



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

Processo nº 13827.001007/2010-57
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3402-005.297 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2018
Matéria PIS e Cofins
Embargante COSAN S/A INDUSTRIA E COMERCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. AUSÊNCIA DE OMISSÃO OU CONTRADIÇÃO.

Devem ser rejeitados os embargos quando constatado que não há omissão na decisão questionada, sendo vedada, pela via transversa dos embargos, nova discussão sobre questões de mérito já apreciadas pelo Colegiado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Embargos Rejeitados

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade dos votos, em rejeitar os embargos de declaração, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (presidente da turma), Maria Aparecida Martins de Paula, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo e Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo contribuinte em face do Acórdão nº 3402002.396, de 22 de julho de 2014, que foram admitidos para sanar omissão e contradição de apreciação do creditamento de serviços utilizados como insumos e aluguel de veículos relacionados à fase agrícola na produção de açúcar e álcool.

O processo trata de Auto de Infração para constituição de crédito de Cofins e PIS/Pasep não cumulativos, relativo aos períodos de 01/10/2005 a 31/12/2005, em razão de diversas glosas de créditos da não cumulatividade, dentre elas a glosa de crédito sobre serviços e alugueis de veículos utilizados na fase agrícola da produção de açúcar e álcool.

Em recurso voluntário, a recorrente pugnou que os serviços objetos da glosa são indispensáveis ao desenvolvimento das suas atividades agroindustriais, enquadrando-se no conceito de insumo esculpido pela lei e adotado por este tribunal. Quanto aos alugueis, afirma que tem direito relativo ao aluguel de veículos utilizados em diversas atividades da empresa, como o aluguel de veículos para transporte agrícola ou destinado a supervisão de serviços agrícolas, fundamentado no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Já o relator da decisão embargada votou com relação aos itens glosados da seguinte forma:

Na sua manifestação sobre a diligência efetuada para esclarecer a utilização de cada serviço (recarga de extintores, higienização, transporte de resíduos, manutenção de big bag, serviços em veículos e vulcanização de pneus) envolvido no caso, o sujeito passivo se limitou a discordar de forma generalizada da conclusão da diligência. Não houve uma dissecação pela Recorrente dos serviços utilizados e a efetiva aplicação em seu processo produtivo. Um vez que o ônus da prova é da Recorrente, entendeu que as glosas foram corretas.

(...)

Foram alugados diversos veículos para executar várias funções (Diretoria Agrícola, Imobiliário, Administração e Controle Agrícola, , Arrendamento, Imobilizado, Colhedeira de Cana Picada, Departamento de fornecedor de cana, Diretoria Industrial, Fiscal, Mão de Obra Agrícola, Patrimônio, Segurança do Trabalho, Segurança Patrimonial, Serviço Social, Serviços Administrativos, Supervisão Serviços Agrícolas, Topografia, Transporte Agrícola e Transporte Industrial) No seu entendimento, apenas a colheitadeira de cana picada poderia ter seu custo agregado ao valor dos créditos por ter relação com a

atividade de produção da empresa nos termos do inciso IV, art. 3º das Leis nº10.637/2002 e 10.833/2003.

Os demais Conselheiros do Colegiado seguiram o entendimento do Relator, mantendo as glosas desses itens operadas pela Fiscalização.

Intimada da decisão ora embargada, a recorrente opôs embargos de declaração alegando que houve omissão e contradição na manutenção da glosa relativa aos "serviços agrícolas". A omissão estaria caracterizada pelo fato de as alegações contidas no recurso voluntário e na manifestação sobre a diligência, ao contrário do afirmado pelo relator, terem sido apresentadas de forma específica e não genérica (vide itens 23 a 25 dos embargos). Já a contradição estaria caracterizada pelo fato do Acórdão ter admitido o crédito em relação a bens empregados na atividade agrícola, mas mantido a glosa sobre os serviços empregados na mesma atividade, sendo que ambos possuem o mesmo fundamento legal (vide itens 18 a 22 dos embargos). Ainda segundo a defesa, teria havido contradição quanto à manutenção da glosa do aluguel de veículos empregados na atividade industrial, pois, valendo-se da mesma base legal, o colegiado reverteu a glosa sobre colheitadeiras, mas manteve a glosa sobre outros veículos que também são empregados na atividade agrícola junto com as colheitadeiras (itens 28 a 34 dos embargos).

