ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10925.002180/2010-76

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

Processo nº	10925.002180/2010-76
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3003-000.088 – Turma Extraordinária / 3ª Turma**
Sessão de	22 de janeiro de 2019
Matéria	PEDIDO DE RESSARCIMENTO
Recorrente	RBR TRADING IMP. E EXP. LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/03/2009

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, bem como o próprio transporte do produto (frete) são essenciais a sua proteção e integridade e geram direito a créditos no regime das contribuições não-cumulativas, com exceção dos casos do frete nas operações de venda destas mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, nos termos do § 4° do art. 6 da Lei n° 10.833/2003.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/03/2009

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, por unanimidade votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito creditório sobre os

materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos.

(assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente.

(assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antônio 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 PIS/PASEP - exportação, apurado no regime não-cumulativo, com base no inciso I do §1º do artigo 5º da lei 10.637 de 2002, relativo ao 1º. trimestre de 2009, no valor de R$ 4.616,32.

Em verificação fiscal do PER/DCOMP, foram realizadas as seguintes glosas:

1) Embalagens (caixa de papelão ondulado, etiquetas, cinta, cantoneira, selo, bandeja para maçã, rótulo, fundos e tampos de papelão ondulado), porque essas embalagens, embora essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo, por não conterem rótulos dispensáveis ou indicações promocionais que tenham implicado em despesas mais elevadas em sua elaboração, não tinham o objetivo de, por si, motivar a compra do produto nelas acondicionado ou valorizá-los em razão dos materiais e acabamentos nelas empregados, que é o que caracteriza uma embalagem de apresentação;

2) despesas com fretes nas operações de vendas dos produtos industrializados, vinculados às exportações, tendo em vista que este processo se refere aos créditos decorrentes das vendas no mercado interno.

Nesse sentido foi reconhecido apenas parte do pedido de ressarcimento, nos seguintes termos do resumo do crédito:

> *2.4. DO RESUMO DO CRÉDITO Antes desta auditoria fiscal, o contribuinte tinha apurado um crédito total, conforme Dacon, no valor de R$ 6.338,81, sendo R$ 1.722,49 a título de mercado interno não-tributado e R$ 4.616,32 a título de mercado externo, conforme os rateios realizados pelo contribuinte. Em virtude das glosas, o montante do crédito apurado pelo contribuinte reduziu para R$ 1.240,71, sendo R$ 108,65 a título de mercado interno não-tributado e R$ 1.132,06 a título de mercado externo, conforme o devido rateio em relação às receitas de vendas.*

Em face de tais glosas, com o consequente não reconhecimento de parte do direito creditório pleiteado, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade (sem acrescentar nenhuma prova), 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 acórdão n. 07-31.958. cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/03/2009

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: 01/03/2009 a 31/03/2009

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.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário (sem acrescentar nenhuma prova), 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 da receita aplicar o conceito do IPI para definição de insumos e utilizar o mesmo conceito para aplicar na apuração dos créditos de PIS/PASEP, para fins da não-cumulatividade e por essa razão as 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 possui sim direito a esses créditos, eis que as mercadorias foram adquiridas com a incidência de PIS/PASEP e, portanto, devem gerar créditos em sua saída em razão da não-cumulatividade e que todos os documentos foram apresentados tempestivamente pela Recorrente em atendimento à intimação anterior do Fisco.

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 Márcio Robson Costa, 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, 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, posto que o judiciário também tem entendido que cabe a relativização do conceito de insumos analisando caso a caso, conforme veremos.

Nesse sentido o conceito de insumos, no âmbito do PIS/PASEP 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/PASEP 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 (grifo meu):

> **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 consuma 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 conseqüência, 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.

Não posso me furtar de sinalizar 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), vejamos a 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 SEGUINTES 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), assentamse 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 terminado 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).*

Conforme se verifica, o STJ relativizou o conceito, atribuindo a análise do caso concreto a responsabilidade por decidir a essencialidade e a relevância, afastando, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN´s nº 247/2002 e 404/2004. Assim, o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

O conceito formulado pelo STJ, baseado na essencialidade e relevância é de grande abrangência e não esta vinculado a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangíveis e etc), de forma que a modalidade de creditamento sobre a aquisição de insumos deve ser vista como regra geral de apuração de créditos para as atividades de produção de bens e de prestação de serviços, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei.

Entendo que andou bem o STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, que de forma clara determina a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Sendo de relevante importância a fase instrutória do processo administrativo.

Nessa mesma linha, porém de forma mais material, se posicionou a Câmara Superior de Recursos Fiscais na votação do acórdão nº. 9303007.719– 3ª Turma assim ementado:

> *CONCEITO DE INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. DESPESAS. FRETES. PRODUTOS ACABADOS. TRANSFERÊNCIA/ TRANSPORTE. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, DEPÓSITO FECHADO, ARMAZÉM GERAL. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte e/ ou para depósito*

> *fechado e armazém geral para venda posterior constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.*

Feitas tais ponderações e esclarecido o posicionamento desta relatoria, passamos a analisar o caso concreto posto em julgamento.

