



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

Processo n° 11080.011707/2007-08
Recurso n° 258.352 Voluntário
Acórdão n° **3403-00.912 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 8 de abril de 2011
Matéria COFINS. RESSARCIMENTO
Recorrente CIBER EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

Ementa:

COFINS. RESSARCIMENTO. DEFERIMENTO PARCIAL FUNDADO NA ACUSAÇÃO DE NÃO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DE PARTE DAS RECEITAS DA PESSOA JURÍDICA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não incorre em vício de nulidade o despacho decisório que, a propósito do exame de pedido de ressarcimento, defere apenas parcialmente a pretensão amparando-se no argumento de que o requerente não teria oferecido à tributação, em toda extensão, os fatos geradores supostamente praticados no período de apuração.

COFINS. RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. NÃO-CARACTERIZAÇÃO.

Os ingressos que a pessoa jurídica perceba a título de efetiva recuperação de custos e despesas não constituem receita para fins de tributação por meio da COFINS, notadamente por significarem mero estorno daqueles dispêndios anteriormente incorridos e não, como seria indispensável, aquisição de direito novo.

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE “INSUMO”.

Os “insumos” geradores de direitos de crédito no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos não são somente aqueles a que alude a legislação do IPI, designadamente, as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. A amplitude, aqui, é maior e abriga, sem prejuízo de outros itens, ao menos os valores computáveis, pelo método de absorção, no “custo de produção”, conforme artigo 290, do RIR/99.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer o direito de crédito do contribuinte em relação as recuperações de despesas e aos valores lançados na conta “manutenção de prédios”, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Robson José Bayerl quanto à “manutenção de prédios”. Os Conselheiros Winderley Moraes Pereira e Antonio Carlos Atulim votaram pelas conclusões.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

A ora recorrente formulou pedido de ressarcimento de créditos de COFINS acumulados, sob o regime da não-cumulatividade da Lei no. 10.833/03, ao término do quarto trimestre de 2006 como decorrência do desempenho de atividade exportadora.

Esta sua iniciativa mobilizou a auditoria fiscal da DRF-Porto Alegre/RS a, via procedimento fiscalizatório, averiguar a existência e a extensão dos direitos afirmados pela interessada. Fato é que, no relatório preparado ao cabo da investigação, a auditoria tributária descreve uma série de supostas irregularidades cometidas pela requerente na determinação seja dos próprios custos e despesas que ensejam o direito de crédito, seja da base de cálculo da exação, nos períodos de apuração considerados. Daí porque, reconheceu apenas parcialmente o crédito pretendido em pecúnia (fls. 77/83).

A contribuinte, insatisfeita, opôs manifestação de inconformidade ao despacho decisório para, em síntese, sustentar (fls. 108/128):

(a) preliminarmente, a nulidade do *decisum* em virtude da alegada indispensabilidade de lançamento para a constituição do crédito tributário sobre valores não oferecidos à tributação espontaneamente;

(b) relativamente às glosas, o direito à apropriação de créditos sobre as seguintes rubricas: dispêndios escriturados nas contas “manutenção de prédios” (35120025 e 35520025) e “materiais para consumo próprio” (35120099 e 35520099); lançamentos à conta

“compras para recebimento futuro” (CFOP 1.116 e 2.116); despesas incorridas com locação de veículos; e, ainda, com o custeio de frete contratado para entrega de peças em garantia;

(c) relativamente à base de cálculo do tributo, a insujeição à incidência de valores resultantes da “recuperação de despesas” e da contraprestação pela transferência onerosa de saldo acumulado do ICMS a terceiros.

Desprovida a irresignação pela DRJ-Porto Alegre/RS (fls. 146/150), a requerente interpôs recurso voluntário a fim de acionar a revisão da matéria por este Colegiado (fls. 155/173). A então Segunda Turma Ordinária da Segunda Seção do CARF, todavia, preferiu converter o julgamento em diligência por meio da Resolução no. 2202-00.025, objetivando, com a providência, melhor esclarecer a natureza de valores sobre os quais a interessada calculara seus créditos e, também, de rubricas não voluntariamente expostas à tributação.

Cumprida a diligência e colhida a manifestação da parte, retornam os autos para conclusão do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

O recurso cumpre com os pressupostos de admissibilidade, inclusive com aquele tocante ao prazo de interposição.

Sustenta a interessada, em preliminar, a ocorrência de nulidade no despacho decisório. O vício estaria no deferimento apenas parcial do crédito almejado sem o correspondente lançamento tributário, ato que, segundo alega, seria indispensável à inclusão, na base de cálculo do tributo, de rubricas não espontaneamente oferecidas à incidência. Daí resultaria, no entender da recorrente, comprometimento do contraditório e da ampla defesa.

Realmente, infiro do relatório elaborado ao cabo do procedimento instaurado pela fiscalização que o ressarcimento pretendido resultou deferido somente em parte não apenas em razão de supostos excessos na apropriação dos direitos de crédito, mas também como decorrência da não-sujeição à exação de determinados ingressos auferidos pela pessoa jurídica.

Não observo qualquer nulidade, todavia, neste procedimento – que, em suma, consiste em negar total ou parcialmente o ressarcimento requerido como resultado da apuração de insuficiência no cálculo do *débito tributário* por parte do particular obrigado. E, para chegar à conclusão, fio-me, entre outros, aos seguintes motivos:

(a) o despacho decisório que, sob tal fundamentação, indefere o pedido de ressarcimento tanto obedecerá a pressupostos formais equivalentes ao do lançamento de ofício, como revestirá conteúdo material próprio deste ato: verificará a ocorrência do fato gerador,

determinará a matéria tributável, calculará o montante devido e, enfim, identificará o sujeito passivo;

(b) o contencioso posto à disposição do sujeito passivo tributário após a prolação do despacho decisório observa o rito do Decreto no. 70.235/72, isto é, deflagra-se sob procedimento idêntico àquele a que o obrigado teria direito caso a constituição do débito tributário se desse através de ato autônomo, o que esvazia o argumento de prejuízo à ampla defesa;

(c) a omissão da recorrente no oferecimento à tributação das verbas apontadas pela fiscalização não lhe rendeu, *in casu*, a imposição seja de multa de ofício, seja de juros moratórios, vantagem esta que, à toda evidência, não lhe acudiria caso a formalização do crédito ocorresse em separado (Lei no. 9.430/96, arts. 44, I e 61, §3º); e

(d) não é razoável supor que, mesmo constatando a irregular supressão do tributo devido, esteja o Fisco compelido a restituir em pecúnia o valor pretendido pelo contribuinte para, em separado e apenas ao término do procedimento administrativo, obter autorização para perseguir o crédito tributário.

Rejeitada, nestes termos, a preliminar, avanço ao mérito da controvérsia iniciando pelo debate do *débito tributário* atribuído ao sujeito passivo pela fiscalização. Neste particular, são as seguintes as matérias debatidas no recurso voluntário: a intributabilidade das contraprestações recebidas de terceiros pela transferência de saldo credor do ICMS; a insujeição, ao tributo, de valores percebidos a título de recuperação de despesas; e, por fim, a exclusão em duplicidade, da base imponible, dos valores auferidos com a alienação de bens do ativo permanente.

Limito-me a constatar, quanto ao primeiro tema, que no quarto trimestre de 2006, período ao qual se reporta o pedido de ressarcimento objeto de exame nestes autos, a ora recorrente não chegou a realizar transações envolvendo créditos de ICMS. É o que se pode inferir tanto da relação de operações contida às fls. 64, como, depois, da planilha-síntese das diferenças de cálculo do tributo construída às fls. 73. Isso se explica pelo fato de que o relatório de informação fiscal constante de fls. 77/83 resulta de auditoria que não se restringiu à aferição do direito creditório reivindicado nestes autos, mas, com maior abrangência, serviu a uma série de pedidos de ressarcimento sucessivamente formulados pela parte. Nem todos os vícios relatados pela fiscalização, portanto, se manifestam em todos os períodos de apuração e, por conseguinte, em todos os trimestres envolvidos nos diferentes processos. É o caso da cessão de créditos de ICMS que, como observado, não chegou a ser praticada nos meses em consideração nos autos em questão.

Em situação idêntica se coloca o problema da dupla exclusão, da base de cálculo, do preço pela alienação de itens do ativo permanente. Também aqui o fenômeno está circunscrito a períodos de apuração – julho e outubro de 2004 e abril de 2005 – não associados ao ressarcimento discutido nestes autos (fls. 73).

Já no que respeita à recuperação de despesas e à sujeição de seus valores ao tributo, verifico que a fiscalização não se ocupou da pesquisa e da identificação da natureza das quantias lançadas sob tal rubrica, na escrituração comercial da empresa. Antes, bastou-se com a constatação de valores contabilizados a este título, forte no argumento de que, de acordo com as Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03, somente as receitas nelas expressamente referidas estão excluídas da respectiva base de cálculo.

Por proposta deste relator, a Segunda Câmara da Segunda Seção do CARF procurou elucidar o vazio, convertendo o julgamento do recurso em diligência. Na ocasião, determinou-se ao órgão de origem que, *“via exame da escrituração contábil do período e, se necessário, pelo suporte documental que lhe serve”*, identificasse *“(a) a origem e (b) a natureza dos valores lançados na conta”*. Consignou-se, ainda, que o propósito da diligência, neste particular, consistia em *“conhecer a espécie de custo supostamente reembolsado à recorrente e/ou o negócio jurídico que lhe é subjacente, sem o que não é possível qualificar o ingresso como receita.”*

O relatório da diligência, porém, pouco contribuiu para estas finalidades. Sem se debruçar sobre o contexto negocial em que a recorrente auferiu os valores lançados nesta conta, a autoridade preparadora, telegráfica, se limita a narrar que a quantia se refere a *“reembolso com gastos com hospedagem, gastos com traslado (sic) (passagens aéreas e táxi), a despesas de serviço de atendimento técnico, entre outros”*.

Sob tais circunstâncias, ganha em importância a regra de atribuição do ônus da prova. Embora produzido ao ensejo do pedido de ressarcimento, o despacho decisório opera, aqui, no sentido de constituir o crédito tributário, tal qual se fora o próprio ato de lançamento suplementar do artigo 149, V, do CTN. E se é assim, para manter a coerência, tenho que a regra aplicável quanto à distribuição do ônus da prova é aquela regente da atividade de lançamento propriamente dita.

Se o contribuinte escriturou determinados valores em conta intitulada *“recuperação de despesas”*, é de se presumir – até demonstração em contrário – que esta é, de fato, a natureza destas importâncias. Para que aqui estivéssemos cogitando de coisa diversa seria, portanto, indispensável que a acusação fiscal fosse nesse sentido: a de que, ao abrigo da conta destinada ao lançamento de reembolso de despesas, a contribuinte escriturasse valores de outras origens.

Não foi o que fez a autoridade encarregada, contudo. Seu argumento não é o de que a conta de recuperação de despesas contém escriturados valores de natureza diversa, mas sim o de que, em si, despesas recuperadas constituem percepção de verdadeiras receitas e, portanto, de ingressos integrantes da base de cálculo da exação.

É este o ponto em que divergimos. Nota fundamental à caracterização de receita é a de se tratar de riqueza nova, consistente seja no acréscimo de novos direitos ao patrimônio do sujeito, seja na valorização de direitos nele já previamente existentes. Este aspecto do conceito, todavia, não está presente nas situações em que a pessoa jurídica se limita a obter o reembolso de custos ou despesas previamente incorridos.

Por todos, leia-se em José Antonio Minatel:

“(…) tratando-se de despesa ou custo anteriormente suportado, sua recuperação econômica em qualquer período posterior, enquanto suficiente para neutralizar a anterior diminuição patrimonial, não ostenta qualidade para ser rotulada de receita, pela ausência do requisito da contraprestação por atividade ou negócio jurídico (materialidade), além de faltar o atributo da disponibilidade de riqueza nova.

(…) parece evidente que o valor recebido a título de reembolso equivale a um estorno de despesa anteriormente registrado, por

se caracterizar em simples recomposição de valor patrimonial, não reunido qualquer dos atributos que permita aproximar o reembolso de despesa ao conceito de receita.” (Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP Editora, p. 218/219)

A redução do crédito pretendido em ressarcimento não deve prevalecer, portanto, no que decorra da inclusão, na base de cálculo do tributo, de valores pertinentes à recuperação de custos ou despesas.

Estas considerações encerram o capítulo dedicado ao debate das obrigações tributárias constituídas pela fiscalização, por ocasião do exame do pedido de ressarcimento. O capítulo seguinte, a sua vez, está voltado à discussão das glosas propriamente ditas ao direito de crédito afirmado pelo sujeito passivo.

Estão em pauta, portanto, a dinâmica da “não-cumulatividade” instituída pelas Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03 e, em especial, as categorias de valores sobre os quais o sujeito passivo do tributo tem permissão para apurar direitos de crédito. Nesta análise, interessa particularmente o inciso II, do artigo 3º destes dois diplomas, de acordo com o qual cabe o creditamento sobre o montante de *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”*.

Toda divergência que o dispositivo provoca decorre da extensão do direito de crédito nele assegurado, o que passa pela demarcação do que seja, enfim, “insumo” para fins da “não-cumulatividade” nestas duas exações. Sua compreensão a respeito o Fisco não tardou em divulgar por meio da IN no. 404/04, adaptando, para o âmbito da COFINS, conceito que construiu e consagrou na sistemática de apuração do IPI. Veja-se:

“Art. 8º. (...)

§4º Para os efeitos da alínea ‘b’ do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I – utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;”

Desta compreensão quanto a abrangência do instituto é que a autoridade de origem e a DRJ recorrida tiram inspiração para, no caso concreto, recusar, por exemplo, o direito de crédito sobre verbas empregadas na manutenção das instalações onde funciona a unidade produtiva da ora recorrente.

Embora respeite o entendimento, partilho de orientação diversa a respeito. Observo, em primeiro lugar, que quando da promulgação das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03, a Constituição Federal não impunha – como, de resto, até hoje não impõe – a não-cumulatividade em se tratando das contribuições arrecadadas para a Seguridade Social. Daí não

defluía, todavia, estivesse o legislador infra-constitucional impedido de discipliná-la no âmbito destas espécies tributárias. Significava, tão-somente, que a adoção e o regramento da técnica permanecia na inteira discrição do legislador ordinário.

Foi o que possibilitou a implementação, primeiramente na contribuição ao PIS e, depois, na COFINS, de uma “não-cumulatividade”, digamos, “imprópria”. Imprópria por cotejar, de um lado, base de cálculo composta pela totalidade das receitas da pessoa jurídica e, de outro, não admitir senão determinadas deduções, definidas em lista taxativa. Imprópria, também, porque o direito de crédito garantido não corresponde, sempre e necessariamente, aos valores de PIS e de COFINS efetivamente devidos na incidência anterior.

Aliás, dada a especificidade da hipótese de incidência das duas contribuições, é até mesmo inadequado falar, aqui, num sentido convencional de não-cumulatividade. É que, enquanto o ICMS e o IPI – impostos em que a técnica encontra máxima aplicação – têm por hipótese de incidência operações sucessivas de uma mesma cadeia produtiva ou mercantil, o PIS e a COFINS gravam fato jurídico, a receita, cuja ocorrência é independente de acontecimentos anteriores ou posteriores.

A diferença não passou despercebida por Ricardo Mariz de Oliveira, para quem:

“Realmente, a COFINS e a contribuição ao PIS, que são tributos cujas hipótese de incidência são a receita ou o faturamento, a rigor sequer têm incidência multifásica, pois são devidos sempre que houver receita (de faturamento ou não), a qual se constitui em um substrato específico e isolado de qualquer outro fenômeno jurídico ou econômico.”

Por isso, dirá, *“diferentemente de outros tributos, as duas contribuições podem incidir sobre as receitas de sucessivos faturamentos de uma mesma mercadoria, ou sobre as receitas de sucessivas alienações de um mesmo bem imóvel, ou sobre as receitas de sucessivas prestações de serviços para obtenção de um bem imaterial mais completo, ou sobre sucessivas receitas de alugueres mensais de um mesmo bem, e em muitas outras situações. Mesmo neste caso – adverte – as duas contribuições não são juridicamente plurifásicas, eis que tomam por substrato cada fato isolado e de per si, isto é, cada fato de ser auferida uma receita”* (Aspectos relacionados à ‘não-cumulatividade’ da COFINS e da Contribuição ao PIS. *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 27).

Já nos casos de IPI e de ICMS, como suas hipóteses de incidência estão associadas à circulação econômica da coisa, o direito de crédito que realiza a não-cumulatividade resulta do ingresso desta e, eventualmente, de outras que interagem fisicamente entre si para, transformadas, se submeterem a uma nova incidência na etapa subsequente da cadeia.

É por isso mesmo que, no contexto destes dois impostos, apenas os insumos agregados ao produto em fabricação ou que se desgastam em contato direto com ele – designadamente, as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem – proporcionam direito de crédito ao contribuinte. E o importante: em ambas as exações, a limitação resulta não apenas da coerência intrínseca da espécie, mas, com maior relevo, de prescrição normativa expressa. No caso do IPI, refiro-me ao artigo 226, inciso I do atual Decreto no. 7.212/10.

Na disciplina das Leis no. 10.637/02 e 10.833/03 não se encontra, todavia, restrição semelhante, assim como não há comando no sentido da aplicação subsidiária, na matéria, de conceitos ditados pela legislação do IPI. Esta a razão pela qual, a meu sentir, inexistente fundamentação de hierarquia legal a amparar as limitações prescritas pelas INs nos. 247/02 e 404/04. Neste sentido, voto do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, ao ensejo do julgamento do processo no. 13974.000199/2003-61:

“Destarte, aplicada a legislação do IPI ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de ‘insumos’ aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão ‘insumos’, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu ‘serviços’, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.”

Não fosse por isso, conclusão semelhante se imporia pela própria literalidade do vocábulo “insumo”, a identificar “*cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços; input*” (Dicionário Houaiss da língua portuguesa. São Paulo: Objetiva).

Daí a conclusão de Mariz de Oliveira, para quem, no âmbito da contribuição ao PIS e da COFINS, “*constituem-se em insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção*” (ob. cit., p. 47).

Este entendimento encontra justificação normativa no conceito de “custo por absorção”, com base no qual a legislação do imposto de renda determina a apuração dos custos da atividade produtiva, para fins de apuração do resultado tributável. De acordo com o princípio, enunciado pelo artigo 13, do Decreto-lei no. 1.598/77 e reproduzido no artigo 290 do atual RIR (Decreto no. 3.000/99), o custo do estoque de produtos acabados e em processo de industrialização deve corresponder a “*todos os custos diretos (material, mão de obra e outros) e indiretos (gastos gerais de fabricação) necessários para colocar o item em condições de venda.* (Manual de contabilidade societária. FIEPECAFI/Atlas, 2010, p. 83).

Leia-se o dispositivo:

“Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

I – o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II – o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III – os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV – os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V – os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.”

No conceito, portanto, estão incluídos, *sem prejuízo de outros itens*, (i) o custo de aquisição dos materiais envolvidos na produção, (ii) o custo de mão-de-obra direta, compreendendo a remuneração do pessoal vinculado à produção e os respectivos encargos sociais e previdenciários, e (iii) os gastos gerais de fabricação, também chamados de custos indiretos, entre os quais inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, depreciação, energia, seguros etc.

Incorrendo em tais dispêndios perante pessoas jurídicas domiciliadas no País, o contribuinte tem, pois, em princípio, assegurado o direito ao creditamento.

Não vejo como prosperar, desta maneira, a glosa dos valores escriturados pela ora recorrente na conta por ela intitulada “manutenção de prédios” (35120025 e 35520025), sobretudo depois de, ao ensejo da diligência, a autoridade de origem ter constatado que, ali, estão compreendidos os valores despendidos pela pessoa jurídica na manutenção e conservação da unidade fabril, designadamente, com a contratação de serviços de reforma de portões de acesso, pintura, instalação de meio-fio e eliminação de pragas, insetos e roedores.

Observo, todavia, que pelo exame das planilhas de fls. 64/76 anexas ao relatório de informação fiscal, não me foi possível afirmar que, no trimestre objeto deste particular ressarcimento, a autoridade de origem tenha reduzido o montante do crédito em virtude deste motivo: a manutenção de prédios da recorrente (contas 35120025 e 35520025). Daí porque, na execução do julgado, deverá o órgão preparador se certificar a respeito para, se o caso, restabelecer na medida exata o direito creditório aqui reconhecido à contribuinte.

Destino diverso, a meu ver, merece o creditamento sobre o escriturado na conta chamada “materiais para consumo próprio”. Sustentando que os dispêndios ali contabilizados não se vinculariam diretamente à produção, a fiscalização glosou a apropriação de créditos sobre os valores correspondentes, ao que, irressignada, a recorrente respondeu sustentando se tratar, em verdade, de materiais de manutenção e reposição de máquinas. Mais uma vez, ante a superficialidade da prova colacionada aos autos e do resultado inconclusivo da diligência, socorro-me da regra de distribuição do ônus da prova.

Aqui, porém, estamos no campo do direito de crédito propriamente reivindicado, em relação ao qual o sujeito passivo tributário ocupa a posição de postulante. É em seu desfavor, portanto, que entendo deva ser solucionada a disputa, ante a insuficiência de elementos probatórios seguros num ou noutro sentido.

Quanto ao mais, mantenho inalteradas as conclusões do julgamento em Primeiro Grau, pela DRJ-Porto Alegre. No que se refere ao frete-garantia, quer dizer, às

despesas incorridas pela recorrente na contratação de serviço de transporte de peças de reposição de produtos protegidos pela garantia contratual, parece-me acertada a exegese segundo a qual não se trataria de “frete na operação de venda” a que alude o inciso IX do artigo 3º, das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.

No que pertine às locações de veículos, rejeito o argumento da recorrente para quem o direito de crédito decorreria do só fato da sujeição à tributação da receita correspondente auferida pelo locador. Como já expus mais acima, na sistemática de apuração “não-cumulativa” do PIS e da COFINS, não basta, para a titulação do direito de crédito, que a operação anterior haja sido tributada. Por outro lado, não evidenciando se tratar da locação de máquinas ou equipamentos ou de qualquer outro insumo da atividade produtiva, a glosa procede.

Por fim, igualmente procede a recusa do crédito apropriado sobre valores lançados em conta intitulada “compras para recebimento futuro”, eis que, como bem observado no aresto recorrido, a interessada não documentou suficientemente se tratar de aquisições destinadas a revenda ou à aplicação no processo produtivo.

Em conclusão, meu voto é no sentido do provimento parcial do recurso voluntário, a fim de se reformar o acórdão recorrido e o despacho decisório tão-somente para restabelecer o direito creditório indevidamente reduzido em relação à recuperação de despesas e aos valores lançados na conta “manutenção de prédios” (35120025 e 35520025), neste último caso com observância, pelo órgão preparador, das instruções constantes deste voto no que concerne à identificação dos respectivos valores.

Marcos Tranchesi Ortiz