Na forma regimental, o Presidente da Quarta Câmara admitiu o presente recurso, determinou que o processo fosse submetido a sorteio e, em seguida, distribuído para deliberação do Colegiado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo

Os Embargos de Declaração são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual devem ser conhecidos por este Colegiado.

Como se sabe, os embargos de declaração são o recurso que tem por finalidade aclarar ou integrar qualquer tipo de decisão que padeça dos vícios de omissão, obscuridade ou contradição. Servem ainda para corrigir-lhe eventuais erros materiais. Sua função principal é sanar esses vícios da decisão. Não se trata de recurso que tenha por fim reformá-la ou anulá-la (embora o acolhimento dos embargos possa eventualmente resultar na sua modificação), mas aclará-la e sanar as suas contradições, omissões ou erros materiais.

No caso concreto, a Embargante, inicialmente, aponta que no acórdão recorrido houve omissão na manutenção da glosa relativa aos serviços agrícolas, nos seguintes termos:

No que se refere à omissão, esclarece-se que tanto a impugnação quanto o recurso voluntário da Embargante possuem tópico exclusivo em que se discute a ilegalidade das glosas relativas a despesas com serviços por serem necessários e pertinentes ao

processo produtivo, ainda que não aplicados diretamente à fabricação.

(...)

Destarte, não houve discordância genérica por parte da Embargante com relação a tal tópico, o que implica em omissão, por parte do acórdão embargado, em deliberar sobre os argumentos e fatos apresentados, os quais demonstram a necessidade de reconhecer o direito creditório da Embargante relacionado com o dispêncio com a contratação de tais serviços.

Da leitura do acórdão embargado, observa-se que o tema foi enfrentado em tópico específico pelo Conselheiro Relator, nos termos a seguir transcritos:

3) Custos com Serviços.

Autoridade Fiscal.

Todos os serviços apresentados como vinculados a um centro de custo ligado à produção foram mantidos, exceto alguns serviços que não atendem o conceito de insumo, conforme citado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 26), como por exemplo, recarga de extintores, higienização, transporte de resíduos, manutenção de big bag, serviços em veículos, vulcanização de pneus. Serviços utilizados na produção: serviços de locação de equipamentos utilizados na produção, serviços na manutenção das moendas, caldeiras, turbinas, esteiras e demais equipamentos instalados nos setores lavagem de cana, moagem, tratamento do caldo, fermentação, fabricação de açúcar, geração de vapor, refinaria, ensacamento de açúcar e destilaria.

Esses itens foram mantidos conforme apresentado nas planilhas fornecidas pela empresa e não fazem parte do Anexo II Despesas Glosadas e Apuração da Base de Cálculo dos Créditos PIS Cofins 1º Trimestre 2006 (fls. 36/714).

Sujeito Passivo.

No recurso voluntário o recorrente alega: No item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo.

Registre-se, por exemplo, que para a industrialização do açúcar e do álcool é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se serviços especializados essenciais e inerentes ao processo de produção.

Além disso, a Recorrente também não pode se conformar com a indevida glosa dos custos relacionados a armazenagem de álcool e açúcar, ao transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias. Não há como negar que essas despesas estão diretamente ligadas ao processo produtivo. Por conta disso, é absolutamente ilegal e injusta a limitação temporal pretendida pela fiscalização, em atenção ao princípio da não cumulatividade.

Na manifestação contra as conclusões da diligência, se pronunciou o recorrente da seguinte forma:

“A fiscalização parte da equivocada premissa de que todos os bens e serviços utilizados na parte agrícola de produção não podem encontrar-se albergados pelo conceito de insumo, por entender que o processo de fabricação do açúcar e do álcool apenas se inicia quando da entrada da cana de açúcar na usina onde será processada.

A premissa firmada mostra-se em absoluta dissonância com a realidade fática e com a legislação que alberga os créditos indevidamente glosados. Percebe-se a prima facie que todos os serviços acima aludidos encontram-se albergados pela conceituação de insumo já devidamente esculpida pela lei e adotada pelo Tribunal Administrativo e, uma vez que tais serviços são indispensáveis ao desenvolvimento das atividades agroindustriais da Manifestante, deverão necessariamente gerar direito ao creditamento de PIS e COFINS, enquadrando-se como insumos da atividade, nos moldes do item III.2 desta manifestação.

