bens ou produtos destinados à venda, nos termos da hipótese de que trata o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente.”

Com efeito, é evidente que os serviços de industrialização por encomenda contratados pela Recorrente configuram insumos inerentes, essenciais e relevantes ao seu processo produtivo, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, mormente à luz do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos Recursos Repetitivos.

No caso concreto, restou devidamente comprovado que as sucatas de alumínio (UBC) não são diretamente utilizáveis no processo produtivo da Recorrente, sendo imprescindível a contratação de terceiros especializados para sua transformação em novas matérias-primas (*skimming* de alumínio e ligas de alumínio) aptas a serem reinseridas no ciclo industrial. A supressão desses serviços inviabilizaria a própria atividade econômica desenvolvida, o que evidencia, no meu convencimento, os critérios da essencialidade e da relevância exigidos pela jurisprudência do STJ.

A vedação prevista no art. 47 da Lei nº 11.196/2005 restringe-se exclusivamente à aquisição de sucatas, não alcançando os dispêndios com serviços de industrialização que resultam na obtenção de produtos novos, distintos dos resíduos originalmente adquiridos.

O referido dispositivo foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, sob a sistemática da Repercussão Geral, entretanto, ainda aguarda julgamento de Embargos de Declaração. De toda forma, confira-se a ementa:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário Ambiental. 2. Tema 304 da sistemática da Repercussão Geral. 3. Artigos 47 e 48 da Lei federal 11.196/2005. Possibilidade de apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis. 4. Coexistência dos regimes cumulativo e não-cumulativo da contribuição ao PIS/Cofins. Dualidade de alíquotas. Prejuízos econômicos ao contribuinte industrial dedicado à reciclagem. 5. Inconstitucionalidade de tratamento tributário prejudicial à indústria de reciclagem. Princípio do protetor

recebedor. Possibilidade concreta de os créditos fiscais superarem o valor do PIS/Cofins recolhido na etapa anterior da cadeia de produção. Afronta aos princípios da isonomia tributária, neutralidade fiscal e ao regime tributário favorecido e simplificado devido à microempresa e à empresa de pequeno porte. 6. Ética ambiental. Estado Socioambiental de Direito. Sustentabilidade ecológica e social. Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Artigos 170, inciso VI, e 225, da Constituição Federal. Vinculação do Legislador ordinário. Impossibilidade do esvaziamento do substrato axiológico dos direitos fundamentais ambientais. Inconstitucionalidade de tratamento tributário mais gravoso ao elo mais frágil da cadeia produtiva. População de baixa renda. Afronta às normas fundamentais de defesa do meio ambiente e da valorização do trabalho humano. 7. Fixação da tese: "São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis". Recurso extraordinário provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Luiz Fux, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria, apreciar o tema 304 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, reconhecendo a inconstitucionalidade do art. 47 da Lei nº 11.196/2005 e, por arrastamento, do art. 48 do mesmo diploma normativo, e fixou a seguinte tese: "São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis", nos termos do voto do Ministro Gilmar Mendes. Brasília, Sessão Virtual de 28 de maio a 07 de junho de 2021." (RE 607109, Relator(a): ROSA WEBER, Relator(a) p/ Acórdão: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 08-06-2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-161 DIVULG 12-08-2021 PUBLIC 13-08-2021)

De toda forma, independentemente do julgado do STF, confundir o custo do serviço de transformação com o custo de aquisição da sucata implica ampliar indevidamente o alcance da norma restritiva, em afronta ao regime da não-cumulatividade.

Nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 631/2017 acima transcrita é absolutamente aplicável ao caso dos autos, por tratar de hipótese fática idêntica, envolvendo a remessa de sucata de alumínio para industrialização por encomenda e o reconhecimento expresso do direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os valores pagos pelos serviços de transformação, considerados insumos na produção de bens destinados à venda.

Dessa forma, ante os valores glosados se referirem à contratação de serviços de industrialização por encomenda, os quais se revelam indispensáveis ao processo produtivo da

Recorrente e se enquadram no conceito legal e jurisprudencial de insumo, impõe-se o reconhecimento do direito à apropriação dos créditos de PIS e COFINS.

Reverto a glosa.

2 – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DOS FRETES DE REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO DAS SUCATAS.

A Recorrente sustenta que é legítima a apropriação de créditos de PIS e COFINS relativos aos fretes na remessa das sucatas para industrialização por encomenda, por se tratar de dispêndios essenciais e relevantes ao desenvolvimento de sua atividade econômica.

Com base no entendimento firmado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, defende que o transporte das sucatas até o estabelecimento industrializador é condição indispensável para a realização do serviço de industrialização, sendo, portanto, insumo necessário ao processo produtivo. Argumenta que, sem o frete, a industrialização sequer poderia ocorrer.

Alega que o frete de remessa para industrialização não integra o custo de aquisição da sucata, mas sim o custo de produção dos novos bens resultantes da transformação (lingotes, *skimming* e ligas de alumínio), razão pela qual não se lhe aplica a vedação de creditamento prevista no art. 47 da Lei nº 11.196/2005. Sustenta que esse frete ocorre em momento posterior à aquisição da sucata e já se insere na fase produtiva.

Com relação à matéria, vale a leitura do seguinte trecho da ementa do acórdão n.º 3401-005.234, julgado em 27/08/2018:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. CREDITAMENTO. FRETE. CONCEITO DE INSUMOS COM BASE NO CRITÉRIO DE ESSENCIALIDADE.

Os gastos com fretes no retorno de mercadorias remetidas para industrialização por encomenda, e na transferência de insumos e de produtos em elaboração da filial para a matriz, geram direito ao crédito da COFINS na sistemática não cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente. (...)”

Vale a leitura do voto do i. Relator Lázaro Antônio Souza Soares:

“24. Pretende o contribuinte seja reconhecido seu direito de creditar-se do valor integral da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre os serviços de transporte (fretes) utilizados no retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda.

25. Alega o Recorrente que o processo de industrialização realizado fora do estabelecimento do Contribuinte-adquirente não descaracteriza os “insumos” inerentes ao referido processo, cujo conceito inclui todos os dispêndios necessários ao processo produtivo, pois para realizar a industrialização (beneficiamento) em estabelecimento terceirizado, necessário se faz a remessa da matéria-prima à unidade industrial, bem como o retorno do produto decorrente do beneficiamento.

26. A Autoridade Fiscal, em seu Termo de Verificação Fiscal, descreve a natureza do serviço de transporte:

20) Trata-se de fretes contratados pelo contribuinte para retorno ao seu estabelecimento de arroz de sua propriedade que fora remetido em casca ao estabelecimento de outra empresa, onde passou por processo de parboilização.

27. Como se verifica, trata-se de operação diretamente vinculada ao processo produtivo do Recorrente. Considerando que tais remessas para industrialização por encomenda são essenciais para a produção do produto final, o frete no retorno dos produtos para essa industrialização integra o custo da produção. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos relativos aos custos com industrialização por encomenda, nesse caso, o frete. Assim, voto por restabelecer o crédito glosado.”

Neste mesmo sentido, é o acórdão n.º 3301-012.529, com julgamento datado de 23/04/2023, de relatoria do i. Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe. Confira-se o seguinte trecho da ementa:

“FRETES. REMESSA/RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes para remessa de insumos para industrialização por encomenda e com o retorno dos produtos industrializados constituem insumos, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e também no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR; assim, dão direito ao desconto de créditos.”

Reverto a glosa.

3 – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO REFERENTE AOS FRETES DE IMPORTAÇÃO E AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO DAS SUCATAS.

A Recorrente sustenta que é indevida a glosa dos créditos de PIS e COFINS relativos aos fretes na importação e na aquisição no mercado interno das sucatas, porquanto tais dispêndios configuram insumos essenciais ao desenvolvimento de sua atividade econômica.

Alega que a decisão da DRJ desconsiderou o critério da essencialidade e relevância, afastando-se do entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, segundo o qual o conceito de insumo deve ser aferido conforme a imprescindibilidade do bem ou serviço para a atividade do contribuinte.

Sustenta que, sem os serviços de transporte, as matérias-primas não chegariam ao seu estabelecimento, o que inviabilizaria a própria atividade produtiva e, por consequência, a geração de receitas. Por essa razão, conclui que os fretes de importação e de aquisição interna das sucatas integram o processo produtivo e devem gerar direito ao creditamento de PIS e COFINS, sendo necessário o cancelamento da glosa correspondente.

Com relação a esse ponto, o acórdão da DRJ decidiu da seguinte forma:

“Como aprendemos anteriormente, a possibilidade de creditamento do custo de transporte dos bens adquiridos está a estes umbilicalmente relacionada, de forma que se as escórias e sucatas não dão direito a créditos da não-cumulatividade por imposição legal, tampouco também os fretes respectivos, por mais que estes estejam sujeitos à tributação pelas contribuições sociais.

Recordo o teor do item 160, “b” do PN Cosit nº 5, de 2018, que nos diz que: “se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente”.

Ora, o custo de aquisição de matérias-primas e de bens ou serviços aplicados ou consumidos na atividade produtiva compreende, inclusive, o de transporte, na forma dos arts. 301 e 302 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018).

(...)

Diante desses termos, rejeito a argumentação do contribuinte e mantenho a glosa do frete na aquisição de sucatas.”

Entendo que assiste razão à Recorrente.

No meu convencimento, o entendimento adotado no acórdão recorrido, ao vincular de forma automática o tratamento dos fretes ao regime jurídico da aquisição das sucatas, não se harmoniza com o critério da essencialidade e relevância consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Com efeito, embora a aquisição de sucatas (insumo que não sofre incidência das contribuições) esteja submetida à vedação de creditamento prevista no art. 47 da Lei nº 11.196/2005 (já julgada inconstitucional pelo STF, pendendo apenas o julgamento de Embargos de Declaração), tal restrição não se projeta, de maneira automática ou irrestrita, sobre os dispêndios com serviços de frete.

É juridicamente possível o creditamento das despesas de transporte, desde que observadas duas condicionantes essenciais: (i) que os serviços de frete sejam contratados e registrados de forma autônoma em relação aos insumos, não se confundindo com o valor da aquisição da sucata propriamente dita; e (ii) que tais serviços tenham sido efetivamente onerados pela incidência do PIS e da COFINS, de modo a preservar a lógica estrutural do regime não cumulativo.

Nessas hipóteses, comprovado que o custo de transporte é indispensável à atividade econômica do contribuinte e por ele suportado de forma independente, inexistente óbice legal ao reconhecimento do respectivo direito creditório.

Assim, os fretes em exame não se confundem com o custo de aquisição da sucata em si, mas constituem dispêndios próprios, posteriores e necessários à viabilização da atividade industrial, enquadrando-se no conceito de insumo delineado pelo STJ. A aplicação literal do item 160, “b”, do PN Cosit nº 5/2018, tal como efetuada pela DRJ, acaba por afastar indevidamente a análise material da essencialidade do serviço, em desacordo com a orientação jurisprudencial que rege a matéria.

Reverto a glosa.

4 – DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DE BENS CONSIDERADOS COMO USO E CONSUMO.

A Recorrente sustenta que é indevida a glosa dos créditos de PIS e COFINS relativos à aquisição de bens classificados pela fiscalização como de uso e consumo, uma vez que, à luz do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, o direito ao creditamento decorre da essencialidade ou relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, e não de sua classificação contábil ou fiscal.

Argumenta que o conceito de insumo deve ser aferido conforme a indispensabilidade do item para a manutenção do processo produtivo, entendimento que vem sendo aplicado de forma reiterada pelo CARF desde a publicação do referido precedente repetitivo, inclusive com superação das interpretações restritivas constantes das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004.

Não obstante a correção teórica da premissa jurídica invocada pela Recorrente, no sentido de que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR, o reconhecimento do direito ao creditamento exige a demonstração concreta desses requisitos no caso específico, ônus que incumbia à própria Recorrente, nos termos do art. 373, I, do Código de Processo Civil, *in verbis*:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;”

No caso dos autos, entretanto, a Recorrente limitou-se a formular alegações genéricas, sem individualizar os bens glosados, sem descrever sua função no processo produtivo, tampouco comprovar, por meio de documentos técnicos ou probatórios, que a ausência desses itens inviabilizaria ou comprometeria substancialmente o desenvolvimento de sua atividade econômica. Não foram apresentados fluxogramas, laudos técnicos, memoriais descritivos ou qualquer outro elemento apto a demonstrar a relação de indispensabilidade ou relevância dos bens classificados como de uso e consumo com o processo produtivo.

Cumprido ressaltar que a mera invocação do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça não conduz automaticamente ao reconhecimento do crédito, sendo imprescindível a comprovação fática da essencialidade ou relevância do bem ou serviço para a atividade desempenhada. A superação das interpretações restritivas das Instruções Normativas não dispensa o contribuinte de demonstrar o nexo funcional entre o dispêndio e o processo produtivo, especialmente quando se trata de bens tradicionalmente enquadrados como de uso e consumo.

Dessa forma, ausente prova suficiente da essencialidade ou relevância dos bens adquiridos, deve ser mantida a glosa dos créditos de PIS e COFINS relativa a tais aquisições.

Mantenho a glosa.

5 – DA CONCLUSÃO.

Ante o todo exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou parcial provimento para reverter as glosas no que se refere os créditos referentes aos serviços de (i) industrialização, (ii) frete para remessa de industrialização das sucatas e (iii) frete de importação e aquisição no mercado interno das sucatas, desde tenham sido contratados e registrados de forma autônoma com relação aos insumos e tenham sido efetivamente onerados pela incidência do PIS e da COFINS.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges