



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.905275/2011-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-008.818 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2021
Recorrente CP KELCO BRASIL S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE.

A não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS deve se performar não mais de uma perspectiva “Entrada vs. Saída”, mas de uma perspectiva “Despesa/Custo vs. Receita”, de modo que o legislador permitiu a apropriação de créditos que ultrapassem a vinculação física e recaiam sobre o aspecto econômico da operação de entrada de bens e serviços.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. INSUMO. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-008.816, de 23 de março de 2021, prolatado no julgamento do processo 10865.905273/2011-97, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Ronaldo Souza Dias, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente) e Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se do Pedido de Ressarcimento, referente a créditos na apuração não cumulativa da CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP relativos a mercado externo. A esse pedido a contribuinte vinculou declaração de compensação.

A DRF em Limeira emitiu o Despacho Decisório reconhecendo em parte o direito creditório e homologando a compensação efetuada até o limite desse crédito reconhecido, com base no Termo de Encerramento de Ação Fiscal.

Cientificada do despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, suscitando nulidade do despacho por cerceamento do direito de defesa em razão da não indicação dos critérios e cálculos realizados para determinação dos valores glosados, o que teria cerceado o seu direito de defesa, nos termos dos arts. 11 e 59 do Decreto nº 70.235/72. Além disso, traz argumentos de mérito a respeito das glosas realizadas sobre aquisição de energia térmica em forma de vapor e despesas com custos de montagem e instalação de ativo imobilizado.

Diante disso, a DRJ concluiu pelo parcial provimento da manifestação, revertendo as glosas sobre aquisição de energia térmica (vapor) e homologando crédito adicional. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

VAPOR. INSUMO. CRÉDITO.

A aquisição de energia térmica na forma de vapor antes da edição da Lei nº 11.488, de 2007, que deu nova redação ao inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, gera crédito quando se tratar de insumo.

DEPRECIÇÃO ACELERADA. MONTAGEM. INSTALAÇÃO. CRÉDITO.

A hipótese de aproveitamento de crédito acelerado prevista no §14 do art.3º da Lei nº 10.833, de 2003, somente se aplica à aquisição de máquinas e equipamentos, não se estendendo a despesas com montagem e instalação.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário sobre os créditos não homologados, referentes as despesas de montagem e instalação de ativo imobilizado, que, segundo ela, compõe o custo de aquisição do mesmo e deveriam ser reconhecidos por força do disposto no §14 do art. 3º da Lei 10.833/03.

É o relatório.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3401-008.818 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.905275/2011-86

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos legais exigidos, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Conforme indicado no relatório, trata-se de compensação de COFINS relativa a insumos do processo produtivo na sistemática da não-cumulatividade. Considerando o que foi reconhecido pela DRF e DRJ em suas decisões, restou para discussão atual apenas os créditos referentes a custos de montagem e instalação de ativo imobilizado.

Na visão da DRJ, tais custos não são creditáveis, na medida que sua homologação não encontra guarida na disposição legal, *in verbis*:

“Pela leitura do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, verifica-se que esse dispositivo permite a depreciação acelerada exclusivamente em relação à aquisição de máquinas e equipamentos.

[...]

Nos termos do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, as normas que implicam desoneração de tributos deve ser interpretada literalmente, não cabendo estender a hipótese da depreciação acelerada para casos não previstos expressamente pela legislação.

Destarte, no caso em tela, não há como estender a hipótese da depreciação acelerada às despesas com montagem e instalação, estando correto o entendimento do auditor fiscal.” (fl. 78)

Por sua vez, a recorrente defende a possibilidade de creditamento dos custos de aquisição de ativo imobilizado da seguinte forma:

“10 - Importante observar que o parágrafo 14, do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 em nenhum momento define exatamente o que deve ser considerado como “Valor de Aquisição”, ou seja, se este é o preço da máquina ou equipamento considerado isoladamente ou se é o total da nota fiscal de aquisição da máquina ou equipamento, englobando o valor da instalação e montagem discriminados na respectiva nota fiscal.

11 - Saliente-se que de acordo com as normas emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (“CFC”), o “valor de aquisição” de um bem do ativo imobilizado corresponde ao seu “custo contábil”. Por sua vez, o custo contábil compreende o seu “preço de aquisição” (ou seja o montante efetivamente pago pela máquina ou equipamento) e quaisquer outros custos diretamente atribuíveis para instalar e colocar o ativo em condições operacionais para o uso pretendido. Veja o comando translúcido exarado pela Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TG 27 (R3), publicada no Diário Oficial da União em 06 de novembro de 2015:

“Elementos do custo

16. O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

(a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;

(b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração; (...)

17. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são: (...)

(d) custos de instalação e montagem;”

12 - Ou seja, as normas de contabilidade de regulam o registro do ativo imobilizado comprovam, a toda evidência, que o valor pelo qual deve ser registrado o bem incorporado ao Ativo Imobilizado é o **Valor de Aquisição**, este entendido como sendo **o preço pago na aquisição somado a todos os demais encargos adicionais (custos)**.

13 - Assim, o valor de aquisição de bem do ativo imobilizado não é composto somente pelo preço pago em relação à máquina/equipamento, abarcando os encargos financeiros referentes, por exemplo, a montagem ou instalação dos bens, que devem ser capitalizados até o momento em que o bem estiver em condições de operação.

14 - Tais custos tanto compõem o Valor de Aquisição das máquinas e equipamentos do ativo imobilizado, que são considerados diretamente atribuíveis e ativáveis.” (grifos no original)

Ora, entendo que assiste razão à recorrente. Isto porque o §14 do art. 3º da Lei nº 10.833/03, de fato, não define de forma exaustiva o que deve ou não ser considerado dentro do valor de aquisição do ativo imobilizado:

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

[...]

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, **relativo à aquisição de máquinas e equipamentos** destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

Portanto, não se trata de dar ou negar provimento com base unicamente no §14 do art. 3º da Lei nº 10.833/03, já que não resta definido quais elementos compõem o “valor de aquisição” de máquinas equipamentos, sendo necessária análise mais ampla.

Para tanto, cabe iniciar a presente análise pelo conceito de ativo imobilizado, que é delineado por meio da Lei n. 6.404/76 (“Lei das S.A.”), que em seu art. 179, IV, com alterações promovidas pela Lei n. 11.638/2007, estabelece que devem ser registrados no ativo imobilizado:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

[...]

IV – **no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;** (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) – grifo nosso

A partir disso, cabe verificar quais elementos são classificados no ativo imobilizado e de que forma são registrados, fazendo-se necessário recorrer ao Pronunciamento n. 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), aprovado pela Deliberação CVM n. 583/2009 e pela Resolução CFC n. 1.177/2009, por ser este o documento que dispõe sobre as premissas práticas para o registro contábil de um determinado dispêndio como ativo imobilizado.

Neste sentido, relevante transcrever para análise os itens 6 e 7 do CPC-27, que tratam de definições, e os itens 16 e 17 e dispõem sobre os elementos de custo, senão vejamos:

Definições

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados: Valor contábil é o valor pelo qual um ativo é reconhecido após a dedução da depreciação e da perda por redução ao valor recuperável acumuladas. [...]

Ativo imobilizado é o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período. Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

7. O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se: (a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

Elementos do custo

16. O custo de um item do ativo imobilizado compreende: (a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; **(b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;** (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

17. **Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:** (a) custos de benefícios aos empregados (tal como definidos no Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado; (b) custos de preparação do local; (c) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação); **(d) custos de instalação e montagem;** (e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e (f) honorários profissionais.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, resta claro que os custos de instalação e montagem são custos diretamente atribuíveis ao ativo imobilizado, visto sua essencialidade para que as máquinas e equipamentos possam desempenhar sua atividade pretendida dentro da linha de produção.

Assim, não resta questionamento sobre a natureza de tais ativos imobilizados enquanto parte essencial ao processo produtivo da recorrente, e tendo sido esclarecido que os custos de instalação e montagem compõem o custo de aquisição do ativo imobilizado, entendendo que a decisão de piso deve ser revista e as glosas revertidas.

Por fim, deve-se destacar que este é o entendimento que prevalece nesta Turma – ainda que com formação um pouco diversa –, e no próprio CARF, é no sentido acima indicado, a exemplo do **Acórdão n. 3401-006.231**, proferido em 17/06/2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE.

A não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS deve se performar não mais de uma perspectiva “Entrada vs. Saída”, mas de uma perspectiva “Despesa/Custo vs. Receita”, de modo que o legislador permitiu a apropriação de créditos que ultrapassem a vinculação física e recaiam sobre o aspecto econômico da operação de entrada de bens e serviços.

COFINS. INSUMO. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por maioria de votos, para: (a1) afastar o lançamento em relação ao contrato JUR-988/98, vencido o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares; e (a2) afastar o lançamento em relação ao contrato JUR-328/2002, exceto no que se refere a conferência de materiais e auxílio administrativo, vencido o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que mantinha integralmente o lançamento nesse item; e (b) por unanimidade de votos, para: (b1) afastar o lançamento em relação ao contrato JUR-229/2005-F, exceto no que se refere a manutenção predial; (b2) afastar o lançamento em relação ao contrato JUR-1012/2007-A; (b3) afastar o lançamento em relação a fretes nacionais na aquisição de insumos importados; **(b4) afastar o lançamento no que se refere a custos de instalação de equipamentos do ativo imobilizado;** e (b5) manter a atuação em relação aos contratos Contrato JUR-562/98 e JUR 230/2005-F, e em relação aos demais itens lançados.*

Nestes termos, voto por conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

Fl. 7 do Acórdão n.º 3401-008.818 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.905275/2011-86