Aliás, o próprio enquadramento jurídico da Recorrente como empresa agroindustrial já evidencia que a mesma deve, obrigatoriamente, ser responsável por parte da produção de sua matéria-prima, tal como preconizam o art. 22-A da lei 8.212, e o art. 2º, § 5º da IN 971/09.

Ora, depreende-se dos aludidos dispositivos que toda agroindústria possui como parte de seu processo produtivo a produção própria (integral ou parcial) de sua matéria-prima. No caso da Recorrente, o açúcar e o álcool constituem apenas o resultado final (produto) do processo produtivo realizado no qual a produção da cana de açúcar encontra-se inserida, e que tem início com a análise e obtenção da terra (própria ou de terceiros), planejamento (mediante levantamento topográfico, etc.) preparo, plantio e colheita da cana de açúcar, conforme demonstrado no item III.3 supra.

Verifica-se, desse modo, que a atividade agrícola de uma empresa agroindustrial do setor sucroalcooleiro tem intrínseca vinculação com a atividade de produção do açúcar e do álcool, razão pela qual todos os serviços utilizados na área agrícola da Manifestante devem ser consideradas como insumo, posto que encontram-se inseridas no processo produtivo da Manifestante.

Sendo assim, os bens e serviços listados no termo de diligência, bem como aqueles elencados no Termo de Verificação Fiscal não merecem prosperar, posto que afiguram-se indispensáveis ao desenvolvimento do processo produtivo da Manifestante, concedendo o direito creditório de PIS e COFINS com fulcro no art. 3º, inciso II, das leis nº 10.637/02 e 10.833/03.”

Como se pode notar, o sujeito passivo se limitou a discordar de forma generalizada da conclusão da diligência. Não houve

dissecação pelo recorrente dos serviços utilizados e a efetiva aplicação em seu processo produtivo.

Pela perspectiva apresentada nos autos, levando em conta que o ônus da prova é do recorrente, entendo que as glosas efetuadas pela fiscalização e mantidas pela Delegacia de Julgamento estão corretas.

Pela leitura do trecho do voto condutor acima reproduzido, não se verifica qualquer omissão no acórdão recorrido quanto ao tema. Ao contrário do afirmado pela Embargante, na decisão recorrida foi explicitamente enfrentado o tema. Em observação a toda a argumentação da Recorrente apresentadas em Recurso Voluntário, o Conselheiro Relator concluiu que esta foi feita de forma generalizada, sem especificação de cada serviço utilizado e sem a demonstração da efetiva aplicação em seu processo produtivo. Sendo que o ônus da prova nesse caso caberia a empresa, que não cumpriu a sua obrigação, manteve-se a glosa operada pela fiscalização.

Quanto a contradição suscitada pela Recorrente, concernente ao mesmo tema, a embargante assim expôs os motivos alegados:

Dessa forma, ao admitir como insumos e, portanto, deferir o creditamento de bens agrícolas relacionados com o processo produtivo, conforme se verifica do item 13 destes embargos, o acórdão embargado incorreu em contradição ao rejeitar o creditamento dos serviços empregados na área agrícola, os quais, por observarem os mesmos fundamentos legais relativos aos bens, deveriam, por coerência, ensejar o mesmo direito creditório.

Depreende-se que o Contribuinte entende haver contradição no acórdão recorrido uma vez que o Relator cancelou a glosa de bens utilizados como insumos e ter mantido aquelas glosas relativas aos serviços utilizados como insumos, uma vez que tanto os bens, como os serviços, foram utilizados na mesma fase agrícola da sua produção.

O vício da contradição é a falta de coerência da decisão. Pode manifestar-se de várias maneiras: pela incompatibilidade entre duas ou mais partes do dispositivo, duas ou mais partes da fundamentação, ou entre esta e aquele¹.

Conforme informa em seu voto, o Relator, em se tratando de créditos sobre insumos na não cumulatividade do PIS/COFINS, cada item deve ser analisado em consonância com o conceito de insumo utilizado e de acordo com o seu envolvimento no processo produtivo, para então definir a possibilidade de aproveitamento do crédito. Se a Recorrente na fase inquisitorial e no contencioso não detalhou a utilização de cada item de bem ou serviço na sua atividade produtiva, resta correta a manutenção da glosa.