II - Da glosa dos créditos referentes 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. "

A fundamentação acima exposta esta em linha com a decisão do STJ (Resp n.º 1.221.170 PR), de maneira que descordo do entendimento assumido na decisão recorrida, já que ela esta apoiada em atos normativos já ultrapassados.

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.

Nesse passo, o meu entendimento, que é filiado ao entendimento do STJ, é de reconhecer que o**s 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 que foram devidamente comprovadas, aqui observo que, em concordância com a análise fiscal, o crédito deve considerar apenas as despesas devidamente comprovadas**.**

III - Da glosa dos créditos atinentes a despesas com fretes

Alega a recorrente que possui direito ao crédito relativo aos fretes das mercadorias adquiridas com a incidência de PIS e COFINS já que elas geram créditos em sua saída em razão da não-cumulatividade.

O despacho decisório, ao tratar do assunto, afirmou que essas despesas de fretes nas operações de venda, na sua maioria, foram consideradas corretas, contudo, careceu de provas em alguns lançamentos, vejamos:

> *Em relação aos serviços, a memória de cálculo apresentou valores referentes a transporte nas vendas das frutas, tanto para o mercado interno quanto para o mercado externo. Essas despesas de fretes nas operações de venda, na sua maioria, foram consideradas corretas,* ***apesar de terem sido lançadas em linha equivocada do Dacon (deveriam ter sido lançadas na linha 07 das fichas 06A e 16A).*** *Todavia, alguns valores de fretes relacionados* ***às exportações*** *foram glosados, visto que alguns Conhecimentos de Transporte estavam vinculados a notas fiscais de venda que não foram localizadas nos arquivos apresentados pela requerente, e para outros Conhecimentos não foi informada a nota fiscal de venda vinculada, ou seja, nesses dois casos não houve a comprovação de que os respectivos fretes vinculavam-se, de fato, a operações de venda.*
>
> *Foi constatado, também, que vários Conhecimentos estavam vinculados a notas fiscais de venda cujo CFOP era 7501 (exportação de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação). Como a aquisição de bens para revenda com o fim específico de exportação não gera direito ao crédito, conforme § 4º do art. 6 da Lei n° 10.833/2003, transcrito abaixo (grifos nossos), o frete nas operações de venda destas mercadorias (adquiridas com o fim específico de exportação) também não gera direito ao crédito.*

Quanto aos créditos das despesas com fretes, observa-se que houve glosa de créditos em virtude ter sido constatado, que dois conhecimentos estavam vinculados a notas fiscais de venda cujo CFOP era 7501 (exportação de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação). Como a aquisição de bens para revenda com o fim específico de exportação não gera direito ao crédito, conforme § 4° do art. 6 da Lei n° 10.833/2003 (grifos nossos), o frete nas operações de venda destas mercadorias (adquiridas com o fim específico de exportação) também não gera direito ao crédito.

Vejamos o que diz a lei 10.833 de 2003.

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei n" 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na

forma do art. 3o, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2o A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito

por qualquer das formas previstas no §1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3o O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

*§ 4º **O** direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia **a** empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso **III** do caput, ficando vedada, nesta hipótese, **a** apuração de créditos vinculados **à** receita de exportação.*

Nesse sentido, a lei nos termos expostos acima deve ser aplicada, de maneira que a aquisição de bens para revenda com o fim específico de exportação não gera direito ao crédito, tendo em vista que a empresa recorrente é uma empresa exportadora.

Ocorre que a recorrente insiste no pedido de crédito dessas despesas em seu Recurso Voluntário, embora que de forma genérica, o que me leva a crer que seu pedido esta relacionado ao que não foi homologado no despacho decisório: a aquisição de bens para revenda com o fim específico de exportação.

Assim, o entendimento ao qual me filio é de que cabe créditos das despesas com fretes, posto que o transporte do produto é essencial "*para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte",*contudo, no que for comprovado que as referidas despesas tenham sido realizadas na aquisição de bens para revenda com o fim específico de exportação esse crédito não é devido, bem como as demais despesas não comprovadas também devem ser glosadas.

E no que se refere as provas, 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, o relato fiscal fundamentado com as planilhas alimentadas a partir das informação do DACON é a prova que contribui para o entendimento de que os valores referentes ao frete de bens para revenda com o fim específico de exportação, não gera direito ao crédito.

Nesse lastro, observo que o recorrente não tratou dessa matéria em seu recurso, de modo que não impugnou o posicionamento fiscal, não trouxe provas que desconstituísse essas informações fazendo com que o fato seja incontroverso, acarretando inclusive na preclusão da matéria, 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)*

Reconheço que os valores referentes a transportes nas vendas das frutas, conhecidos como despesas com frete, devem integrar o conceito de insumos, contudo, no que for comprovado que as referidas despesas tenham sido realizadas na aquisição de bens para revenda com o fim específico de exportação esse crédito não é devido por determinação legal do § 4° do art. 6º da Lei n° 10.833/2003.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo o direito creditório nos seguintes termos: dar provimento ao pedido de crédito sobre os materiais de embalagem utilizados pela recorrente na conservação, armazenagem e preservação da integridade de seus produtos, apenas no que foi devidamente comprovado; negar provimento ao pedido sobre as despesas com frete.

Márcio Robson Costa - Relator