



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

Processo nº 10530.727128/2014-93
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3402-005.280 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de maio de 2018
Matéria PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Embargante AGRO INDÚSTRIA DO VALE DO SÃO FRANCISCO SA AGROVALE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EXISTÊNCIA.

Cabem embargos de declaração para sanar obscuridade, contradição ou omissão do julgamento embargado. Sendo constatado que uma das glosas de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS no regime não cumulativo não fora analisada expressamente pelo acórdão embargado, tal omissão deve ser sanada.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.

No regime não cumulativo das Contribuições, o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. DIREITO AO CRÉDITO. PIS. COFINS. CUSTOS COM MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS DA FASE AGRÍCOLA. PARTES E PEÇAS.

Estão aptos a gerar crédito das Contribuições os bens e serviços aplicados na atividade da agroindústria, seja na fase agrícola ou na fase industrial, passíveis de serem enquadrados como custos de produção, essenciais ao processo produtivo, dentre eles: os custos com manutenção de veículos (trator, trator esteira, motoniveladora, pulverizador, carregadora de cana, reboque utilitário, distribuidora de adubo, roçadeira, retroescavadeira, colhedora de cana, pá carregadeira, adubadeira, escavadeira hidráulica, caminhões, entre outros) e suas partes e peças de manutenção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, suprimindo a omissão apontada pela Embargante, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Carlos Augusto Daniel Neto e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos em tempo hábil pela Contribuinte, sob os pressupostos de omissão contradição no Acórdão embargado.

O processo administrativo em questão tem por objeto o conceito de insumo para fins de direito ao creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS, e, por conseguinte, na manutenção de diversas glosas discutidas no presente processo.

No julgamento do recurso voluntário interposto pelo Contribuinte, mediante o Acórdão nº 3402-004.074, de relatoria do Conselheiro Jorge Freire, com minha designação como redatora do Acórdão vencedor, este Colegiado deu parcial provimento ao recurso voluntário, com julgamento pautado na ementa a seguir:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

Tratando-se de processo de iniciativa da Administração Tributária, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

*BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.
AGROINDÚSTRIA. DIREITO AO CRÉDITO. PIS. COFINS.*

Estão aptos a gerar crédito das Contribuições os bens e serviços aplicados na atividade da agroindústria, seja na fase agrícola ou na fase industrial, passíveis de serem enquadrados como custos de produção.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Retratando o quanto decidido pela maioria do Colegiado em sessão de julgamento,¹ o voto vencedor apresentou a seguinte conclusão:

Pois bem. Pela análise do criterioso relatório formulado pelo Relator do caso, pude observar que os seguintes itens são capazes de gerar o direito ao crédito das Contribuições Sociais, devendo, portanto, serem canceladas as glosa pretendidas pela Fiscalização:

a) material de laboratório, equipamento de proteção e segurança;

b) água para irrigação, óleo diesel e partes e peças de manutenção aplicados na fase agrícola;

c) Serviços de ensaios laboratoriais, pesquisa e desenvolvimento experimental, locação de equipamentos de topografia e análise de amostras;

d) Serviços aplicados na atividade cultivo da cana-de-açúcar (aluguel de máquinas, equipamentos e veículos ligados à atividade agrícola [tratores, retroescavadeiras, etc], serviços relativos à manutenção do pivô, responsabilidade técnica no georeferenciamento, montagem de sistema de irrigação, e outros desta natureza);

e) Despesa de depreciação relativa aos setores de laboratório e topografia;

¹ Acórdão: "Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as seguintes glosas: a) material de laboratório, equipamento de proteção e segurança. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula; b) água para irrigação, óleo diesel e partes e peças de manutenção aplicados na fase agrícola. Vencido o Conselheiro Jorge Freire; c) Serviços de ensaios laboratoriais, pesquisa e desenvolvimento experimental, locação de equipamentos de topografia e análise de amostras. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula; d) Serviços aplicados na atividade cultivo da cana-de-açúcar (aluguel de máquinas, equipamentos e veículos ligados à atividade agrícola [tratores, retroescavadeiras, etc], serviços relativos à manutenção do pivô, responsabilidade técnica no georeferenciamento, montagem de sistema de irrigação, e outros desta natureza). Vencido o Conselheiro Jorge Freire e a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula quanto aos aluguéis de veículos; e) Despesa de depreciação relativa aos setores de laboratório e topografia. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula; f) Despesa de depreciação de bens do imobilizado utilizados na produção de cana-de-açúcar (manutenção do pivot, área de plantio, corte de cana, adubeira, setor laginha, setor caxangá, garagem de máquinas, garagem veículos leves/pesados, setor estados unidos, setor ipiranga, setor maniçoba, setor pancarauy, caldeiraria agrícola, fabricação de pré-moldados). Vencido o Conselheiro Jorge Freire. Designada a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz. Sustentou pela recorrente o Sr. Silvio Gomes Cardozo, RG 721.555 -SDS/PE, procurador da recorrente."

