Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10380.903526/2013-01

Processo nº	10380.903526/2013-01
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3301-010.882 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de agosto de 2021
Recorrente	GRANDE MOINHO CEARENSE S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses não é de se declarar a nulidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

São insumos, para efeitos do PIS e Cofins não-cumulativos, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. MATERIAIS DE EMBALAGENS DE TRANSPORTE.

À luz decisão do STJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos, que deve ser adotada por este colegiado (§ 2° do art. 62 do Anexo II do RICARF), em razão de sua essencialidade, devem ser considerados como insumos os materiais de embalagens para transporte.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. FRETES.

Por ser essencial nas atividades produtivas do Contribuinte, é possível a tomada de crédito nas contribuições ao PIS e COFINS não-cumulativos das despesas de frete realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. FERRAMENTAS.

Na apuração do PIS e Cofins não-cumulativos, a prova da existência do direito de crédito indicado no Pedido de Ressarcimento/Compensação incumbe à

contribuinte, de maneira que, não havendo a correta demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, afastar a preliminar nele suscitada e dar-lhe parcial provimento, para reverter a glosa referente à aquisição de materiais de embalagens de transporte. E, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para reverter a glosa referente aos fretes de produtos prontos entre estabelecimentos, vencidos os Conselheiros Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-010.873, de 25 de agosto de 2021, prolatado no julgamento do processo 10380.903525/2013-58, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Semíramis de Oliveira Duro (Vice-Presidente), Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Júnior, Marco Antonio Marinho Nunes e Juciléia de Souza Lima. Ausente o Conselheiro José Adão Vitorino de Morais.

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 nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão da 3ª Turma da DRJ/FOR, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra despacho decisório, por intermédio do qual foi indeferido o Pedido de Ressarcimento objeto do PER/DCOMP. No Pedido de Ressarcimento, o tipo de crédito é relativo ao tributo **Cofins Não Cumulativo - Mercado Interno**.

Por bem descrever os fatos, adoto, como parte de meu relatório, o relatório constante da decisão de primeira instância, que reproduzo a seguir:

> A motivação para o ato decisório está na Informação Fiscal (...), em que a autoridade tributária afirma haver procedido à glosa de parte dos créditos da não-cumulatividade porquanto se tratavam de a) ferramentas não dedutíveis, b) embalagens para transporte, que não eram incorporadas ao produtos durante o processo de fabricação, e c) fretes para transferência de produtos acabados do estabelecimento industrial aos pontos de venda, todos da mesma empresa.
>
> (...)

Documento nato-digital

Na defesa, a manifestante enfatiza, direta e laconicamente, que as embalagens para transporte e os serviços de frete são indispensáveis para o exercício normal da atividade empresarial desempenhada.

Destaca que as embalagens são empregadas no deslocamento da farinha de trigo aos pontos de venda, necessárias também à boa conservação das propriedades do derivado e da higidez ao consumo humano, afora facilitarem o transporte, a guarda e o estoque. Já o frete é indispensável para comercialização do produto, e deve ser considerado insumo.

Por fim, os mesmos argumentos são aplicados à dedutibilidade das ferramentas empregadas no processo de industrialização do trigo e de seus derivados.

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, a 3ª Turma da DRJ/FOR, por unanimidade de votos, julgou improcedente o recurso, nos termos do voto do relator, conforme Acórdão datado de 06/04/2018.

Segue, abaixo, transcrição da ementa e acórdão do citado julgado:

Ementa

Assunto: Normas de Administração Tributária

ACÓRDÃO DISPENSADO DE EMENTA EM RAZÃO DA PORTARIA RFB Nº 2.724/2017.

Não conterá ementa o acórdão resultante de julgamento de processo administrativo fiscal decorrente de despacho decisório emitido por processamento eletrônico.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Acórdão

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade.

Cientifique-se a interessada, ressalvando-lhe o direito à interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no prazo de trinta dias, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

Sala de Sessões, 6 de abril de 2018.

Relator – Márcio Augusto Sekeff Sallem – Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil *(Assinatura eletrônica*).

Presidente – Ricardo Antônio Carvalho Barbosa – Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (*Assinatura eletrônica*).

Participaram desta sessão de julgamento: João Nazareno Montenegro de Castro e Mauro Sérgio Guimarães Machado. Ausente, justificadamente, Olívia Carla Custódio do Amaral.

Cientificada do julgamento de primeiro grau, a contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde repisa suas alegações da Manifestação de Inconformidade.

Documento nato-digital

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 condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir: [1]

Quanto ao conhecimento do Recurso Voluntário do contribuinte, preliminares e mérito, à exceção da glosa referente aos fretes de produtos prontos entre estabelecimentos, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

> **I ADMISSIBILIDADE**
>
> O Recurso Voluntário é tempestiva e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido e apreciado.
>
> **II PRELIMINAR**
>
> **II.1Cerceamento do direito de defesa**
>
> Aduz a Recorrente que não se pode negar o direito de produção de provas por entender que o único momento em que estas seriam admitidas é por ocasião da apresentação da defesa escrita perante a primeira instância administrativa (preclusão).
>
> Da mesma forma, alega que não se pode negar um pedido de perícia técnica pelo fato de o pedido inicial vir desacompanhado de todos os dados que podem ser perfeitamente fornecidos logo após a publicação do despacho que a deferir. Além disso, sequer ela saberia naquela ocasião se o pedido seria aceito. Dessa forma, questiona, como poderia ir logo indicando perito e formulando quesitos, mormente a um pedido que sequer sabe ser aceito?
>
> Passo a analisar.
>
> Percebe-se que a irresignação da Recorrente neste tópico recai sobre a decisão de piso, especificamente quanto ao pedido de produção de provas posteriores e de perícia, formulados na Manifestação de Inconformidade.
>
> Vejamos como a DRJ se manifestou quanto a estes assuntos:
>
> > **5. Questão de Fundo: Juntada Posterior de Novos Documentos:**
> >
> > A impugnação é o momento processual adequado para a apresentação das provas que o contribuinte e os responsáveis solidários entenderem cabíveis, à luz do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.
> >
> > Art. 16. A impugnação mencionará:
> >
> > (...)

[1] Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Documento nato-digital

> § 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)
>
> § 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> Ademais, no que concerne à prova documental, esclareça-se que esta deve ser apresentada conjuntamente com a defesa do contribuinte, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses excepcionais previstas em lei, transcritas acima e não verificadas no caso vertente. Assim, indefiro o pedido para juntada posterior de novas provas.
>
> **6. Questão de Fundo: Pedido de Perícia Técnica:**
>
> Apesar de ser facultado ao contribuinte o direito de pleitear a realização de diligências e perícias, em conformidade com o art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972[2], compete à Autoridade Julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou impraticáveis (art. 18, *caput* , do Decreto nº 70.235/1972[3]).
>
> A realização de diligência e perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e/ou esclarecimento de fatos considerados obscuros no processo. Entretanto, elas não integram o rol dos direitos subjetivos do autuado, podendo o Julgador, se justificadamente entendê-las prescindíveis, não acolher o pedido, ou rejeitá-las de plano quando desatendidos os requisitos legais para sua realização.
>
> No caso em comento, o contribuinte efetuou petição genérica para perícia técnica, sem a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados e apresentação do nome, endereço e da qualificação profissional do seu perito, devendo este pedido ser, de plano, indeferido, atendendo, dessa forma, o disposto na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

Em relação aos pedidos formulados pela Recorrente (juntada posterior de novos documentos e perícia), a decisão de piso não merece quaisquer reparos, visto ter sido exarada em obediência aos preceitos legais vigentes, conforme exposto acima.

---

[2] Art. 16. A impugnação mencionará:
(...)
IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[3] Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Documento nato-digital

Assim, por concordar com a decisão da DRJ quanto ao assunto, adoto seus fundamentos como razões para decidir esta parte do Recurso Voluntário, nos termos do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999.

Logo, improcedentes as alegações destes tópico.

III MÉRITO

III.1Considerações Iniciais

As glosas efetuadas pela fiscalização no trimestre tratado nestes autos recaíram sobre os seguintes dispêndios e créditos pleiteados, consoante Relatório Fiscal:

- Fretes, glosa de todos os créditos referentes à contração deste serviço, em razão de a contribuinte não individualizar, do total de fretes contratados, aqueles relacionados ao transporte de produtos entre estabelecimentos;

- Materiais de embalagens de transporte, por não se incorporarem ao produto durante o processo de industrialização; e

- Ferramentas, por falta de caracterização como insumo.

Todos esses itens foram contestados pela Recorrente.

III.2 Conceito de insumo

A Recorrente defende que insumos, para fins de creditamento da contribuições, compreendem aqueles absolutamente indispensáveis/essenciais para o normal exercício de sua atividade.

