

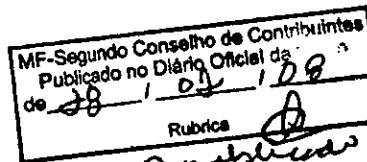


**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

**Processo nº** 13855.000899/2003-11  
**Recurso nº** 137.819 Voluntário  
**Matéria** PIS NÃO CUMULATIVO - CRÉDITOS/COMPENSAÇÃO  
**Acórdão nº** 203-12.470  
**Sessão de** 17 de outubro de 2007  
**Recorrente** CALÇADOS SAMELLO S/A  
**Recorrida** DRJ R/RIBEIRÃO PRETO-SP

---



Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/03/2003

Ementa: PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL.

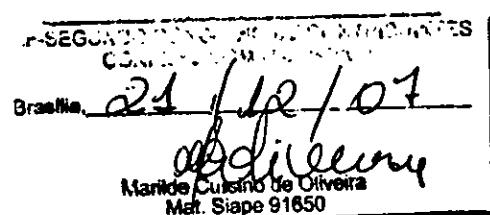
O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial.

No caso do insumo "água", cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção.

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.**

Homologa-se a compensação declarada pelo sujeito passivo até o limite do crédito que lhe foi reconhecido no demonstrativo de créditos da contribuição ao PIS Não Cumulativo.

Recurso negado.



1

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, adotando no contexto da não-cumulatividade do PIS/Pasep, a tese da definição de 'insumos' prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79. Contra essa tese em primeira rodada, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que adotavam como definição de 'insumos' a aplicação dos custos e despesas previstos na legislação do IRPJ. Ainda contra a tese vencedora, em segunda rodada, na qual todos participaram, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Luciano Pontes Maya Gomes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que adotavam como definição de 'insumos', no contexto da não-cumulatividade do PIS, todos os custos de produção.

*Antônio Bezerra Neto*  
ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente

*Odassi*  
ODASSI GUERZONI FILHO

Relator

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Wasilewski (Suplente).

...SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 01/12/07

*ef*  
Marilde Cusino de Oliveira  
Mat. Siage 91550

MP/SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 21/12/07  
Márcio C. Góes de Oliveira  
Mat. Síape 91850

## Relatório

Trata o presente julgamento de analisar os argumentos trazidos pelo Recurso Voluntário apresentado às fls. 76/87, contra Acórdão nº 14-13.581, de 4 de setembro de 2006, proferido pela 1ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto (fls. 69/73), que indeferiu integralmente a solicitação contida na Manifestação de Inconformidade de fls. 47/58 para que fosse revisto o Despacho Decisório de fl. 37, o qual, por sua vez, lastreado na Informação Fiscal de fls. 32/36, homologou a compensação declarada no documento de fl. 1, observando-se o limite dos créditos reconhecidos do PIS, relativos ao mês de fevereiro de 2003, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, o denominado PIS Não-Cumulativo.

Essa glosa parcial de créditos do PIS, da ordem de R\$ 2.395,96, corresponde à aplicação da alíquota de 1,65% sobre R\$ 145.204,27, que é o valor dos insumos não considerados pelo fisco como dentre aqueles que a legislação permite o aproveitamento de crédito. Assim, o "Saldo Disponível para Compensação" (créditos do PIS do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, *menos* os débitos do PIS do artigo 2º da mesma Lei) foi diminuído no valor correspondente à glosa efetuada.

Os insumos objeto da glosa foram:

Rubrica	Detalhes
Material de uso geral	Buchas para máquinas, cadeado, caixa para disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada etc.
Peças de reposição	Peças de máquinas e equipamentos.
Material de Segurança	Jalecos, óculos, luvas de borracha, botas, protetor auricular etc.
Seguros	Valor dos seguros contratados contra incêndio, raio, explosão, vendaval etc.
Água	Rateada de acordo com o número de funcionários (produção, comercial e administração).
Amortização de gastos pré-operacionais	Apropriação de gastos que beneficiarão períodos futuros.
Conservação e limpeza	Água sanitária, cloro, desinfetantes etc.
Manutenção predial	Tomadas, lâmpadas, soquete, plug, chave, material de pintura etc.
Despesas com veículos	(não especificado)
Outras despesas	Carimbos, gás etc.

A DRJ, ao negar o apelo contido na Manifestação de Inconformidade, considerou que as glosas foram procedentes uma vez, primeiro, que os insumos dela objeto não

são consumidos no processo de fabricação do produto final, ou seja, não sofrem o desgaste, desbaste, dano ou a perda de suas propriedades físicas ou químicas; segundo, que os produtos passíveis de registro no ativo permanente também não geram direito a crédito; e, terceiro, que a forma de rateio da água consumida (número de funcionários) não obedeceu aos critérios estabelecidos em lei.