f) Despesa de depreciação de bens do imobilizado utilizados na produção de cana-de-açúcar (manutenção do pivot, área de plantio, corte de cana, adubeira, setor laginha, setor caxangá, garagem de máquinas, garagem veículos leves/pesados, setor estados unidos, setor ipiranga, setor maniçoba, setor pancaraúy, caldeiraria agrícola, fabricação de pré-moldados).

A decisão foi objeto de embargos de declaração por parte da Contribuinte, parcialmente acolhido pelo despacho de fls 4.061 a 4.066, com fundamento no art. 65, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF no 343 de 2015, apenas no que tange ao ponto constante do item "b", que trata de "partes e peças de manutenção aplicados na fase agrícola".

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

De acordo com o despacho de admissibilidade, os Embargos de Declaração são tempestivos e preenchem os requisitos do artigo 65, §3º do Regimento Interno do CARF. Assim, passo ao mérito.

Segundo a Embargante, o Acórdão foi omissivo, uma vez que deixou de apreciar pontos sobre o qual o Colegiado deveria ter se pronunciado, precisamente, com relação ao item "b", que trata de "partes e peças de manutenção aplicados na fase agrícola", posto que não está identificado, com precisão, os bens e serviços que compõem esse item, quando confrontado com a informação do Anexo VI (Glosa de Bens Utilizados como Insumos) do TVF. Tal Anexo é composto por dezenas de itens, dentre os quais destacam-se: "custo agrícola", "manutenção de veículos leves/pesados", "insumos não utilizados na indústria", "material de construção", "insumos não vinculados à produção" etc.

Pois bem.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 22/78) relata que foram auditados os créditos dos bens utilizados como insumos (anexo I), serviços utilizados como insumos (anexo II), despesas com energia elétrica (anexo III), bens do ativo imobilizado (anexo IV) e devoluções de venda (anexo V), sendo que nos anexos de VI a IX constam as notas fiscais dos créditos glosados. Especificamente no Anexo VI estão as " GLOSAS DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS".

Ademais, conforme consta do relatório do Acórdão embargado, com arrimo na Solução de Consulta nº 29 - SRRF03/Disit, de 19/10/2012 e Solução de Consulta nº 65 - SRRF08/Disit, de 13/03/2013, a Fiscalização concluiu que no caso da Fiscalizada, os desembolsos empregados na atividade de plantio e cultivo da cana-de-açúcar não são considerados insumos, para fins de geração de créditos de PIS e Cofins não-cumulativos, na etapa de produção industrial do álcool e do açúcar.

Por tal fundamento, no que é importante para o julgamento dos presentes embargos, foram glosados os créditos com as origens indicadas a seguir, em trechos selecionados do TVF:

"I - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS (linha 02, ficha 16A):

1 - aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições (...);

2 - produtos não enquadrados como insumos (...);

3 - Custeio agrícola (...) água para irrigação

(...)

93. Assim, considerando a destinação da água, tais gastos não geram direito a crédito das contribuições.

94. Tem-se, ainda, que todos os veículos indicados no processo produtivo da fiscalizada referem-se a veículos utilizados na produção da cana-de-açúcar, podendo ser citados: trator, trator esteira, motoniveladora, pulverizador, carregadora de cana, reboque utilitário, distribuidora de adubo, roçadeira, retroescavadeira, colhedora de cana, pá carregadeira, adubadeira, escavadeira hidráulica, caminhões, entre outros.

95. Por conseguinte, os custos de manutenção de tais veículos relacionam-se à atividade agrícola, o que enseja a exclusão de tais gastos no cálculo do crédito das contribuições, conforme motivos explicitados anteriormente. De fato, as partes e peças de reposição empregadas nas máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem ao critério para caracterização como insumos.;

(...)

