



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10510.900695/2012-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.156 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de dezembro de 2022
Recorrente TROPFRUIT NORDESTE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA.

Consolida-se definitivamente na esfera administrativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO REGISTRADOS COMO INSUMOS.

Possibilidade de utilização de créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços necessários à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. Necessidade de identificação de máquinas e equipamentos e sua vinculação ao processo produtivo para enquadrar-se como insumo.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-010.152, de 20 de dezembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10510.900694/2012-22, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocado(a), Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado(a), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo

(Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Renata da Silveira Bilhim, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

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 n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigmático.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório em litígio.

A Recorrente apresentou pedido de ressarcimento de créditos referentes à PIS-PASEP/COFINS, através de PER/DCOMP, em razão de suas operações de exportação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil deferiu em parte o pedido de ressarcimento. Tal decisão deu-se em razão de auditoria, que instou o contribuinte a apresentar provas de seu direito creditório e, após a análise da documentação apresentada, a Autoridade Tributária decidiu não reconhecer os créditos referentes à manutenção de máquinas e equipamentos, cuja a motivação foi atacada pela recorrente, através de Manifestação de Inconformidade.

A Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade insurgiu-se contra o indeferimento do crédito relativo às despesas de manutenção, reafirmando que as despesas referem-se à manutenção de equipamentos necessários ao seu processo produtivo, sem maiores especificações, e junta uma planilha com informações de notas fiscais que dariam suporte à sua afirmação.

A DRJ decidiu solicitar diligência para melhor elucidação dos fatos.

Após apresentação da documentação e informações solicitadas, a Autoridade Tributária, por meio do Relatório de diligência, faz uma extensa descrição dos critérios referentes ao conceito de insumo, e da previsão para o reconhecimento de créditos relacionados a despesas de manutenção, nos termos da posição mais recente da RFB sobre o tema, consignada no Parecer Normativo COSIT n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, de acordo com a tese firmada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR e a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018.

Diante do resultado da diligência a DRJ negou provimento à Manifestação de Inconformidade por ter considerado que a Recorrente falhara em demonstrar seu direito creditório.

A Recorrente tomou ciência do acórdão da DRJ e, inconformada com a decisão, apresentou Recurso Voluntário ao CARF.

A Recorrente alega, em seu Recurso Voluntário, que as provas acostadas aos autos seriam suficientes para demonstrarem o direito creditório. Ato contínuo, discorre sobre as hipóteses de não incidência do PIS/COFINS, especialmente no que diz respeito às receitas de exportação e sobre a possibilidade de se utilizar os créditos decorrentes dos gastos necessários a

se auferir estas receitas, nos termos do artigo 3º, das Leis n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Também discorre sobre o conceito de insumo, sobre a posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ), exarada no RE 1.221.170/PR, a respeito dos critérios de essencialidade ou de relevância a serem adotados para a caracterização do conceito de insumos para fins de aplicação ao direito ao crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo, e de que este conceito aplica-se ao caso da Recorrente.

Cita jurisprudência do CARF a respeito do reconhecimento dos créditos, referentes a gastos e despesas com manutenção de máquinas e equipamentos responsáveis por qualquer etapa do processo produtivo.

Defende que os documentos já apresentados são suficientes para fazer prova de seu direito creditório, e que a decisão da DRJ é vaga e carece de fundamentação.

Pede que se dê provimento ao seu Recurso Voluntário e reforme-se integralmente o Acórdão da DRJ.

Este é o Relatório.

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 de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Preliminar do Ônus da Prova.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, é bem

claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto n.º 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, art. 25).

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º)

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º)”

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.”

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o ressarcimento de créditos de PIS/COFINS aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe à autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais

e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

Por fim, caberia à autoridade tributária suprir apenas dados registrados em documentos existentes na própria Administração Tributária da União, quando assim declarados pela autora.

No caso concreto, a Recorrente pleiteia que se reconheçam créditos referentes ao PIS/PASEP, decorrentes de gastos e despesas relativos a manutenção de máquinas e equipamentos do seu ativo imobilizado, utilizados em seu processo produtivo, acostando aos autos apenas planilhas com informações de notas fiscais, que representariam estes gastos, registros contábeis no Livro Razão e extratos bancários que demonstrariam que houve estas despesas e elas foram efetivamente pagas.

