



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

Processo n° 13983.000138/2004-76
Recurso n° 01 Voluntário
Acórdão n° **3301-00.820 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de fevereiro de 2011
Matéria PIS
Recorrente SADIA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

Ementa:

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO DE CRÉDITOS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

A condição imposta para o aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS não-cumulativos, gerados pela aquisição de insumos com incidência da contribuição, é a efetiva utilização do insumo no processo produtivo, não podendo o termo "insumo" ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para as atividades da empresa, mas, tão-somente, aqueles bens/serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, sejam efetivamente aplicados na produção ou fabricação do produto.

CRÉDITO PRESUMIDO/ESTOQUE DE ABERTURA.

O Crédito Presumido/Estoque de Abertura, representado pelas operações de mercado interno e de exportação no mês de dezembro de 2003 deve ser objeto de glosa, já que a apropriação do crédito presumido em questão, iniciada em dezembro de 2002, somente poderia se dar ao longo de 12 meses, encerrando-se, portanto, em novembro de 2003, descabendo a apropriação do crédito presumido ora em comento para o mês de dezembro de 2003,

TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

As meras transferências internas de mercadorias, vale dizer, entre os estabelecimentos da própria recorrente, não ensejam a geração de créditos de PIS/Pasep, nos termos delineados no art. 3º, § 3º, I e II da Lei nº 10.637, de 2002, porquanto, de acordo com a sistemática da não-cumulatividade o que se busca é evitar a incidência em cascata da aludida contribuição, e, se em

momento anterior não houver a incidência de contribuição não justifica a geração de crédito destinado compensar o fabricante.

AQUISIÇÕES DE PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR.

Somente as aquisições de pessoas jurídicas domiciliadas no País garantem o direito ao crédito presumido de PIS não-cumulativo, conforme disposto no art. 3º, § 3º, I e II, da Lei nº 10.637/2002,

AQUISIÇÕES DE INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS.

As aquisições de pessoas não contribuintes da Cofins, inclusive pessoas físicas, não dão direito ao crédito de PIS e COFINS não cumulativos.

DESPESAS FINANCEIRAS.

Somente as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos são capazes de gerar crédito de PIS/COFINS com direito de seu respectivo aproveitamento, meras despesas financeiras, não decorrentes de empréstimos e financiamentos não são capazes de gerar crédito com direito ao respectivo aproveitamento.

Recurso Improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Presidente.

ANTÔNIO LISBOA CARDOSO - Relator.

EDITADO EM: 26/04/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Maurício Taveira e Silva, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente momentaneamente o Conselheiro Rodrigo Pereira de Mello.

Relatório

Cuida-se de recurso em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro (DRJ II-RJ) de fls.3254/3264, que manteve o indeferimento ao pedido de ressarcimento de **PIS/Pasep, referente ao quarto trimestre de 2003**, decorrente de operações com o mercado externo, apurado sob o regime da não cumulatividade, a ser compensado com débito da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – Estimativa

(código 2484), do período de apuração de julho de 2004, conforme declaração de compensação Dcomp anexado à inicial, conforme depreende-se da ementa de fl. 1601, *in verbis*:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

*PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO DE CRÉDITOS.
INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BENS*

UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Quando não devidamente comprovadas, as despesas com a aquisição de bens, supostamente utilizados como insumos no processo produtivo da empresa, não ensejam a apuração de créditos do PIS/Pasep, segundo o regime não-cumulativo da contribuição.

CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA DE BENS.

A apropriação de créditos do PIS não-cumulativo correspondentes ao estoque de abertura de bens encerra-se em novembro de 2003.

IPI DESTACADO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

O IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o custo dos bens, para efeitos da apropriação de créditos no regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS.

DESPESAS FINANCEIRAS.

Somente as despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil da pessoa jurídica, exceto de optante pelo SIMPLES, ensejam a apropriação de créditos no regime de incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS, considerando a redação—da—Lei—nº 10.637/2002, até o início de vigência da Lei nº 10.865, de 2004.

PIS/PASEP. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Quando se está a tratar da aquisição de bens e serviços, não efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação de produtos ou na prestação de serviços destinados à venda, ou, ainda, fornecidos por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas não domiciliadas no País, é cabível a manutenção da glosa promovida na base de cálculo de créditos do PIS.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa apreciar argüições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente

inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

AVISO DE COBRANÇA. DRJ. INCOMPETÊNCIA.

Não compete às Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) apreciar recurso do contribuinte de caráter impugnatório a avisos ou cartas de cobrança.

Solicitação Indeferida”

Em razão da clareza e objetividade, por bem descrever detalhadamente os fatos envolvidos no recurso em apreço, peço vênica para transcrever, em parte, o relatório de fls. 3255/3256, nos seguintes termos:

- após efetuadas verificações por amostragem, constatou-se que as receitas de exportação e operacional, informadas no Livro Registro de Saída de Mercadorias e constantes dos arquivos magnéticos enviados pela empresa em resposta a intimações contra ela formuladas, coincidem com os valores informados nos demonstrativos e planilhas de cálculo; também em relação à aquisição de mercadorias, matérias-primas, insumos e custos, despesas e os encargos vinculados às receitas retro-mencionadas que geram direito a crédito, encontram-se as citadas aquisições escrituradas no Livro Registro de Entrada de Mercadorias e nos livros contábeis (Razão), constantes dos arquivos magnéticos encaminhados pelo interessado;

- entretanto, nas amostragens examinadas, foram detectadas algumas divergências de valores, discriminadas a seguir:

Bens Utilizados como Insumos/Comprovação — há divergências entre os valores informados nas linhas 2 a 6 da Ficha 04 do Dacon (v. fls. 3249/3253) e os valores comprovados pelos arquivos magnéticos enviados pela empresa em resposta a intimações (de fls. 04/05, 216/904 e 2453) contra ela formuladas, contemplando a relação de notas fiscais de aquisição, utilizadas no cálculo do crédito do PIS não-cumulativo no trimestre (que se referem às aquisições de materiais e de serviços de pessoas jurídicas, de pessoas físicas, de cooperativas, e os gastos com fretes de materiais pagos a pessoas físicas, pessoas jurídicas e cooperativas), e cujos montantes encontram-se sintetizados no "Resumo" de fl. 09, divergências essas, respectivamente, nos valores de R\$ 2.762.777,88, R\$ 9.875.943,13 e R\$ 5.519.389,95, para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2003;

Crédito Presumido/Agroindústria — o contribuinte informou às fls. 08/09 que os valores constantes de seus registros eletrônicos correspondentes a "Aquisi-OW—de---Materiais---Pessoa___Física" compõem o "Crédito Presumido/Agroindústria", e, nesse sentido, como "Resumo", de R\$ 51.928.798,67 (Mats/PF: 51.859.999,40 + PF/Serv: 68.799,27, v. fl. 09), é inferior ao valor de R\$ 57.456.135,43, informado no Dacon para o mês de novembro de 2003 (na linha 18 da Ficha 04, v. fl. 3250), deve-se glosar a diferença (R\$ 5.527.336,76), sendo que, com a aplicação da alíquota de 1,155% sobre o valor comprovado (R\$ 51.928.798,67), chega-se a um valor (R\$ 599.777,62) que é inferior ao valor do "Crédito Presumido/Agroindústria" utilizado no Dacon (R\$ 663).

Crédito Presumido/Estoque de Abertura — inobstante o contribuinte não houvesse computado nas memórias de cálculo do crédito a parcela relativa ao estoque de abertura correspondente ao mês de dezembro/2003 (vide "Resumo" de fl. 09), todavia, uma vez que o mesmo computou tal parcela no Dacon no referido mês (cf. linha 20 da Ficha 04, v. fl. 3251) e a cota correspondente a 1/12 da contribuição

incidente sobre os estoques se esgotou no mês de novembro/2003, impõe-se efetuar a glosa sobre o montante de R\$ 480.767,94, por falta de previsão legal;

IPI destacado na Aquisição de Insumos — o contribuinte computou nos custos dos insumos adquiridos o valor de R\$ 81.379,33, que se refere ao IPI destacado na nota fiscal nº 2749, de 07/11/2003 (v. fl. 961), que se constitui em tributo recuperável, não podendo, portanto, integrar o valor de aquisição dos bens ou mercadorias utilizados como insumos, conforme disposto no art. 1º, § 3º, V-b, da Lei nº 10.637/2002, e tal como consta do Manual Eletrônico do Dacon — versão 1.0, pág. 05 (linha 04/02), aprovado pela IN SRF nº 387/2004; também a IN SRF nº 404/2004, art. 8º, § 3º, determina a impossibilidade de uso do tributo como custo, impondo-se, por conseguinte, a glosa do citado valor no mês de novembro de 2003;

Aquisição de Insumos — observou-se também que o contribuinte computou nos créditos, a título de custos dos insumos adquiridos, operação relativa a empréstimo, sujeita a devolução, formalizada mediante a emissão da nota fiscal nº 7841 (v. fl. 971), sob o CFOP 6.949 — "Outras Saídas", e que contém no seu quadro "Fatura/Condições de Pagamento" a expressão "Empréstimo", não se caracterizando, portanto, em operação de venda pela emitente e de aquisição pela destinatária (Sadia), com ofensa, portanto, ao art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 (valor glosado na base de cálculo de créditos: R\$ 125.387,54, para o mês de outubro de 2003);

Aquisição de Exterior — devem ser glosadas da base de cálculo de créditos do PIS não-cumulativo as aquisições de insumos de fornecedor no exterior (fls. 3193/199), em desconformidade com a disposição legal (art. 3º, § 3º, da Lei nº 10.637/2002), que permite apenas o cômputo de insumos adquiridos de pessoa jurídica estabelecida no território nacional, no valor de R\$ 2.744.695,59 para o mês de outubro de 2003;

Serviços Diversos — o contribuinte também computou como crédito, gastos relativos a despesas gerais correspondentes a serviços médicos e exames radiológicos ou de imagem, prestados por clínicas a empregados/diretores, despesas com encadernação de livros e com limpeza, tratando-se, portanto, de gastos e desembolsos, que não se enquadram no conceito de "insumos" utilizados na produção de bens ou de serviços, caracterizando-se como despesas normais e usuais, que não se incorporaram aos bens produzidos e deles dissociadas, sem arrimo, portanto, na Lei nº 10.637/2002, devendo-se proceder à sua glosa (respectivamente, R\$ 143.908,25, e R\$ 83.334,00, para os meses de outubro e novembro de 2003);

Aquisições de não pessoas jurídicas — impõe-se efetuar a glosa sobre as parcelas de R\$ 4.392.743,21, R\$ 5.549.793,17, e R\$ 3.256.502,26, correspondentes aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2003, que se referem a aquisições constantes das notas fiscais detalhadas no Anexo "A" do despacho decisório (fls. 2685/2728), cujos emitentes, todavia, não se constituem em pessoas jurídicas, não sendo possível a utilização do crédito - correspondente a referidas compras, consoante §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002;

Despesas Financeiras — relativamente aos créditos do PIS não-cumulativo apropriados sobre "despesas financeiras", a análise dos registros do livro Razão às contas "3670201-Desp.Financeiras-

Contratos de Financiamentos", "3670210-Desp.Financeiras-IOE-Comissões s/ Financiamentos", e "3670635-Desp.Financeiras-Tarifa de Contrato de Câmbio", evidenciou a apropriação de valores que não se caracterizam como receitas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, conceituadas no art. 374 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), a exemplo de: despesas com repasse de custo — IOF cartão, diferença de custo — IOF cartão, pagamento de corretagem, despesas sobre pré-pagamento a instituição financeira, e despesa referente à anulação de aplicação de despacho aduaneiro, etc, sendo, portanto, passíveis de glosa os valores de R\$ 1.782.577,23, R\$ 79.783,98 e R\$ 5.927,83, respectivamente, para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2003;

Despesas que não se constituem em Insumo — devem ser glosadas, respectivamente, para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2003, as despesas com aquisições de materiais de pessoas jurídicas (doações — APAE; despesas médicas com empregados; despesas diversas, em lojas de conveniência, de viagens, com supermercado, manutenção de veículos e máquinas industriais, etc v. fls. 3203/3209), nos valores de R\$ 160.933,50, R\$ 347.678,26 e R\$ 171.701,52, para as quais não há vínculo entre os produtos vendidos pelo interessado e os correspondentes gastos; devem ser também glosadas as despesas com aquisições de serviços prestados por pessoas jurídicas, respectivamente, nos valores de R\$ 4.532.824,70 (cf. Anexo 1, fls. 2729/2889), R\$ 3.851.785,35 (cf. Anexo 2, fls. 2890/3031), e R\$ 5.079.297,63 (cf. Anexo 3, fls. 3032/3187), que se referem a: despesas médicas; despesas com assessoria, planejamento e consultoria; despesas com segurança, vigilância e limpeza; despesas com telecomunicações; despesas ativáveis em construções; despesas de viagem e locomoção; despesas com conservação e manutenção; despesas diversas, tais como com encadernações, locação de veículos, serviços de limpeza de veículo/reparo de pneus; serviço de guincho, chapeação e pintura de veículo, serviços de locução de rádio, serviços de sinalização, tinta automotiva, restaurantes, refeições, lanches, panificadora, casas de carne, de peixes, com supermercados, bebidas, suprimentos de informática e confecção de chave-s e fotografias e imagens, brindes e mudanças, joalheria, decoração e lojas de vestuário, sindicatos, uma vez que somente podem ser considerados como insumos os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção dos serviços ou fabricação dos bens, ou seja, quando aplicados ou consumidos diretamente na produção dos bens ou na produção dos serviços, sendo que, nos casos de desembolsos com gastos em construções que devem ser ativados, representados por projetos e mão-de-obra na construção de instalações, ampliações ou reformas, efetuados a construtoras e empreiteiras, e de "despesas com manutenção de máquinas e equipamentos" dos quais resultem aumento de vida útil superior a um ano, como tais gastos contribuem para mais do que um exercício, devem os mesmos segundo a técnica contábil, serem ativados para futura depreciação.

Cientificada em 03/08/2009 (AR -fl. 3265), a interessada protocolou o recurso de fls. 3266 e seguintes, em 02/09/2009, alegando, em síntese, que:

Em relação ao item: "A) BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS —
COMPROVAÇÃO

Aduz que em que pese a Recorrente ter informado valor superior do crédito na DACON, **a mesma utilizou-se tão somente de valor que efetivamente restou apurado do crédito**, não encontrando guarida o procedimento do Fisco no sentido de glosar eventual diferença.

B) CREDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA E C) CRÉDITO PRESUMIDO ESTOQUE DE ABERTURA.

Ora, a Recorrente demonstrou à exaustão as aquisições de mercadorias, matérias-primas, insumos e custos, despesas e os encargos vinculados às receitas de exportação, que geraram direito ao crédito, não agindo de forma alguma em discordância com a legislação de regência.

Como bem destacado no despacho decisório, **os insumos foram adquiridos de pessoas físicas e não de pessoas jurídicas**. Por tal razão, a ora Recorrente teria direito à dedução de crédito presumido no valor de 80% (oitenta por cento) nos moldes preconizados pelo artigo 3º, §§ 5º e 6º, inciso I, da Lei nº 10.637/2002 (MP nº 66/2002), senão vejamos:

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

(...)

§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam ou comercializem mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 0504.00, 0710, 0712 a 0714, 1507 a 1514, 1515.2, 1516.20.00, 1517, 1701.11.00, 1701.99.00, 17.02.90.00, 1803, 1804.00.00, 1805.00.00, 2009, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

§ 6º Relativamente ao crédito presumido referido no § 5º:

I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a 70% (setenta por cento) daquela constante do art. 2º;

II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal.”

Considerando os pontos supra levantados e o posicionamento adotado pela mais especializada doutrina pátria, há que se reconhecer à nulidade das exigências supracitadas.

II. b) DA AUSÊNCIA DE IRREGULARIDADE RELATIVA AO ITEM —
"1 — IPI DESTACADO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS"

nas notas fiscais relacionadas a aquisição dos insumos **se tornou um custo/despesa para a mesma**, razão pela qual se enquadra perfeitamente ao disposto no artigo 10 da Instrução Normativa nº 379/2003, *verbis*:

"Art. 1º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) referentes a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior; prestação de serviços a pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior com pagamento em moeda conversível, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, que não puderem ser deduzidos na forma do inciso I, do § 1º do art. 5º da Lei 10.637, de 2002 e do inciso I do § 6º da Lei 10.833, de 2003, poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF)

(...)" (grifos e destaques acrescidos do original)

Portanto, sendo o IPI um custo suportado pela Recorrente no momento da aquisição dos insumos, resta para esta o direito de creditar-se deste imposto para fins de dedução dos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos moldes preconizados pela legislação supra.

III - DESPESAS FINANCEIRAS — DIREITO AO CRÉDITO

III. a) AUSENCIA DE IRREGULARIDADES APONTADAS PELA DRF

RELACIONADOS AOS SEGUINTE ITENS: "II — AQUISIÇÃO DE INSUMOS (EMPRÉSTIMOS)" E "VI — DESPESAS FINANCEIRAS (EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS DE PESSOA JURÍDICA)"

Recorrente, na qualidade de pessoa jurídica, poderá descontar créditos, conforme determinação disposta no artigo 3º, inciso V, da Lei nº 10.637/2002,

IV — DESPESAS E INSUMOS — ENTENDIMENTO EQUIVOCADO DO FISCO — DIREITO DA MANIFESTANTE AO CRÉDITO

Argumenta que tal entendimento padece de fundamento, na medida que o conceito de insumo no que diz respeito às contribuições ao PIS e COFINS possuem conotação contrária ao dos impostos IPI e ICMS, como quer fazer crer o Ilustre Julgador Singular.

A fim de esclarecer ainda mais a questão ora em discussão, a Recorrente vale-se das brilhantes palavras do Conselheiro do 1º Conselho de Contribuintes, **Natanael Martins**:

"4. O Conceito de Insumos em face do PIS e da COFINS

Mas, no caso da Contribuição ao PIS e da COFINS, a materialidade do tributo vai além da atividade meramente mercantil, fabril ou de serviços, alcançando todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Não sem razão que o PIS e a COFINS "não-cumulativos" elegem outras hipóteses creditórias desvinculadas da atividade desenvolvida pelo contribuinte como é o caso das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil.

Nesse contexto, a toda evidência, o conceito de insumo erigido pela nova sistemática do PIS e da COFINS não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços.

Vale dizer para que se possa garantir a eficácia do §12 do art. 195 da Constituição Federal, o rol de operações passíveis de creditamento deveria ser interpretado de maneira extensiva ou entendido como tendo caráter meramente explicativo.

Não obstante a Receita Federal relativamente a insumos consumidos na produção, tomando como paralelo, indevidamente, o conceito de insumos da legislação do IPI, na IN SRF 247/024, na redação da INSRF 358/03, disciplinou como tais, além dos próprios serviços consumidos na produção, apenas as matérias primas, os produtos 'intermediários e os materiais de embalagem aplicados no processo de produção, o que certamente provocará conflitos entre Fisco e Contribuintes, como já se pode observar em soluções de consulta já editadas por diversas divisões de tributação."

Assim, por exemplo, todos aqueles bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine mia non* da Própria existência e/ou funcionamento estariam abrangidos, ensejando o direito ao respectivo creditamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso

O recurso é tempestivo, pois a recorrente foi cientificada em 03/08/2009 (AR -fl. 3265), tendo protocolado o recurso de fls. 3266 e seguintes, em 02/09/2009, bem como revestido das demais condições de admissibilidade, devendo o mesmo ser conhecido.

Conforme relatado, cuida-se de recurso em face de acórdão da DRJ do Rio Janeiro (II), que manteve parcialmente as glosas quanto ao aproveitamento de créditos de

PIS/Pasep não-cumulativo do 4º trimestre de 2004, segundo a DRJ a recorrente apropriou-se de crédito em valor superior ao devido, tendo se detectado ainda algumas divergências de valores, nas seguintes rubricas:

Bens Utilizados como Insumos/Comprovação — há divergências entre os valores informados nas linhas 2 a 6 da Ficha 04 do Dacon (v. fls. 3249/3253) e os valores comprovados pelos arquivos magnéticos enviados pela empresa em resposta a intimações (de fls. 04/05, 216/904 e 2453) contra ela formuladas, contemplando a relação de notas fiscais de aquisição, utilizadas no cálculo do crédito do PIS não-cumulativo no trimestre (que se referem às aquisições de materiais e de serviços de pessoas jurídicas, de pessoas físicas, de cooperativas, e os gastos com fretes de materiais pagos a pessoas físicas, pessoas jurídicas e cooperativas), e cujos montantes encontram-se sintetizados no "Resumo" de fl. 09, divergências essas, respectivamente, nos valores de R\$ 2.762.777,88, R\$ 9.875.943,13 e R\$ 5.519.389,95, para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2003;

No recurso a Recorrente aduz que as glosas apontadas são improcedentes e ao mesmo tempo inexistentes, sustentando que a decisão recorrida não considerou como base para apuração dos créditos as aquisições de serviços (pessoa física e jurídica), conforme demonstrado através de planilhas, denominada "Resumo".

Apesar de alegar a improcedência da glosa, citando inclusive planilhas, todavia, conforme constou da decisão recorrida, as glosas se referem às divergências encontradas pela Fiscalização entre os valores informados e os efetivamente comprovados, e, no recurso a recorrente não logrou afastar as divergências encontradas pela Fiscalização, devendo ser mantida a respectiva glosa.

Crédito Presumido/Agroindústria — o contribuinte informou às fls. 08/09 que os valores constantes de seus registros eletrônicos correspondentes a "Aquisição de Materiais Pessoa Física" compõem o "Crédito Presumido/Agroindústria", e, nesse sentido, como "Resumo", de R\$ 51.928.798,67 (Mats/PF: 51.859.999,40 + PF/Serv: 68.799,27, v. fl. 09), é inferior ao valor de R\$ 57.456.135,43, informado no Dacon para o mês de novembro de 2003 (na linha 18 da Ficha 04, v. fl. 3250), deve-se glosar a diferença (R\$ 5.527.336,76), sendo que, com a aplicação da alíquota de 1,155% sobre o valor comprovado (R\$ 51.928.798,67), chega-se a um valor (R\$ 599.777,62) que é inferior ao valor do "Crédito Presumido/Agroindústria" utilizado no Dacon .

A glosa relativa ao crédito presumido/agroindústria, assegurado pelos §§10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, incluído pela Lei nº 10.684, de 30.05.2003 (e revogado pela Lei nº 10.925, de 2004), contrariamente ao que é alegado no recurso, só foi glosada a diferença existente entre as aquisições relativas ao crédito presumido/agroindústria (R\$51.928.798,67) e os valores informados no Dacon (R\$57.456.135,43), resultando em uma diferença de R\$5.527.336,76, conseqüentemente apurando-se um crédito inferior em R\$63.840,74 (5.527.336,76 x 1,155%), nos termos do art. 25, da Lei nº 10.6784/2003, só esta diferença foi glosada, devendo por isso ser mantida.

Crédito Presumido/Estoque de Abertura — inobstante o contribuinte não houvesse computado nas memórias de cálculo do crédito a parcela relativa ao estoque de abertura correspondente ao mês de dezembro/2003 (vide "Resumo" de fl. 09), todavia, uma vez que o mesmo computou tal parcela no Dacon no referido mês (cf. linha 20 da Ficha 04, v. fl. 3251) e a cota correspondente a 1/12 da contribuição incidente sobre os estoques se esgotou no mês de novembro/2003, impõe-se efetuar a glosa sobre o montante de R\$ 480.767,94, por falta de previsão legal;

Da mesma forma procedeu-se em relação ao "Crédito Presumido/Estoque de Abertura", o crédito total de R\$ 480.767,94, representado pelas operações de mercado interno e de exportação no mês de dezembro de 2003 (v. linha 20 da Ficha 04 do Dacon, fl. 3251), também deve ser objeto de glosa, já que a apropriação do crédito presumido em questão, iniciada em dezembro de 2002, somente poderia se dar ao longo de 12 meses, encerrando-se, portanto, em novembro de 2003, descabendo a apropriação do crédito presumido ora em comento para o mês de dezembro de 2003, consoante disposto nos dispositivos da Lei nº 10.637/2002 a seguir:

Art. 11. *A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II desse artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1º de dezembro de 2002.*

§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque.

§ 2º O crédito presumido calculado segundo os §§ 1º e 7º será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo. (gn)

Importando frisar, porém, que nos termos do § 4º do art. 3º, da mesma lei, “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes”.

Portanto, correta a glosa levada a efeito em relação à apropriação do crédito presumido referente o mês de dezembro de 2003.

IPI destacado na Aquisição de Insumos — o contribuinte computou nos custos dos insumos adquiridos o valor de R\$ 81.379,33, que se refere ao IPI destacado na nota fiscal nº 2749, de 07/11/2003 (v. fl. 961), que se constitui em tributo recuperável, não podendo, portanto, integrar o valor de aquisição dos bens ou mercadorias utilizados como insumos, conforme disposto no art. 1º, § 3º, V-b, da Lei nº 10.637/2002, e tal como consta do Manual Eletrônico do Dacon — versão 1.0, pág. 05 (linha 04/02), aprovado pela IN SRF nº 387/2004; também a IN SRF nº 404/2004, art. 8º, § 3º, determina a impossibilidade de uso do tributo como custo, impondo-se, por conseguinte, a glosa do citado valor no mês de novembro de 2003;

Segundo a Recorrente, “sendo o IPI um custo suportado pela manifestante no momento da aquisição de insumos, resta para esta o direito de creditar-se deste imposto para fins de dedução dos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal”.

Todavia, conforme bem registrou a decisão recorrida, pelo fato do IPI destacado tratar-se de um crédito recuperável pela empresa, não compõe a base de cálculo do PIS segundo a sistemática da não-cumulatividade, também não enseja o mesmo IPI a apropriação de seu valor na base de cálculo de créditos não-cumulativos da mesma contribuição (PIS).

Havendo, inclusive, disposição normativa sobre o assunto, com expressa vedação à apropriação de crédito do PIS não-cumulativo, decorrente do IPI destacado na nota

fiscal de aquisição, conforme disposto no parágrafo 3º, do art. 66, da IN SRF nº 247/2002, a seguir transcrito, *in verbis*:

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:*

1— das aquisições efetuadas no mês:

§ 3º. O IPI incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o custo das bens, para efeitos do disposto no inciso I.”

Aquisição de Insumos — observou-se também que o contribuinte computou nos créditos, a título de custos dos insumos adquiridos, **operação relativa a empréstimo, sujeita a devolução**, formalizada mediante a emissão da nota fiscal nº 7841 (v. fl. 971), sob o CFOP 6.949 — "Outras Saídas", e que contém no seu quadro "Fatura/Condições de Pagamento" a expressão "Empréstimo", não se caracterizando, portanto, em operação de venda pela emitente e de aquisição pela destinatária (Sadia), com ofensa, portanto, ao art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 (valor glosado na base de cálculo de créditos: R\$ 125.387,54, para o mês de outubro de 2003);

Despesas Financeiras — relativamente aos créditos do PIS não-cumulativo apropriados sobre "despesas financeiras", a análise dos registros do livro Razão às contas "3670201-Desp.Financeiras-Contratos de Financiamentos", "3670210-Desp.Financeiras-IOE-Comissões s/ Financiamentos", e "3670635-Desp.Financeiras-Tarifa de Contrato de Câmbio", evidenciou a apropriação de valores que não se caracterizam como receitas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, conceituadas no art. 374 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), a exemplo de: despesas com repasse de custo — IOF cartão, diferença de custo — IOF cartão, pagamento de corretagem, despesas sobre pré-pagamento a instituição financeira, e despesa referente à anulação de aplicação de despacho aduaneiro, etc, sendo, portanto, passíveis de glosa os valores de R\$ 1.782.577,23, R\$ 79.783,98 e R\$ 5.927,83, respectivamente, para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2003;

Relativamente às aquisições de insumos decorrentes de empréstimo sujeita a devolução e despesas financeiras, as quais a Recorrente considera estarem os respectivos créditos assegurados pelo teor do disposto no art. 3º, V, da Lei nº 10.637, de 2002, todavia, de acordo com o referido dispositivo, que previa a geração de créditos decorrentes de empréstimos e operações financeiras, vigente nos períodos de apuração em apreço, posto que posteriormente alterado, no sentido de não mais prever a apropriação de créditos do PIS não-cumulativo, por força da Lei nº 10.865/2004 (em vigor a partir de 1º de maio de 2004), cuja redação era a seguinte:

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

(...)

~~V— despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante~~

~~pele Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)~~ ←

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) (redação atual)

As glosas relativas à rubrica “despesas financeiras” levadas a efeito pela fiscalização e mantidas pela decisão recorrida, se deram porque não se enquadram no conceito de “despesas financeiras” acima transcrito, tais como as “despesas de: repasse e diferença de custo IOF — Cartão, pagamento de corretagem, despesas sobre pré-pagamento a instituição financeira (Standard Bank London Ltda.), despesas referentes à anulação de aplicação de despacho aduaneiro”.

Da mesma forma, as despesas apontadas pela recorrente como sendo decorrente de “empréstimo”, também não se enquadram no conceito de despesa financeira capaz de justificar o referido crédito, pois, o referido empréstimo se referiu especificamente, a “*suplemento alimentar p/ produção de ração animal*”, não foi efetivamente adquirido pelo interessado, mas sim objeto de empréstimo, sem qualquer espécie de desembolso, o que pode ser constatado pela descrição constante do campo “Condições de Pagamento” do documento fiscal em questão, onde se lê a expressão “Empréstimo”, não guardando qualquer semelhança com empréstimo financeiro ou mesmo financiamento.

Aquisição de Exterior — devem ser glosadas da base de cálculo de créditos do PIS não-cumulativo as aquisições de insumos de fornecedor no exterior (fls. 3193/199), em desconformidade com a disposição legal (art. 3º, § 3º, da Lei nº 10.637/2002), que permite apenas o cômputo de insumos adquiridos de pessoa jurídica estabelecida no território nacional, no valor de R\$ 2.744.695,59 para o mês de outubro de 2003;

Aquisições de não pessoas jurídicas — impõe-se efetuar a glosa sobre as parcelas de R\$ 4.392.743,21, R\$ 5.549.793,17, e R\$ 3.256.502,26, correspondentes aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2003, que se referem a aquisições constantes das notas fiscais detalhadas no Anexo “A” do despacho decisório (fls. 2685/2728), cujos emitentes, todavia, não se constituem em pessoas jurídicas, não sendo possível a utilização do crédito - correspondente a referidas compras, consoante §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002;

Somente as aquisições de pessoas jurídicas domiciliadas no País garantem o direito ao crédito presumido de PIS não-cumulativo, conforme disposto no art. 3º, § 3º, I e II, da Lei nº 10.637/2002, a seguir transcrito, *in verbis*:

“§ 3º. O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.”

Desta forma não há reparos a ser feito na decisão recorrida, mantendo-se as referidas glosas.

Serviços Diversos — o contribuinte também computou como crédito, gastos relativos a despesas gerais correspondentes a serviços médicos e exames radiológicos ou de imagem, prestados por clínicas a empregados/diretores, despesas com encadernação de livros e com limpeza, tratando-se, portanto, de gastos e desembolsos, que não se enquadram no conceito de "insumos" utilizados na produção de bens ou de serviços, caracterizando-se como despesas normais e usuais, que não se incorporaram aos bens produzidos e deles dissociadas, sem arrimo, portanto, na Lei nº 10.637/2002, devendo-se proceder à sua glosa (respectivamente, R\$ 143.908,25, e R\$ 83.334,00, para os meses de outubro e novembro de 2003);

Despesas que não se constituem em Insumo — devem ser glosadas, respectivamente, para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2003, as despesas com aquisições de materiais de pessoas jurídicas (doações — APAE; despesas médicas com empregados; despesas diversas, em lojas de conveniência, de viagens, com supermercado, manutenção de veículos e máquinas industriais, etc v. fls. 3203/3209), nos valores de R\$ 160.933,50, R\$ 347.678,26 e R\$ 171.701,52, para as quais não há vínculo entre os produtos vendidos pelo interessado e os correspondentes gastos; devem ser também glosadas as despesas com aquisições de serviços prestados por pessoas jurídicas, respectivamente, nos valores de R\$ 4.532.824,70 (cf. Anexo 1, fls. 2729/2889), R\$ 3.851.785,35 (cf. Anexo 2, fls. 2890/3031), e R\$ 5.079.297,63 (cf. Anexo 3, fls. 3032/3187), que se referem a: despesas médicas; despesas com assessoria, planejamento e consultoria; despesas com segurança, vigilância e limpeza; despesas com telecomunicações; despesas ativáveis em construções; despesas de viagem e locomoção; despesas com conservação e manutenção; despesas diversas, tais como com encadernações, locação de veículos, serviços de limpeza de veículo/reparo de pneus; serviço de guincho, chapeação e pintura de veículo, serviços de locução de rádio, serviços de sinalização, tinta automotiva, restaurantes, refeições, lanches, panificadora, casas de carne, de peixes, com supermercados, bebidas, suprimentos de informática e confecção de chave-s e fotografias e imagens, brindes e mudanças, joalheria, decoração e lojas de vestuário, sindicatos, uma vez que somente podem ser considerados como insumos os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção dos serviços ou fabricação dos bens, ou seja, quando aplicados ou consumidos diretamente na produção dos bens ou na produção dos serviços, sendo que, nos casos de desembolsos com gastos em construções que devem ser ativados, representados por

projetos e mão-de-obra na construção de instalações, ampliações ou reformas, efetuados a construtoras e empreiteiras, e de "*despesas com manutenção de máquinas e equipamentos*" dos quais resultem aumento de vida útil superior a um ano, como tais gastos contribuem para mais do que um exercício, devem os mesmos segundo a técnica contábil, serem ativados para futura depreciação.

Em relação aos itens acima relacionados, para o deslinde dessa questão das glosas promovida pela Fiscalização, cabe inicialmente aqui transcrever o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, *in verbis*:

Lei nº 10.637/2002:

“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;”
(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Logo, a condição imposta para o aproveitamento dos créditos de PIS não-cumulativo, gerados pela aquisição de insumos com incidência da contribuição, é o efetiva utilização do insumo no processo produtivo, não podendo o termo "insumo" ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para as atividades da empresa, mas, tão-somente, aqueles bens/serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, sejam efetivamente aplicados na produção ou fabricação do produto.

Assim sendo, sem razão a recorrente, devendo ser mantida a decisão recorrida em sua integralidade.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Antônio Lisboa Cardoso - Relator