4 - óleo diesel (...);

5 - partes e peças para manutenção - esclarece a fiscalização que partes e peças que sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando diretamente no processo de fabricação ou produção dos referidos bens geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que tais despesas não estejam obrigadas a ser incluídas no ativo imobilizado, que seria o caso dos dispêndios que acarretem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorra sua aplicação, consoante estabelece o art. 346 do RIR/99. *"Desse modo, referidos dispêndios efetuados deixarão de ser contabilizados como despesas, por caracterizarem imobilização de patrimônio, passando a gerar créditos decorrentes de depreciação futura"*. Afirmo o Fisco que *"foi identificado que parte dos bens indicados pela fiscalizada como peças de reposição das máquinas e equipamentos do processo produtivo configuram-se como produtos utilizados na formação de bens do Ativo Imobilizado"*, daí a glosa. Afirmo, ainda, que apenas veículos pesados, utilizados apenas na fase agrícola, foram listados como partícipes do processo produtivo da empresa, *"por isso, também os gastos com a manutenção de tais veículos não foram considerados no cálculo"*; igualmente foram glosados os créditos decorrentes de custos de manutenção dos veículos relacionados à atividade agrícola, o que enseja a exclusão de tais gastos no cálculo do crédito das contribuições. *"De fato, as partes e peças de reposição empregadas nas máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo produtivo da cana-de-açúcar, ou seja, sua semeadura, colheita e transporte até a usina onde será fabricado o açúcar, não atendem ao critério para caracterização como insumos"*, entende a fiscalização.

6 - materiais de construção (...)"

A confusão adveio porque, no relatório do Acórdão embargado, não foi mencionado expressamente que dentro do item 3 do Tópico I (glosa de bens utilizados como insumos), além da "água para irrigação", também constavam as *custos com manutenção de veículos relacionados à fase agrícola*. Por isso é que o Colegiado, pautando-se no relatório lido em sessão, não se manifestou expressamente sobre a possibilidade de reversão de tais glosas no momento do julgamento, e, conseqüentemente, tampouco tal situação foi retratada no voto vencedor.

Pois bem. Nas palavras de Candido Rangel Dinamarco, "*omissão é a falta de exame de algum fundamento da demanda ou da defesa, ou de alguma prova, ou de algum pedido etc*".² Trazendo o instituto para o âmbito do processo administrativo fiscal federal, o artigo 65 do Regimento interno do CARF dispõe que "cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma."

Por tudo quanto exposto, já se constata que existe *in casu* a omissão alegada pela Embargante (falta de análise das glosas com manutenção de veículos da fase agrícola - item 3 do Tópico I acima citado), a ser suprida pelo presente julgamento.

Tendo sido sedimentada a questão posta para análise, devemos lembrar que a razão de decidir desse Colegiado, no julgamento do Recurso Voluntário, foi de que, *in casu*, a autoridade lançadora e o relator não possuíam razão ao excluir as despesas da fase agrícola no cômputo dos créditos relativos à Contribuição ao PIS e a COFINS que tem direito a Recorrente.

Nesse sentido, destaco o quanto decidido no voto vencedor do Acórdão embargado:

Como bem destacado pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro no Acórdão n. 3402-003.817, julgado por este mesmo Colegiado, haja vista a adoção do conceito de insumo destaco no item precedente, "é natural que, em se tratando de uma agroindústria, exatamente como ocorre no caso decidendo, a fase agrícola da atividade empresarial e, por conseguinte, os insumos ali consumidos, também seja levada em consideração para fins de creditamento de PIS e COFINS." Afinal, sendo rechaçada a aproximação do conceito de insumo de IPI para fins do direito ao crédito, cai por terra a separação normalmente feita pela Fiscalização entre a fase agrícola e a industrial das agroindustrial, sendo que somente a segunda fase (indústria propriamente dita) seria capaz de possuir insumos com o respectivo direito ao crédito de PIS e COFINS.

Com efeito, esse tem sido o entendimento adotado pelo CARF, como podemos depreender da ementa abaixo colacionada, cujo processo administrativo tratava justamente de direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas na produção de açúcar e álcool:

Ementa

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

² Instituições do Direito Processual Civil, Malheiros Editores, 2005, vol. III, página 688.

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

**CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.
CONCEITO. AGROINDÚSTRIA. FASE AGRÍCOLA.**

Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa do PIS/Pasep ou da Cofins, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que sejam neles empregados indiretamente.

No caso da agroindústria, admite-se o creditamento não só dos bens e serviços qualificados como insumos na própria industrialização, mas também daqueles insumos utilizados na fase agrícola que lhe precede. (...).

(CARF; 2ª Turma da 4ª da 3ª Seção; Processo n. 16004.720550/2013-71; Acórdão n. 3402-003.041. j. em 27/04/2016.) (grifei).

Daí é que, dentre outras glosas revertidas, estavam as do item "b" da conclusão do Acórdão embargado "partes e peças de manutenção aplicados na fase agrícola".

Ocorre que, pela leitura do lançamento tributário, transcrita alhures, fica claro que tanto os custos com manutenção de veículos postos no item 3 ("Custeio Agrícola) do Tópico I - ("BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS (linha 02, ficha 16A"), quanto os custos com partes e peças de veículos descrita no item 5 (parte e peças para manutenção), seguem rigorosamente a mesma lógica para a glosa: referiam-se à fase agrícola da produção da Recorrente,

Disto já se conclui que, tendo sido a razão de decidir do voto vencedor - aqui adotada novamente - o entendimento de que estão aptos a gerar crédito das Contribuições os bens e serviços aplicados na atividade da agroindústria, seja na fase agrícola ou na fase industrial, passíveis de serem enquadrados como custos de produção, todos os custos de manutenção dos veículos utilizados na fase atividade agrícola, integram o conceito de insumo para fins de credimentamento da Contribuição ao PIS e da COFINS, conforme motivos explicitados no acórdão embargado.

Assim, devem ser canceladas as glosas referentes à manutenção de veículos, item 3 ("Custeio Agrícola) do Tópico I - ("BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS (linha 02, ficha 16A") do TVF.

Como decorrência da supressão da referida omissão, a Recorrente demanda esclarecimento a respeito do fato de que, no Anexo VI, existe mais de um "motivo" para as glosas perpetradas pela Fiscalização relativamente às partes e peças de manutenção de veículos automotivos, conforme consta no despacho de admissibilidade dos embargos:

Anexo VI - Bens Utilizados como Insumos apresenta em sua planilha uma coluna com identificações relacionadas ao "motivo da glosa" nas quais reproduzo a seguir:

CENTRO DE CUSTO – AGRÍCOLA;

CENTRO DE CUSTO – AUTOMOTIVO (MANUTENÇÃO VEÍCULOS LEVES/PESADOS);

NÃO UTILIZADO NA INDÚSTRIA;

MATERIAL DE CONSTRUÇÃO;

BENS NÃO VINCULADOS À PRODUÇÃO

MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS (MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS LEVES/PESADOS/CUSTEIO AGRÍCOLA);

BENS PARA ATIVO IMOBILIZADO;

PRODUTOS TRIBUTADOS À ALIQUOTA ZERO;

ÁGUA PARA IRRIGAÇÃO;

OPERAÇÃO SEM DIREITO A CRÉDITO;

PRODUTOS NÃO VINCULADOS À PRODUÇÃO

Pela análise do Anexo VI (fls 318 e seguintes), é possível depreender que os "motivos da glosa" que dizem respeito a matéria discutida nesses embargos (manutenção de veículos da fase agrícola e partes e peças de veículos da fase agrícola) são os seguintes: i) CENTRO DE CUSTO – AUTOMOTIVO - MANUTENÇÃO VEÍCULOS LEVES/PESADOS; ii) NÃO UTILIZADO NA INDÚSTRIA; iii) MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS LEVES/PESADOS/CUSTEIO AGRÍCOLA. Ademais, o que foi glosado sob o motivo da "CENTRO DE CUSTO – AGRÍCOLA" já estava abarcado sem sombra de dúvidas pela decisão anterior.

Por tudo quanto exposto, voto por acolher os presentes embargos de declaração, suprimindo a omissão apontada pela Embargante, para: i) cancelar a glosa referente à manutenção dos veículos utilizados na fase agrícola do seu processo produtivo; ii) esclarecer que o cancelamento das glosas constantes do Anexo VI do TVF deve se dar com relação aos seguintes motivos ali indicados: CENTRO DE CUSTO – AUTOMOTIVO - MANUTENÇÃO VEÍCULOS LEVES/PESADOS; NÃO UTILIZADO NA INDÚSTRIA; e MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS LEVES/PESADOS/CUSTEIO AGRÍCOLA; e CENTRO DE CUSTO – AGRÍCOLA.

Thais De Laurentiis Galkowicz