



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.730207/2011-47  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-008.070 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de setembro de 2020  
**Recorrente** BIANCHINI SA INDUSTRIA COMERCIO E AGRICULTURA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE NÃO REPASSADO AO FORNECEDOR.

É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. 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. O frete, como modalidade de custo de aquisição para o adquirente, gerará crédito quando não repassado aos fornecedores da contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que seja revertida a glosa do crédito em relação ao frete na aquisição, vencidos os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Ronaldo de Souza Dias e Tom Pierre Fernandes da Silva. Manifestou interesse de fazer declaração de voto o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015.

(documento assinado digitalmente)

Tom Pierre Fernandes da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (suplente convocada em substituição ao conselheiro João Paulo Mendes Neto), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente), e Tom Pierre Fernandes da Silva (Presidente). Ausente o conselheiro João Paulo Mendes Neto.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do r. acórdão n. **14-88.288**, de lavra da 11ª Turma Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), que decidiu, por unanimidade de votos, considerar improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos presumidos referentes à apuração da Cofins para o PIS/Pasep não-cumulativo, relativo ao período acima, no montante correspondente a R\$2.396.427,32.

Em análise ao pleito, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre / RS, procedeu à fiscalização do período em comento, constatando irregularidades e apontando glosas, nos seguintes termos:

### *II. DESCRIÇÃO DAS IRREGULARIDADES FISCAIS CONSTATADAS*

*O contribuinte solicitou, indevidamente, o ressarcimento de créditos presumidos vinculados às vendas no mercado interno de farelo de soja, anteriores à 1º de janeiro de 2011, e de créditos presumidos vinculados a outras vendas no mercado interno além de farelo de soja. De acordo com o parágrafo único do art. 56-B da Lei nº 12.350/2010, somente a partir de 1º de janeiro de 2011 (data a partir da qual produz efeitos o art. 9º da MP nº 517/2010, convertida na Lei nº 12.431/2011, que incluiu o art. 56-B na Lei nº 12.350/2010), o saldo de créditos presumidos, apurados na forma do inciso II do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e vinculados à receita auferida com a venda no mercado interno de farelo de soja classificado na posição 23.04 da NCM, poderá ser ressarcido.*

*Durante o período fiscalizado, a interessada aplicou alíquota incorreta sobre o frete de compras das aquisições de soja em grãos que geram crédito presumido.*

*Ao frete de compras, por estar incluído no custo de aquisição, deve ser aplicada alíquota idêntica aos insumos. Os créditos presumidos foram novamente calculados. Além disso, não são admitidos créditos sobre o frete de compras dos insumos que não geram créditos. Assim, não geram créditos os fretes de compra das aquisições de soja em grãos efetuadas pelo contribuinte, que posteriormente serão revendidas.*

### *III. CONCLUSÃO*

*Em função dos fatos anteriormente descritos e das irregularidades fiscais constatadas, após efetuados os ajustes necessários e outras*

*correções obrigatórias demonstrados em planilha anexa, que obedeceram ao disposto na legislação da Cofins não-cumulativa, verifiquei que as irregularidades fiscais constatadas reduziram os créditos passíveis de ressarcimento.*

Diante do contido no Relatório Fiscal elaborado pelo Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil, foi exarado o Despacho Decisório deferindo parcialmente o valor solicitado, nos seguintes termos:

Com fundamento na Informação Fiscal SEFIS/DRF/POA, de 16/01/2012 (fls. 29 a 32) – que resultou da diligência do Serviço de Fiscalização para apuração do direito creditório referente ao período que abrange o PER acima indicado, a qual é parte integrante e indissociável do presente despacho – no qual RECONHECEU PARCIALMENTE o direito creditório no valor de R\$ 3.868.120,32 (três milhões e oitocentos e sessenta e oito mil e cento e vinte reais e trinta e dois centavos), DEFIRO PARCIALMENTE o pedido formulado pelo contribuinte no montante reconhecido.

INFORMAÇÃO DOS VALORES RELATIVOS AO DIREITO CREDITÓRIO:		
Pretendido: R\$ 4.635.172,27	Deferido: R\$ 3.868.120,32	Glosado: R\$ 767.051,95

Isto posto, HOMOLOGO PARCIALMENTE, até o limite do crédito reconhecido, a(s) compensação(ões) declarada(s) no formulário às fls. 18 e 33 e NÃO HOMOLOGO as compensações de débitos cujos valores excedem ao valor do crédito reconhecido.

INFORMAÇÃO DOS VALORES RELATIVOS AOS DÉBITOS CONFESSADOS:		
Compensado: R\$ 3.868.120,32	Homologado: R\$ 3.688.549,98	Não Homologado: R\$ 179.570,34

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou manifestação de inconformidade, tecendo seus argumentos conforme segue:

*1. O Despacho Decisório não reconheceu o direito creditório da Manifestante por entender que houve aplicação de alíquota incorreta sobre os fretes das compras de soja em grão que geram crédito presumido. Entendeu o Despacho que por se tratar de crédito presumido, a alíquota aplicada aos fretes tinha que ser igual à alíquota aplicada no cálculo dos insumos. (...)*

*2. O entendimento do Despacho de que a alíquota sobre os fretes deve ser idêntica à alíquota dos insumos, não tem sustentação legal. Argumento de conveniência, em matéria perfeitamente regrada, não pode ser aceito. O Manifestante entende que não há previsão legal ou regulamentar para a dedução de 35% do valor dos fretes pagos para a apuração da base de cálculo do crédito presumido, visto o valor dos fretes, insumo ou custo necessário para a indústria, está legalmente previsto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, como gerando crédito presumido. Pelo fato de o crédito presumido na aquisição de soja propiciar um crédito presumido pelo emprego da alíquota de 35%, não significa que o crédito presumido do frete nessa aquisição tenha que seguir a mesma regra, eis que ambas as situações tem previsão legal diversa.*

*E onde a lei é clara, não cabe ao intérprete estabelecer restrição, visto que não pode levar a interpretações que restrinjam mais do que a lei*

*quis (Min. Benedito Gonçalves, no REsp 1.109.034-PR in RDDT 166/190).*

*3. Cabe lembrar que em fiscalização realizada no período do 2.º Trimestre/06 ao 3º trimestre/08, o valor dos fretes desse período foram aceitos sem nenhuma restrição, como consta da intimação 3671/2009 de 12.11.09 conforme, processo 111080.004565/2009-86. Isso porque as disposições legais que permitem os créditos da COFINS sobre os fretes (§ 10, art. 3º, Lei 10.837/02, com redação da Lei 10.384/03 e art. 8º da Lei 10.925/04,) referem-se, clara e expressamente, ao inciso II, do art. 3º, da Lei 10.833/03, sem qualquer restrição.*

*(...)*

*4. Sob outro aspecto, por ter havido revenda de soja (...), o crédito presumido foi calculado apenas sobre o valor líquido, compra menos revenda de soja. Porém, além da glosa acima referida, pelo emprego da alíquota de 35%, ao invés de 50% se fosse o caso, sobre os fretes, o Despacho Decisório (...) aplicou também o percentual de redução (revenda de soja/compras de soja) sobre os créditos presumidos dos fretes. Valem aqui os mesmos argumentos acima apresentados, no sentido de que o crédito presumido sobre os fretes é sobre o valor dos fretes, tudo nos termos da lei. E quando a lei é clara, não cabe ao intérprete restringir sua aplicação. Caberia, ainda lembrar, que os transportadores pagaram a COFINS, seja pelo sistema não-cumulativo seja pelo cumulativo, de modo que o crédito não teria nada de extraordinário.*

Submetida à a julgamento, a manifestação de inconformidade foi improvida nos seguintes termos:

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.**

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento: somente dão direito a créditos os custos com bens e serviços tidos como insumos diretamente aplicados na produção de bem destinado à venda e as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.

**POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.**

Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado.