A corroborar sua alegação, cita jurisprudência deste Colegiado quanto ao tema.

Pois bem.

Na decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no bojo do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de repetitivo, restou consignado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

Não há qualquer ressalva quanto ao exposto pela Recorrente atinente ao conceito de insumo.

A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

No âmbito deste Colegiado, aplica-se ao tema o disposto no §2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

> Art. 62. […]
>
> § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Documento nato-digital

Partindo-se da ampliação conceitual acima e demais normas relacionadas à tomada de créditos do PIS/Cofins não-cumulativos, passo a analisar os itens glosados pelo Fisco, para os quais a Recorrente apresentou sua irresignação.

III.3Materiais de embalagens de transporte

Alega a Recorrente que os dispêndios com materiais de embalagens de transporte são absolutamente indispensáveis para o normal exercício de sua atividade.

Esclarece que não há viabilidade comercial do produto tanto sem as "embalagens de apresentação" quanto sem as "embalagens de transporte".

Destaca que tais embalagens são imprescindíveis à boa conservação das propriedades do produto com o qual trabalha (derivado do trigo) e de sua higidez para o consumo humano no deslocamento entre o moinho e os diversos postos de venda espalhados pelo território nacional.

Portanto, conclui a Recorrente, tais aquisições estão seguramente contidas no conceito de insumos previsto pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

Analiso.

O Fisco assim glosou os dispêndios com materiais de embalagens, conforme Informação Fiscal:

> [...]
>
> Verificamos que a empresa incluiu indevidamente no cálculo do crédito de PIS e Cofins a aquisição de embalagens consideradas de transporte, que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, se destinam a facilitar o transporte dos produtos acabados. Lei n° 10.637, de 2002 art. 3°, inciso II, com redação dada pela Lei n° 10.865, de 2004.
>
> [...]

A fundamentação para a manutenção da glosa está assim exposta na decisão Recorrida (trechos principais):

> **2. <u>Embalagens para Transporte</u>:**
>
> [...]
>
> Os materiais de embalagem, transporte e conservação não têm a função de valorizar o produto, de ser incorporada a este, e sim de simplificar o transporte, a guarda e a conservação. Em sendo assim, tais embalagens não compõem o produto fabricado nem são utilizados durante o processo produtivo, de modo que não devem ser considerados insumos para efeito de crédito da não-cumulatividade das contribuições.
>
> [...]
>
> Não discordo que a embalagem para transporte seja essencial para os fins a que se destina durante o transporte até os pontos de venda. Mas o legislador pátrio restringiu a possibilidade de creditamento no regime da não-cumulatividade aos insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Logo, após o encerramento do processo produtivo, não é possível haver tal creditamento, salvo em hipóteses expressamente previstas na legislação.

Documento nato-digital

> Assim, por se tratar de gasto efetuado após o término do processo produtivo e ante a vinculação desta autoridade julgadora ao conteúdo das Soluções de Consulta emanadas da Cosit, ratifico a glosa das embalagens de transporte.
>
> [...]

Como visto, a glosa de materiais de embalagens se deu por tais matérias não se incorporarem ao produto durante o processo de industrialização. A DRJ, por sua vez, manteve a glosa por esses materiais não terem a função de valorizar o produto.

Entretanto, entendo que não devem prosperar tais entendimentos.

A atividade da Recorrente envolve o recebimento do trigo para moagem, transformação do insumo em farinho e o deslocamento dessa farinha de trigo para os seus diversos pontos de vendas, espalhados por boa parte do território nacional, como bem destacado em sua peça recursal.

Dessa forma, retornando-se ao conceito de insumo exposto no item III.2, considero tais dispêndios essências à atividade econômica da Recorrente na medida em que são itens imprescindíveis a garantir que o produto do ramo alimentício mantenha sua integridade higiênica e higidez nutritiva. Ressalte-se, neste ponto, tratar-se de produto para consumo humano.

Ademais, sem a embalagem de transporte, inviabilizar-se-ia o escoamento da produção, posto que os materiais utilizados no transporte têm função específica a desempenhar. Não teria lógica usar materiais desnecessários apenas para onerar o custo da produção.

Incluem-se esses dispêndios, portanto, nos critérios da "essencialidade ou relevância".

Assim, voto pela reversão desta glosa.

III. 4Fretes de produtos prontos entre estabelecimentos

[...]

III. 5Ferramentas

A Recorrente relata que, para os julgadores administrativos, não restou provado que as ferramentas empregadas no processo produtivo atenderiam aos requisitos previstos no art. 66, §5º, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, no que diz respeito a estarem empregadas diretamente no processo produtivo e, assim, sofrerem desgaste, dano ou perda de suas propriedades físicas, além de não estarem incluídas no ativo imobilizado.

Alega que sua defesa não foi lacônica quanto à afirmação de que as ferramentas foram utilizadas diretamente no processo produtivo e que, por conseguinte, se tornariam imprestáveis para reaproveitamento, pois, embora seja um fato presumível, diante do uso intenso e das características de tais equipamentos, para provar o afirmado seria necessária a prova documental, bem como – possivelmente – a técnico-pericial, ambas requisitadas e indeferidas, de plano, pelo julgador administrativo.

Dessa forma, conclui que a afirmação acima, embora facilmente presumível, não pode ser comprovada a contento, por conta do indeferimento no pedido da Recorrente para produzir provas (documental e pericial), através das quais restaria comprovado que tais ferramentas são consumidas, gastas durante o processo produtivo, ficando imprestáveis ao final, não tendo razão alguma para não serem considerados como "insumos", salvo por conta de uma interpretação restritiva da norma, ao arrepio do princípio da não-cumulatividade.

Analiso.

Documento nato-digital

De acordo com o "Demonstrativo dos Valores Glosados – Ferramentas", Anexo à Informação Fiscal, as ferramentas cujos créditos pleiteados foram objeto de glosa pelo Fisco são: alicates, chaves, estojo de chaves, martelos, rebitadeira e trenas.

A Fiscalização assim procedeu à glosa em questão, conforme Informação Fiscal (destaques acrescidos):

> [...]
>
> Após verificação da documentação, encontramos produtos relacionados como insumos, porém não são considerados para crédito de PIS e Cofins.
>
> [...]
>
> Verificamos que nas compras de insumos a empresa incluiu indevidamente no cálculo de PIS e Cofins **diversas ferramentas**. Dispositivos Legais: Inciso II do art 3° da Lei n° 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na versão dada pela Lei n° 10.865, de 30 de abril de 2004, combinado com § 4° do art. 8° da Instrução Normativa SRF n° 404, de 12 de março de 2004.
>
> [...]
>
> 2- GLOSA DOS PRODUTOS ADQUIRIDOS COMO INSUMOS.
>
> **Os valores dos produtos ferramentas**, material de embalagem para transporte e os fretes em sua totalidade, em virtude da empresa não ter segregado as transferências de produto acabado para as filiais, que o contribuinte se beneficiou no cálculo dos créditos mensais apurados, relativos ao Pis e a Cofins, foram glosados, e encontram-se devidamente discriminados na planilha anexa denominada de "Demonstrativo dos Valores Glosados".
>
> [...]

Como visto, a motivação da glosa recaiu pela não inclusão dos itens "ferramentas" no conceito de insumos, conceito este utilizado restritivamente pela Fiscalização, com base nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 11/11/2002, e nº 404, de 12/03/2004.

A decisão da DRJ ratificou essa glosa nos seguintes termos (trechos principais);

> **4. Ferramentas Empregadas no Processo Industrial:**
>
> [...]
>
> Para que tais itens sejam considerados insumos, devem: a) ser utilizados na fabricação ou produção dos bens destinados à venda, b) sofrerem alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação e c) não estarem incluídos no ativo imobilizado, caso em que sofreriam despesas de depreciação. É o que ensina o § 5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 11 de novembro de 2002 (idêntico ao disposto no § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004):
>
> [...]
>
> Nesse sentindo, os bens empregados em serviços de manutenção, assistência técnica ou conservação (ao menos é isto que presumo a partir dos tipos de ferramentas glosadas), embora possam ser considerados necessários ao bom funcionamento empresarial, apenas são suscetíveis de gerarem créditos da não-cumulatividade quando atenderem todas as condições estabelecidas na alínea

Documento nato-digital

> mencionada, fato este que deverá estar **provado** através de documentos e esclarecimentos na peça de defesa.
>
> [...]
>
> Portanto, cabia à impugnante demonstrar que as ferramentas relacionadas eram empregadas diretamente no processo produtivo e desgastavam-se no processo, em vez de se socorrer em uma argumentação genérica.
>
> Oportuno destacar que o ônus probatório compete à impugnante, pois a legislação brasileira adotou o princípio de que a prova compete ou cabe à pessoa que alega o fato constitutivo do direito, obedecendo o disposto no art. 373, I, do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) [4]. Tal interpretação estendeu-se ao Processo Administrativo Fiscal, em seu art. 16, III e § 4º, Decreto nº 70.235/1972:
>
> [...]
>
> Por conseguinte, apesar de existir a possibilidade de se apurarem créditos decorrentes da aquisição de ferramentas como insumos, esta circunstância deve estar provada nos autos em obediência aos contornos legais. Por não o ter sido feito, ratifico a glosa das ferramentas.

Pela conceituação traçada no início deste voto, vimos que o conceito de insumo deve ser mais ampla que a adotada pela Fiscalização. No entanto, essa ampliação não abarca quaisquer custos e despesas da Recorrente, devendo guardar consonância com o conceito firmado no STJ.

Portanto, o conceito de insumo a ser aplicado não é aquele adotado pela Fiscalização, que o restringiu a bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto, mas o do STJ.

Ademais, quanto à necessidade da comprovação da ação direta do bem sobre o produto em fabricação, bem como o seu desgaste em razão dessa ação, tal entendimento/restrição, encontra-se superado (a).

Por outro lado, vejo que não se preocupou a Recorrente em demonstrar que as ferramentas em causa seriam essenciais ao seu processo produtivo. Pelo contrário, limitou-se ela a: i) socorrer-se de argumentação genérica (em sede de Manifestação de Inconformidade); e ii) argumentar que a comprovação da essencialidade desse dispêndio dependeria de juntada posterior de documentos e de prova pericial, o que lhe foi negado pela DRJ (em sede de Recurso Voluntário).

Neste ponto, destaque-se que, na apuração de PIS e Cofins não-cumulativos, a prova da liquidez e certeza do direito creditório indicado em Pedido de Ressarcimento incumbe à contribuinte. Portanto, não havendo tal demonstração, não há como reverter as glosas efetuadas pela fiscalização, visto que a Recorrente não logrou êxito em cumprir o ônus que lhe cabia, ou seja, não comprovou a essencialidade dos dispêndios.

Por fim, quanto ao pedido de juntada posterior de novos documentos e perícia técnica, formulado em sede de Manifestação de Inconformidade, e cujo indeferimento pela DRJ ensejou a alegação de cerceamento de direito de defesa, em sede de Recurso Voluntário, as razões pertinentes deste julgador encontram-se no Item II.1 do presente voto.

Dessa forma, não é possível reconhecer o direito creditório em relação ao item em análise.

---

[4] Art. 373. O ônus da prova incumbe:
I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Documento nato-digital

Quanto à glosa referente aos fretes de produtos prontos entre estabelecimentos , transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

> Com todo o respeito ao brilhante e bem redigido voto do Ilustre Conselheiro Relator, discordamos em apenas um ponto, qual seja a despesa com fretes relativos a transportes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa recorrente.
>
> Vejamos como se manifestou o Ilustre Conselheiro Relator em seu voto :
>
> > ***III. 4Fretes de produtos prontos entre estabelecimentos***
> >
> > *A Recorrente argumenta que o deslocamento do produto acabado entre seus estabelecimentos é imprescindível ao normal exercício de suas atividades e o frete que lhe é correlato indiscutivelmente representa insumo a ser considerado no custo de seus produtos, podendo ser aproveitado para créditos de PIS/Cofins não-cumulativos, nos termos da legislação correspondente e conforme jurisprudência do CARF.*
> >
> > *Vejamos como a Fiscalização efetuou a glosa em comento (destaques acrescidos):*
> >
> > *[...]Verificamos que a empresa incluiu indevidamente fretes contratados para transporte de produtos acabados para estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica. Lei n° 10.637, de 2002 art. 3°, inciso II e Lei n° 10.833, de 2003.*
> >
> > *Em 22/08/2013 intimamos a empresa a apresentar os valores gastos somente com os fretes referentes à mera transferência entre os estabelecimentos da própria empresa.*
> >
> > *A empresa solicitou em 10/09/2013 30 dias de prazo para apresentar as informações e em 10/10/2013, informou que todas as remessas de mercadorias a outras unidades integram seu processo de industrialização e/ou venda, mas não apresentou documentação referente a industrialização e nem à venda.*
> >
> > *Em 11/10/2013 enviamos Termo de Constatação onde demonstrava que a empresa transferia para filiais o produto farinha de trigo, conforme cópia de algumas notas fiscais recebidas do contribuinte.*
> >
> > *[...]2- GLOSA DOS PRODUTOS ADQUIRIDOS COMO INSUMOS.*
> >
> > *Os valores dos produtos ferramentas, material de embalagem para transporte e **os fretes em sua totalidade**, **em virtude da empresa não ter segregado as transferências de produto acabado para as filiais**, que o contribuinte se beneficiou no cálculo dos créditos mensais apurados, relativos ao Pis e a Cofins, foram glosados, e encontram-se devidamente discriminados na planilha anexa denominada de "Demonstrativo dos Valores Glosados".*
> >
> > *[...]Vejamos, ainda, como a DRJ apreciou esta parte da irresignação da Interessada (trechos principais):*
> >
> > ***3. Fretes de Transferência de Produtos Acabados aos Estabelecimentos da Empresa:***
> >
> > *De modo análogo, o frete para o transporte da farinha de trigo do estabelecimento industrial aos pontos de vendas da empresa não gera direito a créditos da não-cumulatividade, porquanto a) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados*

Documento nato-digital

à venda, uma vez que se realiza após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado e b) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com a finalidade de facilitar a comercialização.

Sobre esse tópico, a Cosit já ofereceu seu parecer na Solução de Consulta nº 99002/2017, de observância obrigatória por parte desta autoridade julgadora:

[...]O entendimento da Coordenação não é novel e vem sendo aplicado desde a edição da Solução de Divergência nº 11/2007, cujo ementário transcrevo a seguir:

[...]Repare que não o caso não se refere ao frete na operação de venda perante o consumidor final de que trata inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.833/2003, mas em transporte do produto acabado entre o estabelecimento industrial aos pontos de venda da mesma empresa.

Em síntese, por se tratar de gasto efetuado após a conclusão do processo produtivo e ante a vinculação desta autoridade julgadora ao conteúdo das Soluções de Consulta e de Divergência emanadas da Cosit, ratifico a glosa dos fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

[...]Meu entendimento quanto a este assunto é de que as despesas de frete sobre as transferências de produto acabado entre estabelecimentos da pessoa jurídica fazem parte das atividades desenvolvidas pela Contribuinte, sendo-lhes essenciais.

No entanto, entendo correta a glosa feita pela Fiscalização, pela motivação constante do Relatório Fiscal, visto que foi constatado pelo Fisco que os documentos fornecidos pela Contribuinte não individualizaram, do total de fretes contratados pela empresa, aqueles relacionados ao transporte de produtos entre estabelecimentos. Em outras palavras, os fretes não foram segregados de forma a comprovar o seu alegado direito.

Nesse termos, "Em se tratando de Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação exige-se a certeza e liquidez do crédito pleiteado. Dessa forma a ausência de escrituração correta das operações que se pretende aproveitar, além de contrariar as boas técnicas contábeis, inibe a certeza daquilo que se pretende comprovar, na medida que não permite aos órgãos fiscais verificarem a utilização da despesa para os fins a que se destina, ou mesmo para que se evite o aproveitamento em duplicidade" [5].

Portanto, voto por negar provimento ao recurso neste ponto, mantendo as glosas quanto aos fretes.

Neste ponto, discordamos do voto por entendermos que, por se tratar de despesa com fretes relativos a transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa recorrente, para que sejam finalmente comercializados, caracteriza-se tal despesa como custo da operação de venda, portanto geradora de créditos da não cumulatividade, como disposto na Lei nº 10.833/2003, artigo 3º. IX c/c o artigo 15, II :

> Art. 3ºDo valor apurado na forma do art. 2ºa pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> .....

[5] Trecho do Acórdão nº 3301-006.132, Sessão de 21/05/2019, Relator Valcir Gassen.

Documento nato-digital

> IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.
>
> Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata aLei nº10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:
>
> .....
>
> II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1ºe 10 a 20 do art. 3ºdesta Lei.
>
> Pelo exposto, entendemos que tais despesas com fretes, por se referirem ao transporte de produtos acabados, não necessitam ser segregadas, pois todas se enquadram na hipótese delineada nos citados dispositivos legais, gerando créditos da não cumulatividade.
>
> Assim, deve ser revertida esta glosa.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, afastar a preliminar nele suscitada e dar-lhe parcial provimento, para reverter a glosa referente à aquisição de materiais de embalagens de transporte e a glosa referente aos fretes de produtos prontos entre estabelecimentos.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Documento nato-digital