

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

Processo nº 13855.002090/2003-15
Recurso nº 137.827 Voluntário
Matéria RESTITUIÇÃO/COMP PIS
Acórdão nº 203-12.452
Sessão de 17 de outubro de 2007
Recorrente CALÇADOS SAMELO S/A
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 28 / 02 / 08
Rubrica
Republicado no
DOU de 08.04.08

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/01/2003

Ementa: IPI. CRÉDITOS.

Geram o direito ao crédito, bem como compõem a base cálculo do crédito presumido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, *stricto sensu*, e material de embalagem); e os artigos que se consumam durante o processo produtivo e que não faça parte do ativo permanente, mas que nesse consumo continue guardando uma relação intrínseca com o conceito *stricto sensu* de matéria-prima ou produto intermediário: exercer na operação de industrialização um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matéria-prima com o produto final que se forma.

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

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 24, 12, 07

Marilce Cusato de Oliveira
Mat. Siage 91650

máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial.

Recurso negado.

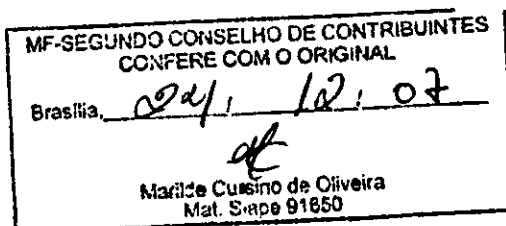
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

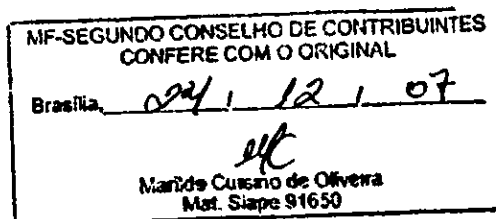
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS a tese da definição de 'insumos' prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79. Contra essa tese 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 diretos de produção.


ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva e Mauro Wasilewski (Suplente).





Relatório

Trata o presente julgamento de analisar os argumentos trazidos pelo Recurso Voluntário contra decisão de piso que indeferiu integralmente a solicitação contida na Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório, que homologou em parte a compensação declarada, fl. 01, da Cofins, com saldo credor do PIS, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, o denominado PIS Não-Cumulativo.

Essa glosa parcial de créditos de PIS corresponde à aplicação da alíquota de 1,65% sobre 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:

- a) material de uso geral: Buchas para máquinas, cadeado, caixa para disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada etc;
- b) peças de reposição: Peças de máquinas e equipamentos;
- c) material de Segurança: Jalecos, óculos, luvas de borracha, botas, protetor auricular etc;
- d) seguros: Valor dos seguros contratados contra incêndio, raio, explosão, vendaval etc.
- e) água: Rateada de acordo com o número de funcionários (produção, comercial e administração);
- f) amortização de gastos pré-operacionais;
- g) conservação e limpeza: Água sanitária, cloro, desinfetantes etc.
- h) manutenção predial: Tomadas, lâmpadas, soquete, *plug*, chave, material de pintura etc.
- i) utensílios DL 1.598/77: Aquisições de bens de valor unitário não superior a R\$ 326,61, ou com prazo de vida útil que não ultrapasse a um ano (art. 301 do RIR/99); e
- j) Outras despesas: Carimbos, gás, etc.

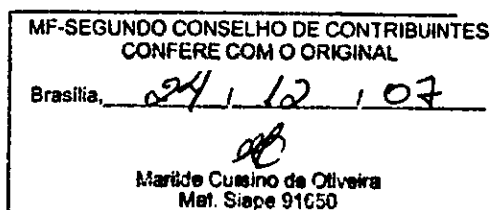
A DRJ, ao negar o apelo contido na Manifestação de Inconformidade, considerou que as glosas foram procedentes; primeiro porque os insumos dela objeto não são consumidos no processo de fabricação do produto final, ou seja, não sofrem o desgaste, desgaste, dano ou a perda de suas propriedades físicas ou 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.

A handwritten mark or signature in the bottom right corner of the page.

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.



Brasília, 24 / 12 / 07

Marilda Cusino de Oliveira
Mat. Signe 91650

Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator

O legislador definiu explicitamente os itens que geram direito a créditos a serem confrontados com o valor dos débitos da contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade, 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 TIPI; (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;

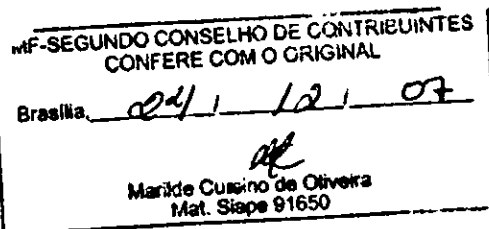
V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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.

24



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

§ 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

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	24, 12, 07
	
Marilde Cusinó de Oliveira	
Mat. Siapa 91650	

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)".

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 omissivo quanto à não-cumulatividade das contribuições sociais,

Brasília, 24 / 12 / 07


Marilde Cusino de Oliveira
Mat. Siape 91650

CC02/C03
Fls. 104

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. Nesse sentido, essa sistemática não deixa de ser um benefício fiscal "disfarçado" que se acopla à tributação do PIS, dado que a regra geral continua sendo a cumulatividade das contribuições sociais.

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 estaríamos 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 nº 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 nº 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.




Marilde Cusato de Oliveira
Mat. Sape 91650

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 (matérias-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 “matéria-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, mesmo assim dentro de certas limitações epistemológicas.

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 nº 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 despendida no processo industrial não se mostrar adequada para refletir o real montante gasto (qtd de pessoas), uma vez que ele não guarda, nem de longe, qualquer relação com o emprego desse insumo no processo produtivo.

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 julho de 2007.


ANTONIO BEZERRA NETO