No presente caso, entendo que não há contradição alguma quando o Relator cancela a glosa com relação aos bens utilizados como insumos e mantém a glosa com relação aos serviços utilizados como insumos, ainda que aplicados na mesma atividade agrícola da produção, isso porque o relator entendeu que no caso dos bens as provas apresentadas foram suficientes para comprovação do direito creditório, enquanto que no caso dos serviços a Recorrente não logrou êxito em demonstrar a sua aplicação no processo produtivo a fim de infirmar a glosa operada pela fiscalização.

¹ Gonçalves, Marcus Vinicius Rios
Direito processual civil esquematizado, 8. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017.
(Coleção esquematizado® / coordenador Pedro Lenza)

Percebe-se, pelas argumentações da Recorrente, que, na verdade, esta busca rediscutir a matéria já decidida no acórdão recorrido naqueles pontos que lhe foram desfavoráveis, o que não é cabível por meio dessa via recursal. A mera discordância com o resultado do julgamento não autoriza a utilização desse tipo de recurso para visar a alteração da decisão.

Assim, rejeito os embargos quanto as glosas de serviços, pois não foram identificados no acórdão atacado os vícios de omissão e contradição suscitados pela Recorrente.

Em seguida, a Recorrente também alega ocorrência de contradição na decisão concernente a aluguéis de veículos, nos seguintes termos:

Dessa forma, com a devida vênia, resta configurada a contradição existente na decisão embargada, na medida em que, por um lado, concede o direito creditório relativo ao aluguel de colhedeiras, mas, por outro lado, denega o mesmo direito relativo ao aluguel de veículos para transporte agrícola ou supervisão de serviços agrícolas.

No acórdão recorrido, o Relator expôs as considerações das partes quanto a matéria, a seguir reproduzidas:

4) Custos com Aeronave, embarcação e veículos.

Autoridade Fiscal.

(...)

Veículos – Identificadas glosas de pagamentos de aluguel de veículos que foram utilizados nos centros de custos: Diretoria Agrícola, Imobiliário, Administração e Controle Agrícola, Arrendamento Imobilizado, Colhedeira de Cana Picada, Departamento de Fornecedor de Cana, Diretoria Industrial, Fiscal, Mão de Obra Agrícola, Patrimônio, Segurança do Trabalho, Segurança Patrimonial, Serviço Social, Serviços Administrativos, Supervisão Serviços Agrícolas, Topografia, Transporte Agrícola e Transporte Industrial.

Conforme prevê as Leis 10.637/02 e 10.833/03, artigo 3º, inciso IV, é permitido descontar créditos sobre aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a PJ, utilizados nas atividades da empresa, não existindo previsão legal para veículo.

Sujeito Passivo.

No recurso voluntário o recorrente afirma que o art. 3º, IV, da Lei nº10.833/2003 permite o crédito das contribuições referentes aos alugueis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica e que sejam utilizados nas atividades da empresa.

Já na manifestação sobre a diligência, o recorrente foi mais minucioso e arrematou:

Assim como no que toca as glosas perpetradas sobre bens e serviços, as glosas mantidas sobre os dispêndios sobre veículos e aeronaves possuem como fundamento premissa da autoridade fiscal de que a área agrícola não faz parte do processo produtivo da Manifestante, aplicando-se o equivocado conceito de insumo preconizado pelas IN nº 247/2002 e IN nº 404/2004.

A mesma sorte socorre às glosas realizadas sobre veículos, uma vez que a fiscalização manteve a glosa sobre diversos maquinários agrícolas excluindo-os espuriamente do conceito de equipamentos crivados no art. 3º, inciso IV, das leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Não há como negar que a atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços, e, por isso mesmo, uma movimentação muito grande de máquinas e veículos, seja na colheita e no transporte de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas e equipamentos utilizados para realizar a integração do processo produtivo que se inicia no campo e é finalizado na transformação da matéria-prima ocorrida na indústria da Manifestante.

Resta comprovado que o processo de produção do açúcar e do álcool industrial se inicia com a atividade agrícola, sendo a etapa industrial apenas a parte final do processo. A título exemplificativo, veja-se que a glosa dos créditos pretendidos pela Manifestante atingiu centros de custos diretamente relacionados à atividade agrícola, tais como a atividade de colheita de cana, plantio, preparo do solo, transporte agrícola da colheita, entre outros, os quais são manifestamente indispensáveis à obtenção e tratamento do insumo de fabricação do açúcar e do álcool.

Impõe-se, desse modo, a análise do processo produtivo da Manifestante como um todo, não se podendo admitir a exclusão, de modo amplo, superficial e genérico, de todos os custos de produção relacionados à área agrícola, compreendendo o aluguel de aeronaves, embarcações e demais maquinários glosados pela pretensa classificação como veículos, todos sob o albrigue do art. 3º inciso IV, das leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

O acórdão recorrido, por sua vez, enfrentou a matéria nos seguintes termos:

Nos termos do art. 3º, IV das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, o sujeito passivo pode descontar créditos referentes à alugueis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, desde que utilizados no processo produtivo da empresa. Essa é a premissa que devemos ter em mente.

As aeronaves e as embarcações utilizadas no processo produtivo da sociedade não subsumem ao conceito de prédio, máquina ou equipamento, condição prevista em lei para inclusão destes custos no valor do crédito a ser descontado do valor do PIS ou da Cofins e até mesmo ressarcido ao contribuinte.

Na linha do entendimento mantido sobre o direito ao crédito das exações, ressalto que se o recorrente tivesse contratado o serviço de aplicação de agrotóxicos, fertilizantes, etc, e o serviço

utilizasse aeronaves para a execução, não teria dúvida em aceitar a inclusão dos custos no cálculo do crédito.

A mesma linha deve ser aplicada às embarcações, o custo com o serviço de transporte utilizado no processo produtivo da empresa, como já tratado em momento anterior, deve fazer parte do cálculo do crédito.

Não obstante, não foram contratados esses serviços acima mencionados.

Pelos autos, foram alugados aeronaves para executar a aplicação de agrotóxicos e fertilizantes e embarcações fluviais para transportar produtos agrícolas em rios e lagos existentes nas fazendas.

Por derradeiro, quanto aos veículos, é importante separar os de transporte e os que são considerados maquinários agrícolas.

De acordo com o apurado na diligência fiscal e não contraditado pelo recorrente, os veículos alugados correspondem:

*"Identificadas glosas de pagamentos de aluguel de veículos que foram utilizados nos centros de custos: Diretoria Agrícola, Imobiliário, Administração e Controle Agrícola, Arrendamento Imobilizado, **Colhedeira de Cana Picada**, Departamento de Fornecedor de Cana, Diretoria Industrial, Fiscal, Mão de Obra Agrícola, Patrimônio, Segurança do Trabalho, Segurança Patrimonial, Serviço Social, Serviços Administrativos, Supervisão Serviços Agrícolas, Topografia, Transporte Agrícola e Transporte Industrial."*

Como se pode notar foram alugados diversos veículos para executar várias funções. Ao meu sentir, apenas a colhedeira de cana picada poderá ter seu custo agregado ao valor dos créditos das exações,

(negritos nossos)

Observa-se que o Relator diferenciou aqueles aluguéis de veículos que são considerados de transporte e aqueles considerados maquinário agrícola. Nesse sentido, dentre os veículos alugados listados, o único considerado maquinário agrícola foi a "colhedeira de cana picada". Os demais, consequentemente, se caracterizaram como veículos de transporte.

Segundo o Relator, com exceção da colhedeira de cana picada aplicada na produção, os aluguéis dos demais veículos não se subsumiriam ao conceito de prédio, máquina ou equipamento, como condição prevista em lei para inclusão destes custos no valor do crédito a ser descontado do valor do PIS ou da Cofins, nos termos do inciso IV, art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Dessa forma, não há qualquer contradição entre a decisão e a fundamentação do acórdão recorrido, pois resta claro o motivo pelo qual levou ao cancelamento da glosa de aluguéis sobre colhedeira de cana picada e a manutenção da glosa com relação aos demais veículos, posto que o primeiro se subsumiu as condições estabelecidas em lei para dar direito a

crédito, enquanto os demais tiveram a glosa mantida por falta de previsão legal para o seu creditamento. A decisão é coerente ao dar provimento ao recurso voluntário com relação apenas aos aluguéis de um dos veículos (maquinário agrícola) e negar provimento com relação aos demais, pois, conforme consignado no voto, os veículos possuem utilizações diversas: transporte e maquinário agrícola.

Por fim, vale lembrar que é vedado, pela via transversa dos embargos, nova discussão sobre questões de mérito já apreciadas pelo Colegiado.

Em relação a esse ponto, entendo que também não assiste razão à embargante.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar os embargos de declaração opostos pelo sujeito passivo, uma vez que não foram identificados os vícios de omissão ou contradição apontados no acórdão nº3402002.396.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator