



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

**Processo nº** 10925.002174/2010-19  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3003-000.057 – Turma Extraordinária / 3ª Turma  
**Sessão de** 13 de dezembro de 2018  
**Matéria** PEDIDO DE RESSARCIMENTO  
**Recorrente** RBR TRADING IMP. E EXP. LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

O conceito de insumos, no contexto das contribuições não-cumulativas, deve ser interpretado à luz dos critérios da essencialidade e relevância do bem ou serviço para o processo produtivo ou prestação de serviços realizados pelo contribuinte.

MATERIAIS DE EMBALAGEM. TRANSPORTE. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. As despesas com materiais de embalagens utilizados para transporte de produtos, essenciais a sua proteção e integridade, geram direito a créditos no regime das contribuições não-cumulativas.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DA RECORRENTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus da recorrente a comprovação precisa e minuciosa do direito alegado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer os créditos relativos a despesas

com materiais de embalagem utilizados na conservação, armazenagem e preservação da integridade dos produtos.; II) por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário no tocante às despesas com frete, vencido o Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva que lhe deu total provimento.

Marcos Antonio Borges - Presidente.

Vinícius Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

## Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento, por meio de PER/DCOMP, de COFINS, apurado no regime não-cumulativo, relativo ao 3º. trimestre de 2009.

Em verificação fiscal do PER/DCOMP, foram realizadas as seguintes glosas: 1) despesas com embalagens destinadas ao transporte de produtos industrializados e não caracterizados como embalagem de apresentação; 2) despesas com fretes nas operações de vendas dos produtos industrializados, tendo em vista que os referidos gastos não foram comprovados com a apresentação de notas fiscais de venda vinculadas aos respectivos conhecimentos de transporte.

Em face de tais glosas, com o conseqüente não reconhecimento do direito creditório pleiteado, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, na qual alegou, em síntese, que há previsão legal para o creditamento das despesas com frete, acondicionamento e armazenagem, assim como das despesas com materiais de embalagem necessários para o acondicionamento de produtos e para a garantia de sua integridade até a entrega ao cliente.

A 4ª Turma da DRJ em Florianópolis proferiu decisão cuja ementa segue transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009*

*INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.*

*Para efeito da não-cumulatividade das contribuições, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo a sua aplicação direta ao produto fabricado.*

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.*

*As embalagens de apresentação geram direito a creditamento relativo às suas aquisições. São consideradas embalagens de apresentação, para fins de direito creditório da não-cumulatividade aquelas que: tem como finalidade a apresentação do produto ao consumidor final; contêm o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo e apesar de conter quantidades maiores, contenham rótulos destinados exclusivamente ao propósito de promover ou valorizar o produto.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009*

*PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE*

*No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, sustentando o seguinte:

**1. No tocante à glosa dos créditos atinentes a despesas com embalagens:** sustenta a recorrente que as glosas foram realizadas em virtude das embalagens terem sido consideradas embalagens de transporte. Argumenta, porém, que os gastos com materiais de embalagem são necessários para o acondicionamento e integridade do produto. Nesse caso, sustenta a recorrente, que os materiais de embalagem - caixas de papelão, etiquetas, pallets, etc. - não se destinam meramente ao fim de transporte, mas de materiais necessários para que o produto chegue em ótimas condições no ponto de venda. Aduz, por fim, que as referidas despesas devem ser consideradas como insumo, uma vez que necessárias para a preservação da integridade dos produtos comercializados (frutas);

**2. No tocante à glosa dos créditos atinentes a despesas com fretes:** a recorrente afirma que a glosa de parte das despesas com frete se deu pela ausência se sua comprovação. A recorrente sustenta, então, que não seria necessária a comprovação das despesas com fretes, uma vez que *"se a operação gera direito ao crédito, por conseguinte, seu transporte também"*.

Por fim, a recorrente aduz que a decisão recorrida aplicou o conceito de insumos previsto na legislação do IPI, distanciando-se, assim, do entendimento de diversas decisões, inclusive do CARF, que corroboram a sua tese.

## Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

O valor do crédito em litígio é inferior a sessenta salários mínimos, estando dentro da alçada de competência desta turma extraordinária. Sendo assim, passo à análise do mérito.

### I - Do conceito de insumos

Inicialmente, importa destacar que, no tocante ao conceito de insumos aplicável às contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do amplo conceito de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado, de forma acertada, que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Na esteira de tal entendimento, os excertos da ementa e do voto vencedor do Acórdão nº 9303-002.659, Processo nº 13204.000070/200455, sessão de 14/11/2013, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, transcritos abaixo, sublinham a necessidade de pertinência entre o gasto - ao qual se busca aplicar o conceito de insumos - e sua inerência ao processo produtivo (grifei algumas partes):

#### **EMENTA**

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

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

*COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*Este colegiado fixou o entendimento de que a legislação do IPI que define, no âmbito daquele imposto, o que são matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem não se presta à definição de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, definição que tampouco deve ser buscada na legislação oriunda do imposto de renda. A corrente majoritária sustenta que*

*insumos são todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consome durante a produção e em razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo, assim como também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito. Recurso Especial do Procurador Negado e Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.*

### VOTO CONDUTOR

*(...)Para uma primeira corrente, que se formou concomitantemente à que a Fazenda mais uma vez pretende seja aplicada, e em antítese a ela, a demarcação devia-se buscar nas normas atinentes ao imposto sobre a renda, equiparando-se, assim, a expressão a tudo que fosse despendido, de forma necessária, seja como custo ou despesa. Essa posição também já se encontra superada, entendendo a maioria que nem tudo que é despendido, ainda que contabilmente até possa ser registrado como custo ou despesa, é verdadeiramente consumido no processo.*

*Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.*

*E por esse mesmo critério também têm de ser rejeitados aqueles dispêndios em bens e serviços que produzirão efeito ao longo de diversos ciclos produtivos. Tais desembolsos ocorrem, no mais das vezes, em obras ou bens permanentes, hipótese em que devem, pela própria contabilidade, ser ativados. Deles apenas as correspondentes despesas de depreciação ou amortização podem ser deduzidas como créditos, mas apenas nas restritivas condições demarcadas pela própria norma legal específica.*

*(...)Vale, por fim, o registro de que a própria lei expressamente autorizou o direito de crédito com relação a algumas despesas que ocorrem **após o fim do processo** (frete do produto final, armazenagem) ou relativas a gastos que beneficiam mais de um ciclo produtivo (depreciações e amortizações). Sua inclusão explícita confirma que em tais casos de insumos propriamente não se trata, sendo imprescindível a expressa referência no texto legal.*

Pela leitura dos excertos, pode-se observar que o conceito de insumos exige o consumo de bens ou serviços **no contexto do processo produtivo**, excluindo-se, de tal conceito, as despesas que não tenham pertinência com o processo produtivo - salvo exceções legais explícitas.

Em que pese o conceito de insumo sustentado pela corrente majoritária do CARF, há que se assinalar que tal matéria foi levada ao poder judiciário e, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentou que o conceito de insumos no âmbito das contribuições não-cumulativas deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos gastos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa. Eis a ementa da decisão:

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).*

*1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

*3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

*4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).*

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Filho-me ao conceito de insumos acima esposado, afastando-me, desse modo, daquelas correntes que entendem como aplicável, no âmbito das contribuições não-cumulativas, o conceito de insumos restritivo previsto na legislação do IPI ou o conceito de insumos ampliativo do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Passo à análise das glosas.

## II - Da glosa dos créditos atinentes a despesas com embalagens

No caso concreto, constata-se que o colegiado *a quo* sustentou a glosa de despesas com material de embalagem, pois, segundo seu entendimento, construído a partir da interpretação das IN's nº 247/2002 e 404/2004, as embalagens para transporte não dão direito a créditos no regime não-cumulativo: a decisão recorrida adota a distinção entre embalagens de transporte e embalagens de representação.

No tocante ao creditamento das despesas com embalagens, cabe lembrar que a 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu sobre tal matéria recentemente, tendo assumido o conceito de insumos esposado na decisão do STJ acima exposta, exarando o Acórdão nº. 9303-006.068, cujos excertos importantes para a presente análise, extraídos do voto condutor do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, estão a seguir transcritos (grifamos algumas partes):

*A Contribuinte é pessoa jurídica que, nos termos do art. 2º do seu Estatuto Social (fls. 41 a 63), exerce atividade econômica na área de alimentos e tem por objetivos sociais:*

*Art. 2º A Sociedade objetiva, com base na colaboração recíproca a que se obrigam seus associados, promover:*

*I- o estímulo, o desenvolvimento e a defesa de suas atividades econômicas de caráter comum;*

*II- A importação, a exportação, a industrialização e a comercialização em comum de sua produção agrícola, produção animal em geral, pecuária e de hortifrutigranjeiros, industrializada ou em espécie, tais como carnes, ovos, peixes, frutas, cereais, verduras, legumes, gorduras, condimentos em geral; café e ervas para infusão, laticínios, margarinas e derivados de soja, massas alimentícias, farinhas e fermentos em geral; doces, pós para fabricação de doces, açúcar e adoçantes em geral, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, xaropes e sucos em geral; animais vivos e ovos para incubação; alimentos para animais; plantas e flores naturais, etc, nos mercados locais, nacionais ou internacionais;*

*Em razão de sua atividade econômica, sujeita-se a controles e exigências de diversos órgãos públicos, exemplificativamente: Agência Nacional de*

*Vigilância Sanitária ANVISA, Ministério da Agricultura, Serviço de Inspeção Federal, Ministério da Saúde.*

*Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado.*

***No que concerne às embalagens utilizadas para transporte no processo produtivo da Contribuinte, uma vez essenciais, pertinentes e relevantes para obtenção do produto final, há de se considerarem as mesmas como insumos. As embalagens são realmente necessárias à armazenagem/conservação do produto nas diversas fases do processo produtivo.***

***Considerando-se a atividade própria da Contribuinte, tem-se que os “pallets” utilizados para armazenagem e movimentação das matérias-primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, também devem ser considerados como insumos.***

*Para atendimento das exigências sanitárias impostas pelos órgãos públicos responsáveis pelo controle e fiscalização, na movimentação e na armazenagem das matérias-primas e dos bens a serem utilizados na fabricação do produto final, e dos produtos finais em si, não pode haver contato com o chão, justamente para se evitar a contaminação por microorganismos, constituindo-se em mais uma das razões pelas quais é imprescindível a utilização dos “pallets” na cadeia produtiva.*

*Levando-se em conta a significativa quantidade de matérias-primas e produtos que serão empregados no processo produtivo e que precisam ser armazenados e transportados no ambiente fabril, é indispensável à Contribuinte utilizar-se de mecanismos e ferramentas que, além de garantirem a observância das normas de higiene e limpeza, impostas pela ANVISA, otimizem o seu processo produtivo. Há de ser destacada, nesse aspecto, a desnecessidade do consumo do produto em contato direto com o bem produzido, admitindo-se o emprego indireto no processo de produção para caracterizar-se determinado bem como insumo.*

*Assim, os pallets guardam nítida relação de pertinência, relevância e essencialidade com a atividade produtiva do Sujeito Passivo, constituindo-se em insumos do processo produtivo e da fase de comercialização passíveis de creditamento de PIS e COFINS não-cumulativos.*

*(...)Há, ainda, de se examinar a caracterização dos materiais de acondicionamento e transporte plástico de coberto e filme plástico do tipo “stretch” – como insumos passíveis de gerar crédito de PIS/Pasep. Na linha relacional traçada no presente voto, considerando-se que as mercadorias para serem devidamente armazenadas e transportadas após a produção, até chegarem ao consumidor final, exigem a utilização do plástico de coberto e do filme plástico do tipo “stretch”, é nítida a relação de pertinência, relevância e essencialidade com o processo produtivo, sendo imprescindível o seu reconhecimento como insumo.*

*Por fim, cumpre consignar que os itens, analisados no presente recurso especial, são empregados na “palletização” dos produtos a serem estocados e transportados pela Contribuinte, procedimento indispensável à correta armazenagem dos produtos face ao tamanho reduzido das embalagens individuais e, mais ainda, ao atendimento de exigências das normas de controle sanitário da área de alimentos, consoante Portaria SVS/MS (Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde) nº 326/1997.*

*Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo-se o reconhecimento ao direito creditório da Contribuinte. "*

Adoto os fundamentos e razões de decidir acima expostos, harmônicos com o conceito de insumos consubstanciado na decisão do STJ (Resp n.º 1.221.170 PR), afastando-me, dessa maneira, do entendimento assumido na decisão recorrida, o qual está fincado em atos normativos superados.

Analisando o caso concreto, e tendo em mente a atividade desenvolvida pela recorrente - produção e comercialização de frutas, verifica-se que os materiais de embalagem utilizados pela recorrente são essenciais para a conservação e integridade de seus produtos. Dos autos, observa-se que a própria fiscalização reconheceu a essencialidade dos materiais de embalagens à garantia da integridade dos produtos da recorrente (fls. 188 a 189).

Pois bem. Diante dessas considerações, há que se reconhecer que **os materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos** devem integrar o conceito de insumos, de maneira que deve ser afastada a glosa das respectivas despesas.

### **III - Da glosa dos créditos atinentes a despesas com fretes**

Quanto aos créditos das despesas com fretes, observa-se que houve glosa de créditos em virtude da ausência de documentos que comprovassem que os respectivos fretes eram decorrentes de operações de venda. Ou seja, no caso dos autos, o afastamento dos supostos créditos das despesas com fretes não se deu por questão de direito, mas pela ausência de provas.

A recorrente argumenta que não haveria necessidade de comprovação das referidas despesas, pois *"se a operação gera direito ao crédito, por conseguinte, seu transporte também"*.

Neste ponto, não assiste razão à recorrente. Analisando os autos, observa-se que, de fato, a recorrente não apresentou, nas fases de impugnação e de recurso voluntário, documentos que pudessem demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, sobretudo para confirmar que os supostos fretes realmente se tratavam de fretes nas operações de venda, os quais são passíveis de creditamento.

Não basta a alegação de um direito em tese. Faz-se necessário que as alegações da recorrente sejam embasadas em escrituração contábil-fiscal e documentação hábil e idônea que a lastreie. Incumbe à recorrente o ônus de comprovar, por provas hábeis e idôneas, o crédito alegado. É o que estabelece o Código de Processo Civil, em seu art. 373:

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

Tal é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

*"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso,*

---

*a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."*

Assim, no caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão *a quo*, a recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido, sob pena de preclusão do direito de produção de provas documentais em outro momento processual, em face do que dispõe o §4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*(...)§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

Não há, nos autos, provas que demonstrem a natureza e os valores concernentes às **despesas de fretes glosadas**. Para fazer jus ao crédito pleiteado, a recorrente deveria ter apresentado documentos hábeis e idôneos para comprovar a natureza e extensão dos gastos com fretes, demonstrando, em especial, se aqueles dispêndios são realmente atinentes a operações de venda.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo o direito creditório sobre os **materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos**.

Vinícius Guimarães - Relator