Assim, segundo aquele colegiado, não estão tais rubricas protegidas ao abrigo do disposto no artigo 66, § 5º, inciso I, letra a, da IN SRF 247, de 21 de novembro de 2002, com as alterações trazidas pela IN SRF nº 358, de 2003, dispositivo infralegal esse que regulamentou a utilização dos créditos do referido PIS/Pasep na modalidade não cumulativa, qual seja, o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

A recorrente, reportando-se a cada uma das rubricas glosadas, entende que todos esses materiais e gastos são essenciais à fabricação de seu produto – calçados – e, portanto, devem ser considerados para fins de crédito. Mais especificamente, quanto à glosa procedida na rubrica "Água", entende que a mesma não pode prevalecer apenas por ter o fisco desconsiderado a forma de rateio utilizada.

É o Relatório.

AF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 021/12/07  
  
Marilde Cusino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 21/12/07

*dc*  
Márcia Cunha de Oliveira  
Mat. Sape 91650

CC02/C03  
Fls. 100

## Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

O legislador definiu as formas de aproveitamento dos créditos a serem confrontados com o valor do débito da contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade, de modo a se apurar, ou o valor a recolher, ou o valor a ser resarcido/compensado, no artigo 3º da citada Lei nº 10.637, de 2002, e na IN SRF 247, de 21 de novembro de 2002 (com as alterações da IN SRF 358, de 2003), que dispõem:

### Lei nº 10.637, de 2002

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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 TIP; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

### *III - (VETADO)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.*

*IX-energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

Brasília

21/12/07

Processo n.º 13855.000899/2003-11  
Acórdão n.º 203-12.470

  
Marilde Cunha de Oliveira  
Mat. Siape 91650

CC02/C03

Fls. 101

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)"

IN SRF 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003

**"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:*

*a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;*

*b) de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*II – das despesas e custos incorridos no mês, relativos:*

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

*b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*c) despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;*

*d) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*III – dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:*

*III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos  
a: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*a) a máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;*

*a) máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda; (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b) a edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; e*

Brasília,

*21/12/07*  
Márlise Cusino de Oliveira  
Mat. Sílope 91659

CC02/C03  
Fls. 102

*b) outros bens incorporados ao ativo imobilizado; (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*c) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; e (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*IV – relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na forma do art. 60.*

*(...)*

*§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)".*

Vê-se, por esses dispositivos que o legislador define com clareza as condições para o aproveitamento dos créditos da contribuição ao PIS/Pasep, de modo que as mesmas podem ser resumidas em dois grupos: o dos bens e o das despesas.

No grupo das "despesas", podem ser aproveitados os gastos com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos; com arrendamento mercantil e com energia elétrica. Já no grupo dos "bens", são permitidos os créditos decorrentes daqueles adquiridos para revenda; da aquisição de máquinas, equipamentos e outros incorporados ao ativo imobilizado; as edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros e os bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes. Neste caso, a definição do que seja insumo é clara, ou seja, quaisquer bens, além da matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário, que, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, sofram desgaste, dano ou perda.

Para reforçar esse meu entendimento, recorro a trechos dos votos proferidos pelo Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Presidente desta Terceira Câmara, nos julgamentos de cinco outros processos de interesse de Calçados Samello S/A, cuja temática é a mesma de que

trata o presente julgamento, e que resultaram nos Acórdãos nºs. 203-12.448 a 203-12.452, todos eles votados nesta mesma Sessão, *verbis*:

*"O núcleo de toda a controvérsia cinge-se à delimitação do significado do termo insumo para efeito de amplitude dos créditos conferidos ao contribuinte, no contexto da não-cumulatividade do PIS."*

*Este termo está assim inserido no artigo 3º da Lei nº 10.637/02:*

*"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 fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; "(destaquei)"*

*Como é cediço, historicamente, apenas o IPI e o ICMS foram constitucionalmente abarcados pela obrigatoriedade de aplicação da não-cumulatividade. O Texto Constitucional foi omisso quanto à não-cumulatividade das contribuições sociais, mesmo após sua introdução na ordem jurídica infra-constitucional promovida, em 30.12.02, exclusivamente em relação ao PIS, pela Lei 10.637/02.*

*Apenas com o advento da EC nº 42/2003 é que se fez referência na Constituição Federal à não-cumulatividade, delegando à lei ordinária a incumbência de definir os setores para os quais a contribuição seria não-cumulativa.,*

*A regra-matriz de incidência do PIS - também do PASEP - está definida nos seus artigos 1º e 2º e que a dedução dos créditos vinculados à não-cumulatividade dá-se no momento da apuração da contribuição devida no mês, já que o artigo 3º dispõe que "do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a (...)".* Vê-se que a não-cumulatividade do PIS tem como característica a utilização dos créditos em momento posterior à configuração do débito tributário, não se confundindo com base imponível.

*Dessa forma, a regra da não-cumulatividade deixa de guardar qualquer vínculo com o padrão de incidência do PIS, o que nos leva a concluir que o conceito de não-cumulatividade do PIS é um conceito estipulativo, criado por legislação ordinário, com contornos especiais e peculiares, visando a desoneração da cadeia produtiva dessa contribuição, desde que se atendam algumas condições para se ingressar nesse novo regime.*

*E não se venha alegar que essa Constituição Federal precisava dar autorização explícita para que o legislador ordinário assim procedesse, uma vez que "quem pode o mais pode o menos". Ora, se era dado ao legislador ordinário instituir contribuição com a característica de ser cumulativa, está implícito que a desoneração por uma sistemática não-cumulativa também estava ao alcance do legislador ordinário, mormente quando o mesmo tem competência para instituir isenções e benefícios fiscais condicionados.*

Partindo, então, da premissa de que o legislador ordinário não estava obrigado a instituir o conceito de 'não-cumulatividade' insito ao IPI e ao ICMS, e que estariamos diante de uma sistemática toda própria de não-cumulatividade, passemos então a perscrutar o real alcance do termo 'insumo' inserto no referido preceptivo legal.

Os dispositivos da Lei 10.637/2002 define com bastante clareza as condições para o aproveitamento dos créditos da contribuição ao PIS/Pasep, de modo que as mesmas podem ser resumidas em dois grandes grupos: o dos bens e o das despesas.

Os créditos oriundos das despesas podem ser abatidos dos débitos, desde que a prestação de serviços seja efetuada por pessoa jurídica domiciliada no País e aplicada ou consumida na produção ou fabricação do produto, no caso de estabelecimentos industriais ou na prestação do serviço, no caso de empresas prestadoras de serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003).

Por outro lado, em relação ao outro grande grupo, aos bens "utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes", já se vislumbra uma restrição aqui localizada, senão vejamos.

O termo 'insumo' não é próprio da legislação das contribuições sociais. Como é cediço, os conceitos devem ser buscados no seus campos específicos onde foram originalmente criados, mormente quando não há outro espaço onde procurá-los, como é o caso que se cuida. Por outro lado, o termo insumo sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da regra da não-cumulatividade no âmbito do IPI, que sabidamente tem como materialidade de incidência a realização de operações com produtos industrializados.

Assim, a legislação do IPI é a mais adequada para estabelecer o conceito de "insumos" no contexto da expressão "insumos utilizados na fabricação de produtos". E como é sabido, o conceito de "insumo" já foi consagrado pelo Parecer Normativo nº 65/79, nos seguintes termos: geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (materias-primas e produtos intermediários strito sensu e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Um outro argumento que se pode utilizar para reconhecer que o conceito de insumo presente no indigitado preceptivo legal é o utilizado pela legislação do IPI, trata-se da presença da expressão "inclusive combustíveis e lubrificantes". Se o conceito de insumos aqui utilizado era mais amplo do que o referido na legislação do IPI, então por que agregar a esse conceito os combustíveis e lubrificantes? Responde-se: Porque é sabido que o conceito de insumo definido pela legislação do IPI não contemplaria tais produtos, uma vez que não guardaria semelhança como o conceito estrito senso de "materia-prima".

*A IN nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003, por sua vez, sanou qualquer dúvida por ventura existente com relação à interpretação da Lei nº 10.637/2002:*

*"(...) § 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)"*

*E não se venha alegar que o referido termo tem sido empregado no sentido de restringir os créditos gerados no interior da não-cumulatividade do PIS ao argumento de que a contribuição tem como materialidade de incidência o faturamento e este não pode ser equiparado ou limitado a operações realizadas com produto industrializado. É que tal argumentação não passa de uma falácia, uma vez que dá a entender que o único item que estaria contemplado pela não cumulatividade do PIS seria os créditos oriundos de insumos, tal qual definido por aquele Parecer. Nada mais equivocado. Primeiro, porque esse é apenas um dos itens contemplados na indigitada Lei e, por último, como já foi exposto, o conceito de não-cumulatividade do PIS, é um conceito estipulativo, criado por lei com características peculiares, não se identificando totalmente com o conceito daquele instituto disposto na Constituição, cabível tão-somente para o IPI e para o ICMS".*

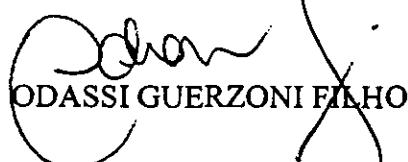
Assim, há que se manter a glosa parcial efetuada pelo fisco, vez que nenhum dos bens ou gastos nela incluídos foram contemplados pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF 247 de 2002.

Quanto ao insumo "água", há que se manter a glosa em face de o critério adotado pela recorrente para apontar a quantidade dispendida no processo industrial não se mostrar adequada para refletir o real montante gasto.

Em relação à homologação da compensação declarada no documento de fl. 1, registre-se que o valor da glosa efetuada nos créditos teve o efeito de reduzir o valor do saldo do crédito disponível para futuros pedidos de ressarcimento e/ou declarações de compensação, ficando a cargo da Unidade executora deste Acórdão a verificação quanto a eventual insuficiência de saldo para suportar outras compensações declaradas.

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2007

  
ODASSI GUERZONI FILHO