**Manifestação de Inconformidade Improcedente**

## Direito Creditório Não Reconhecido

A recorrente apresentou Recurso Voluntário em que reitera os fundamentos de sua manifestação de inconformidade.

É o Relatório.

### Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator.

#### Do percentual do crédito presumido

Em que pese o inconformismo da Recorrente, ela não apresenta fundamentos, tampouco provas, o suficiente para alterar o resultado do julgamento proferido pela r. DRJ, motivo pelo qual proponho a confirmação e adoção da decisão recorrida, nos termos da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), com a alteração da Portaria MF n.º 329, de 04/06/2017, que acrescentou o § 3º ao art. 57 da norma regimental:

Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF) - Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quorum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata

**§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida - (seleção e grifos nossos).**

Para tanto, transcrevo o excerto do voto que entendo relevante para demonstrar as razões de julgamento:

A Interessada argumenta que o percentual correto seria 50% e não 35%. Contudo, deixou de trazer demonstrativos dos cálculos que entende

pertinentes e, ainda, os produtos que foram contemplados em obter o percentual de 50% são aqueles contidos nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI, os quais não existe prova nos autos. Confirma-se o contido na norma:

**Lei n.º 10.925/2004**

**Art. 8º** *As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)*

§ 1º *O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:*

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 21/11/2005);*

*II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e*

*III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004).*

§ 2º *O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

§ 3º *O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:*

*I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou*

*preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;  
e*

*II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Renumerado pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007) § 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1o deste artigo o aproveitamento:*

*I - do crédito presumido de que trata o **caput** deste artigo;*

*II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o **caput** deste artigo. § 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1o deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 6o Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004);*

*§ 7o O disposto no § 6o deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).*

Como se verifica do contido na norma, para as atividades da Interessada, a regra geral seria 35%. A aplicação de outro percentual maior, deve, necessariamente ser comprovada de forma inequívoca, demonstrando com cálculos, documentos e argumentos que relacionem tais situações, além de comprovar, conforme já se disse, que os produtos são classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI e, ainda, que, de forma definitiva que os cálculos do Auditor-fiscal não contemplam o percentual indicado. Ademais, insta esclarecer que as argumentações apresentadas sem as provas não são contundentes, cabais, claras, conforme se exige no procedimento que ora se aprecia. Tal situação exige considerações sobre o ônus da prova, como material subjacente e explicativo deste julgamento.

No que se referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; ao contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do *caput* do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento “*deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*”. Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao contribuinte, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento.

Quando a situação posta se refere à restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência deste. Tanto é assim que as instruções da Secretaria da Receita Federal do Brasil trazem em seu bojo a necessidade dos documentos comprobatórios. Confira-se, por exemplo, a Instrução Normativa SRF no 900, de 30 de dezembro de 2008, (atualmente Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 18/07/2017) que rege os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários, assim expressa em vários de seus dispositivos:

**Art. 3º** *A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:*

*I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou*

*II - mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).*

*§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).*

*§ 2º Na impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, o requerimento será formalizado por meio do formulário Pedido de Restituição, constante do Anexo I, ou mediante o formulário Pedido de Restituição de Valores Indevidos Relativos a Contribuição Previdenciária, constante do Anexo II, conforme o caso, aos quais deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.*

[...]

*§ 4º Tratando-se de pedido de restituição formulado por representante do sujeito passivo mediante utilização do programa PER/DCOMP, os documentos a que se refere o § 3º serão apresentados à RFB após intimação da autoridade competente para decidir sobre o pedido.*

[...]

**Art. 65.** *A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de*

*documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas. (grifou-se)*

Verifica-se que, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do pleito. Ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido repetitório fica inarredavelmente prejudicado.

Assim, em entendendo a Autoridade Fiscal que os documentos e informações produzidas pelo contribuinte durante o procedimento fiscal, físico ou eletrônico, não se mostram suficientes para demonstrar de forma inequívoca o crédito objeto do pleito, ou entendendo que o crédito inexistente, em razão de as operações demonstradas pela contribuinte não se enquadrarem nas hipóteses de creditamento legalmente previstas, cabe a este indeferi-lo total ou parcialmente, explicitando claramente sua motivação.

Particularmente acerca da restituição, ressarcimento ou compensação, o ônus da formação da prova do direito creditório foi atribuído legalmente à contribuinte, a fim de demonstrar a certeza e liquidez do pleito, nos termos do art. 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN). Nesse sentido, veja-se a jurisprudência:

*“RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - Nos pedidos de repetição de indébitos e de compensação é do contribuinte o ônus de demonstrar de forma cabal e específica seu direito creditório.” [Acórdão 107-07684, de 16/06/2004] (negrejou-se)*

Dessa forma, o procedimento fiscal tendente a **verificar** a legitimidade do direito creditório utilizado nas compensações declaradas é de **certificação** do quanto informado pelo sujeito passivo, razão pela qual pode se tornar inquisitório, a critério da autoridade administrativa competente. Nesse contexto, a participação da contribuinte se limita ao fornecimento de informações e documentos, **quando requisitado pela autoridade fiscal responsável pela análise do pleito**.

Assim, cabe a contribuinte, em sua Manifestação de Inconformidade, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela Autoridade Fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o pleito. Decerto, não basta ao contribuinte apenas alegar sem provar; não basta, simplesmente vir aos autos discordando do entendimento do fiscal, afirmando que entende possuir o direito ao crédito; a contribuinte deve ser capaz de comprovar cabalmente o direito ao crédito que pleiteia, demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência. Nesta esteira, trazer um exemplo como suporte para obter o benefício pleiteado, não se coaduna com o complexo de normas e deveres para se obter a decisão a seu favor.

No caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, o contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, quais documentos estão associados a que registros; ainda, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara e legível, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

Conforme se disse, compete à interessada apresentar listagens, registros contábeis, demonstrativos e documentos comprobatórios do pedido, nos quais devem constar perfeita vinculação entre eles e a precisa identificação dos elementos que alicerçam a referida petição. Entretanto, a interessada apresentou, neste aspecto, somente um exemplo, que, ainda, não foi alcançado pela aplicação da norma por ela mesma citada.

Tal situação impossibilita a confirmação da efetiva ocorrência da alegação, isto é, a imprecisão na comprovação da operação e ou identificação da origem e natureza do crédito atinge de modo generalizado o pedido formulado pelo contribuinte, não permite, em sede de julgamento administrativo, suprir esta omissão do contribuinte, em termos de cumprimento de seus *onus probandi*.

Referido julgamento, inclusive, está em linha com precedentes desta e. Turma em casos semelhantes, conforme, por exemplo, acórdão n. 3401-007.410, de lavra do i. conselheiro Carlos Henrique Pantarolli:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.**

Nos processos derivados de pedidos de ressarcimento e declaração de compensação, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos elementos probatórios suficientes para demonstrar a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Por tal razão, nego provimento em relação a esta matéria.

#### **DO FRETE NA AQUISIÇÃO**

Apesar de também não ter inovado em relação a esta matéria, verifica-se que a r. DRJ adotou como premissa de fundamento que a possibilidade de apropriação de crédito

calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados.

Ocorre que este não é o melhor entendimento. Em estudo da jurisprudência realizado pelo i. ex-comselheiro Diego Diniz, verificou-se que:

Segundo o entendimento da fiscalização, retratado em autos de infração, o frete tomado pelo contribuinte só poderia ensejar o correlato direito a crédito de PIS/COFINS na hipótese do bem transportado também estar sujeito a incidência de tais contribuições, uma vez que o custo de aquisição de uma mercadoria para revenda deveria ser tratado de forma uníssona na operação, ou seja, abrangendo não só a mercadoria em si, mas também os demais custos circundantes de tal bem.

Diversas operações empresariais com diferentes reflexos tributários já foram objeto de análise pelas Turmas ordinárias do CARF. Uma dessas operações se deu na hipótese do transporte de leite in natura, mercadoria esta que está sujeita ao crédito presumido prescrito no art. 8º da lei n. 10.925/04. Segundo entendimento consagrado no Acórdão CARF n. 3402003.968, por maioria de votos, o colegiado concluiu que a apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado, inexistindo qualquer vedação legal para o creditamento nesta situação.

Logo, o entendimento vaticinado no sobredito acórdão foi no sentido que, incidindo PIS/COFINS na operação de frete (i.e., nas receitas do prestador desse serviço), tal operação configura um particular custo de aquisição para o contribuinte, o que dá ensejo ao correlato creditamento. Tratando desta operação de frete para mercadorias sujeitas ao mesmo crédito presumido e concluindo em idêntico sentido destacam-se os Acórdãos CARF n.s 3402-005.596, 3401-005.170 e 3401-006.941.

Outro caso analisado ocorreu na hipótese de transporte de grãos adquiridos de pessoas físicas. Segundo prescrito no Acórdão CARF n. 3301-005.614, o disposto no art. 3º, §2º, inciso I da lei n. 10.833/03 seria o impedimento legal para a tomada de crédito dos grãos em si considerados, mas não para o correlato frete, uma vez que tal serviço integraria o custo de aquisição de bens para revenda ou aplicação no processo industrial (art. 289 do RIR/99), concluindo então que o direito ao crédito sobre o frete tem como fundamento os mesmos dispositivos que respaldam os créditos sobre o produto, quais sejam, os incisos I e II do art. 3 da Lei nº 10.833/03.

Não obstante, em recente julgado, o Tribunal analisou a tomada de crédito de frete na hipótese de transporte de combustíveis para revenda, ou seja, de bem sujeito a incidência monofásica de PIS/COFINS. Nesta oportunidade, por meio do Acórdão CARF n. 3402-006.469[7], o colegiado, por maioria de votos, concluiu pela possibilidade da tomada do crédito, também ao fundamento que o custo do contribuinte com o frete é distinto do custo com o bem em si transportado. Nestes termos, conclui a Relatora do caso que tais dispêndios (...) são custo de aquisição

de serviços de fretes e não custo de aquisição de combustível. Em se tratando de operações distintas, merecem o tratamento próprio para cada uma delas.

Embora a questão seja julgada em favor do contribuinte por maioria de votos, é possível afirmar que, pelo menos no âmbito das Turmas ordinárias, há uma posição consolidada do Tribunal no sentido de reconhecer ao frete um tratamento jurídico autônomo da mercadoria transportada para revenda no que tange ao creditamento de PIS/COFINS, sendo possível, por conseguinte, que o contribuinte aproveite tal crédito, ainda que o bem transportado seja desonerado fiscalmente ou sujeito à monofasia. Segundo tal posicionamento, nesta situação o crédito tem natureza de custo de aquisição.

Como se vê, não há a estreita relação entre o direito ao decorrente do custo de aquisição com o frete e o produto transportado, assim o posicionamento reiterado desta turma:

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. EXPORTAÇÃO.  
COOPERATIVAS. CREDITAMENTO DE LEITE IN NATURA  
ADQUIRIDO DE SEUS ASSOCIADOS.

Até a entrada em vigor da IN SRF n.º 636/2006 era legítima a Cooperativa apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite in natura dos seus associados da Cooperativa, desde que não se vislumbre suspensão da incidência das contribuições na venda.

COFINS. CREDITAMENTO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO  
ADQUIRENTE NÃO REPASSADO AO FORNECEDOR.

O frete, como modalidade de custo de aquisição para o adquirente, apenas gerará crédito quando não repassado aos fornecedores da contribuinte.

(Ac. 3401-005.170, r. Leonardo Ogassawara Branco)

Nesse sentido, entendo deva ser dado provimento ao Recurso Voluntário nesse aspecto.

Antes o exposto voto por conhecer e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que seja revertida a glosa do crédito em relação ao frete na aquisição.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