O conceito de insumos para fins de apuração de créditos do PIS/COFINS é tema controverso que sofreu uma importante evolução em decorrência de decisão do STJ, em sede de recursos repetitivos, sob o rito do artigo 543-C, da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil –CPC), substituída pela Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015, novo CPC, cujo mesmo dispositivo está presente em seus artigos 1036 e seguintes.

Esta decisão versou sobre a ilegalidade dos conceitos de insumos, presentes nas Instruções Normativas SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002 e n.º 404, de 12 de março de 2004, os quais apresentavam critérios muito restritivos e exigiam que os bens ou serviços compusessem diretamente o processo produtivo. A Decisão do STJ determinou que o conceito de insumos fosse definido de uma forma mais ampla, garantindo que bens ou serviços que fossem essenciais, ou relevantes ao processo produtivo passassem a ser também considerados como insumos para efeito de reconhecimento dos créditos de PIS/COFINS no regime não cumulativo.

Como submissão a estes novos critérios foi emitido o Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018, onde se reconhece o caráter vinculante da decisão do STJ e lhe dá detalhamento operacional, além de interpretação aos casos concretos com aplicação vinculante à atividade da Autoridade Tributária.

No Parecer COSIT/RFB n.º 5/2018, há um detalhamento do tratamento a ser dado aos gastos e despesas com manutenção de equipamentos e máquinas.

De forma resumida, o Parecer aponta que o fato da legislação de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas determinar duas modalidades diferentes de reconhecimento da dedutibilidade das despesas de manutenção, impõe reflexos sobre a apuração de créditos no regime não cumulativo de PIS/COFINS, e que o reconhecimento do uso das despesas e gastos com manutenção na formação do crédito referente ao regime não cumulativo é um tema pacífico na legislação.

A forma como se procederá a análise do crédito está então condicionada à modalidade de utilização destes gastos como despesas dedutíveis para o IRPJ, na medida em que, conforme a legislação aplicável, deve-se utilizar como despesa dedutível, no exercício em que forem incorridas, sempre que do serviço de manutenção não resultar acréscimos de vida útil para a máquina ou equipamento superiores a 1 (hum) ano, caso contrário, estes gastos devem ser capitalizados e depreciados junto com o ativo a que se refiram.

Sendo assim, a questão seria se estes gastos com manutenção comporão os créditos no regime não cumulativo conforme o inciso II, do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, no caso de uso da despesa no próprio exercício (insumo), ou conforme o inciso VI, combinado com o inciso III, do § 1º, deste mesmo artigo em ambas as Leis (despesas de depreciação do ativo imobilizado).

Tendo sido o caso de utilização da despesa para compor os créditos na modalidade de insumo (inciso II, art. 3º), o Parecer COSIT, supra citado, estabelece que para que se reconheça o crédito referente a gastos com manutenção, as máquinas e equipamentos a que se destinem precisam atender pelos mesmos critérios de essencialidade, ou de relevância, que definem a caracterização de qualquer bem ou serviço como insumo, ou seja, precisa-se demonstrar que a utilidade da máquina ou equipamento mantenido seja essencial, ou relevante, ao processo produtivo.

Em nenhum momento do processo encontra-se resistência da Autoridade Tributária em considerar despesas e gastos de manutenção de máquinas e equipamentos como hábeis a gerar créditos no regime não cumulativo de PIS/COFINS, apenas exigiu-se da Recorrente que demonstrasse que as máquinas e equipamentos, que teriam sofrido as manutenções alegadas, para as quais se pretendia os créditos requeridos em PER/DCOMP, cumpriam papel de essencialidade, ou de relevância, em seu processo produtivo.

No entanto, a Recorrente limitou-se a apresentar relações de notas fiscais, registros no Livro Razão e extratos bancários, num esforço de demonstrar que as manutenções de fato ocorreram e foram efetivamente pagas. Mas o que era necessário para que a Autoridade Tributária e a Autoridade Julgadora pudessem firmar convicção a respeito da legitimidade dos créditos pretendidos era que se descrevesse o processo produtivo da empresa e que se demonstrasse o papel das máquinas e equipamentos que sofreram as manutenções, de forma a se estabelecer se os créditos referentes a elas poderiam ser classificados como insumos.

Tendo em vista que a Recorrente falhou em provar seu direito creditório, face às considerações acima, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

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, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

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 negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator