



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10218.000489/2005-41  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-001.399 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de agosto de 2011  
**Matéria** PIS NAO CUMULATIVO  
**Recorrente** COMPANHIA SIDERURGICA DO PARA \_ COSIPAR  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

Ementa: CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo do PIS Não-Cumulativo podem ser descontados os créditos calculados em relação às partes e peças utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os combustíveis e lubrificantes usados diretamente na produção geram direito ao crédito independente de exercerem ação direta sobre o produto em fabricação.

LOCAÇÃO DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS. ÔNUS DA PROVA.

Cabe a quem alega o direito comprova-lo. Em virtude de falta de comprovação de que os valores deduzidos do PIS na sistemática não cumulativa referem-se efetivamente a locação de máquinas e equipamentos usados no processo produtivo da empresa o direito não há de ser reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para reconhecer o direito ao crédito relativo aos combustíveis e lubrificantes e partes e peças de máquinas. Vencida a Conselheira Nayra Bastos Manatta quanto ao crédito de partes e peças de máquinas. Designada a Conselheira Silvia de Brito Oliveira.

Nayra Bastos Manatta - Presidente e Relatora

Silvia de Brito Oliveira - Redatora designada.

EDITADO EM: 05/09/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Raquel Motta Brandão Minatel (suplente), Gustavo Junqueira Carneiro Leão (suplente) e Nayra Bastos Manatta.

## Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito de PIS/PASEP Não-Cumulativo, no montante de R\$ 260.426,67, referente ao 3º trimestre de 2003, ao qual foi vinculada Declaração de Compensação.

A autoridade de origem reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado homologando a compensação até o limite reconhecido.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade na qual alega:

- EQUÍVOCO NA GLOSA DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS e OUTROS VALORES COM DIREITO A CRÉDITO - A Solução de Divergência número 15/2008 esclareceu que todos os produtos intrínsecos a atividade fabril dão direito a crédito e não somente o que se desgastam em contato com o produto final. A própria solução de divergência elenca exhaustivamente os produtos que não se caracterizam como insumos. Nesse diapasão a glosa deve ser afastada. Subsidiando a presente, e como parte integrante desta, segue planilha com a relação dos insumos glosados e seu uso no processo de industrialização para que possa o eminente julgador aferir o aqui afirmado. Note que a Solução de Divergência veio dar guarida ao entendimento de que os dispêndios com insumos e serviços para a manutenção de fábrica se enquadram no conceito de Insumos.
- Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei no 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. As diárias pagas a empregados e funcionários em virtude da prestação de serviços em localidade diversa da que residem ou trabalham não dão direito ao crédito da Cofins não cumulativa, por configurarem pagamento de mão-de-obra. Neste caso a apuração do crédito é vedada pelo art 30, parágrafo 2º, inciso 1, da Lei nº 10.833, de 2003. Os gastos com passagem e hospedagem de empregados e funcionários, não são considerados 'insumos' na prestação de serviços, não podendo ser considerados para fins de desconto de crédito na apuração da contribuição para a Cofins não cumulativa.

- As despesas de aluguéis de veículos para transporte de empregados e funcionários não dão direito ao crédito da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo, por falta de previsão legal.'
- Todos os gastos pagos a pessoa jurídica referentes a produtos, aí incluído combustíveis e lubrificante, ou serviços que diretamente se refiram ao funcionamento da usina/fábrica são na ótica do PIS e COFINS insumos, neste ponto se diferenciando do IPI.
- Impossível a produção dos produtos exportados pela Contribuinte sem a utilização dos serviços e outros bens no seu processo produtivo, ou pode-se acreditar que uma indústria prescindia de manutenção para seu funcionamento.
- A lei é expressa a respeito de lubrificantes e combustíveis.
- EQUIVOCO NA GLOSA DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA.
- A Contribuinte alocou nesta linha seus contratos de locação cumulados com prestação de serviço o que é permitido pela legislação do ISSQN neste caso é facultado ao locatário e prestador de serviços incluir todos os valores (locação e prestação de serviços) e tributar com o ISSQN somente a parte referente aos serviços. Desta forma apesar de alocado totalmente como locação estes valores se referem parte a locação e devem permanecer nesta linha e o restante deve ser alocado na linha referente a serviços utilizados como insumos o que deveria ter sido procedido pelo Ilmo. AFRFB e não o foi, para comprovar o afirmado juntamos com esta Manifestação de Inconformidade o contrato de locação que deu amparo a tais lançamentos assim como as respectivas notas fiscais. Note que a legislação admite a emissão de recibo ou documento equivalente no recebimento de rendimentos de locação de bens, no presente caso o documento equivalente foi um nota fiscal que por não se referir a serviço não encontra destacado o valor do ISSQN ao passo que a s notas que se referem a parte de serviços encontram o destaque do referido imposto.

A autoridade julgadora de primeira instancia considerou não impugnadas as glosas relativas aos créditos advindos de energia elétrica e despesa de alugueis de prédios locados de pessoas jurídicas. Em relação às matérias contestadas reconheceu como indevidas as glosas relativas aos serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no país relativo à recuperação elétrica em motores e recuperação de lingoteiras, mantendo as demais glosas (locação de maquinas e equipamentos; **produtos** utilizados na manutenção das máquinas; combustíveis, e lubrificantes).

Irresignada a contribuinte apresenta recurso voluntário alegando em sua defesa as mesmas razoes da inicial.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Nayra Bastos Manatta

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

A Lei nº 10.637, de 31 de dezembro de 2002, decorrente da conversão em Lei da Medida Provisória nº 66, de 2002, estabeleceu nova sistemática para apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, permitindo descontos de créditos calculados em relação a custos e despesas sobre as quais incidissem a mesma contribuição.

No seu artigo 3º definiu os créditos que poderiam ser descontados:

*"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*IX energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003, em vigor a partir de fevereiro de 2003, conforme art. 29)*

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica" (Redação dada pelo art. 18 da Lei nº 11.488, de 15.06.2007, em vigor a partir da data da publicação — 15.07.2007)*

No art. 66 da citada lei foi dada competência à SRF e à PFN para editarem normas necessárias à aplicação do disposto no diploma legal em comento.

*Art. 66. A Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editarão, no âmbito de suas respectivas competências, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei.*

Neste esteio a Secretaria da Receita Federal veio a definir, com base na competência que lhe fora outorgada pela Lei, através da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com alterações da Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003 o que se considera insumos para efeitos da legislação do PIS e COFINS não cumulativos:

"Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I— das aquisições efetuadas no mês:

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

II — das despesas e custos incorridos no mes, relativos:

a) à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

§ 12 Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física.

§ 22 O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subseqüentes.

§ 32 **0 IPI** incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o custo dos bens, para efeitos do disposto no inciso I.

§ 4º Aplicam-se as disposições:

I - da alínea `b.2 'do inciso I do caput somente para aquisições efetuadas a partir de 1º de fevereiro de 2003;

II - das alíneas 'a' e do inciso II do caput somente para despesas incorridas a partir de 1º de fevereiro de 2003.

§ 5º Para os efeitos da alínea `b' do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados a venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados ou consumidos na produção** ou fabricação do produto; (grifo nosso)

Assim admite-se o crédito relativo às aquisições não apenas de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que componham o produto final, mas, também, os créditos relativos aos produtos que sejam aplicados ou consumidos **em ação direta** sobre o produto em fabricação.

Os produtos usados na manutenção de máquinas e equipamentos não geram direito ao crédito exatamente por não estarem eles em contato direto com o produto em

fabricação. A ação direta sobre o produto em fabricação é exercida pela maquina e não pelas peças que a compõem.

O mesmo não pode ser dito em relação aos serviços prestados pois a referida IN apenas exigiu que fossem prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Suprimiu a exigência de que fossem aplicados ou consumidos na "ação direta" sobre o produto em fabricação, tal como havia feito com relação aos bens. Exatamente por tal motivo é que a decisão recorrida reconheceu o direito ao credito dos serviços relativos à recuperação elétrica em motores e recuperação de lingoteiras.

Em relação aos combustíveis e lubrificantes entendo que não se aplica a eles a definição de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem e outros bens contida no parágrafo 5 inciso I, alínea a do retrocitado art. 66.

Os combustíveis e lubrificantes se usados na produção geram direito ao credito, independente de terem ação direta sobre o produto em fabricação ou se utilizados para mover maquinas e equipamentos da linha de produção.

Se o legislador desejasse contemplar apenas os bens que tivessem ação direta sobre os produtos em fabricação não precisaria ter incluído expressamente no texto legal contido no art. 66 inciso I alínea "b" a expressão "inclusive combustíveis e lubrificantes" pois que estes já estariam contidos nos bens considerados insumos.

Como a lei não contem palavras inúteis é de se concluir que efetivamente os combustíveis e lubrificantes usados na linha de produção geram direito ao credito do PIS e da COFINS não cumulativos, independente de terem ação direta sobre o produto em fabricação.

Em relação às despesas havidas com aluguel de máquinas e equipamentos a requerente trouxe ao autos cópias de notas fiscais de serviço, fls. 179/199 e argumenta que o documento equivalente ao recibo, exigido pela legislação, foi uma nota fiscal que por não se referir a serviço não encontra destacado o valor do ISSQN ao passo que as notas que se referem a parte de serviços encontram o destaque do referido imposto.

Todavia, da análise das NF em questão verificou-se que embora conste a descrição de "locação de equipamentos", contem o destaque do ISSQN. Desta forma não pode ser acatado o argumento da contribuinte de que nas NF relativas aos alugueis de maquina e equipamentos não há destaque do ISSQN o que as diferencia das notas relativas à prestação de serviço.

Desta forma, entendo que não restou comprovada a locação de maquinas e equipamentos. Aqui deve ser dito que, embora a decisão recorrida tenha afirmado que o contrato de locação e o recibo do pagamento teriam comprovado a alegada locação de maquinas e equipamentos a recorrente, em sede recursal, também não trouxe aos autos estes documentos.

É ônus de que alega comprovar seu direito e, no caso especifico, este não restou demonstrado.

Diante do exposto voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para reconhecer o direito ao creditamento de despesas havidas com combustíveis e lubrificantes.

Nayra

Bastos

Manatta-

Relator

## Voto Vencedor

Dirirjo da Ilustre Conselheira Relatora quanto à glosa dos créditos relativos quanto ao crédito de partes e peças de máquinas utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos e passo a expor as razões que conduziram meu voto divergente.

A contribuição para o PIS no regime de não-cumulatividade na sua cobrança foi tratada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, cujo art. 3º, inc. II, com as alterações posteriores, possui a seguinte redação:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

(...)

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;*

(...)

À vista da redação do mencionado dispositivo legal, tornou-se polêmico o conceito de “insumo” para o cálculo dos créditos passíveis de do valor do PIS apurado em conformidade com o art. 2º da precitada lei.

Sobre o tema, a Receita Federal do Brasil (RFB) expediu norma e, nos termos do art. 66 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com as alterações posteriores, adotou o mesmo conceito de insumo aplicável ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o qual exige que as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e outros bens sofram alterações, tais como o desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Também foi esse o conceito adotado pela Ilustre Relatora. Todavia, não o tenho como o mais adequado. Não só por ser o pressuposto fático do PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), que é a receita ou o faturamento, diverso do pressuposto fático do IPI, que é a industrialização, mas também porque a própria legislação do PIS e da Cofins não-cumulativos, ao tratar serviços como insumo, deixa claro que está imprimindo ao termo conceito mais dilatado do que o adotado pelo IPI e, ainda, porque, se o legislador pretendesse a adoção subsidiária da legislação do IPI, teria feito remissão expressa a ela, como o fez no caso do crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

Por outro lado, há de se reconhecer que não cabe aqui conceituar insumo para aplicação ao PIS e à Cofins não-cumulativos, pois tal tarefa não está inserta na esfera de atribuições deste colegiado administrativo. Contudo, não se pode eximir aqui do exercício

interpretativo, com vista a examinar as glosas dos créditos efetuadas pela fiscalização para manifestação sobre sua procedência ou improcedência.

Nesse ponto, cumpre notar que, não havendo expressa vedação aos créditos relativos a partes e peças de máquinas e equipamentos, a lei, ao permitir a dedução de créditos calculados em relação a aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, atingiu, em relação às máquinas e equipamentos, fato que exorbita o restrito campo das partes e peças utilizados na manutenção desses bens, que, parece-me estão bem mais próximos da utilização em contato direto com o produto.

Pelas razões expostas, dirirjo do voto da Ilustre Conselheira Relatora e dou provimento parcial ao recurso para, além dos créditos relativos aos combustíveis e lubrificantes, admitir também a dedução dos créditos calculados em relação a partes e peças da máquinas e equipamentos.

É como voto.

Sílvia de Brito Oliveira