



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



|                    |                                                  |
|--------------------|--------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13005.721895/2013-44</b>                      |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3001-003.756 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA  |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 24 de outubro de 2025                            |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                       |
| <b>RECORRENTE</b>  | COOPERATIVA DOS SUINOCULTORES DE ENCANTADO LTDA. |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                 |

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

DIREITO AO RESSARCIMENTO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Nos termos do CTN, apenas créditos líquidos e certos são passíveis de ressarcimento/restituição/compensação tributária.

CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 170 CTN. INOCORRÊNCIA.

O ônus da prova nos casos de pedidos de restituição, ressarcimento e compensação é do contribuinte, nos termos do artigo 373, do CPC, com objetivo de demonstrar a certeza e liquidez do crédito tributário pleiteado, conforme dispõe o artigo 170, do Código Tributário Nacional.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

PERÍCIA. AUSENTES OS REQUISITOS FORMAIS LEGAIS EM PEÇA INICIAL DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. IMPRESTABILIDADE DOS DOCUMENTOS AO QUE SE PERQUIRI DIREITO CREDITÓRIO. INDEFERIMENTO.

Decreto 70.235/72, estabelece que o requerimento de perícia deve estar inserido na peça vestibular defensiva, com regras não observadas no caso em testilha.

Ainda que se superasse a questão formal para requerer perícia, há de observar a prestabilidade dos documentos que sustentam ao pedido de crédito. O que não corre no caso. Devendo ser indeferido a perícia por desnecessário, já que os documentos recursivos é que não acodem ao conhecimento de crédito.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Wilson Antonio de Souza Correa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Carlos de Barros Pereira** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Marco Unaian Neves de Miranda, Sergio Roberto Pereira Araujo, Wilson Antonio de Souza Correa, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem relatado o Relatório da DRJ de origem, adoto-o como meu, até seu julgamento, onde com clareza e objetividade nos informa:

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMP transmitido pela contribuinte em 31/05/2012, através do qual pretendeu ressarcimento de valores credores de COFINS não-cumulativa vinculados à receita do mercado interno relativos ao 1º trimestre de 2011 (art. 17 da Lei nº 11.033/2004).

A repartição fiscalizadora efetuou a necessária verificação, tendo produzido *Parecer* onde foi apontado problema encontrado relativamente a despesas de armazenagem de mercadorias e fretes nas operações de venda. Foi proferido *Despacho Decisório* (que aprovou e adotou aquele *Parecer* como fundamento),

tendo sido *reconhecido parcialmente* o direito creditório pleiteado, *deferindo-se parcialmente* o pedido de ressarcimento formulado através do PER nº 35085.04548.310512.1.1.11-0806.

Desse *Despacho Decisório* a contribuinte tomou ciência em 17/10/2013 (*Termo* de fl. 4.716) e, não se conformando, apresentou, através de procurador, *manifestação de inconformidade* onde aduziu (de forma sintética):

- diz o Parecer (item 27) que não há como reconhecer os créditos decorrentes de armazenagem e fretes (linha 7 da ficha 16A dos DACONs apresentados), referentes aos meses de janeiro, fevereiro e março do ano de 2011, por insuficiência da documentação apresentada. Mas, ainda que se reconheça a legalidade do referido prazo e a necessidade de celeridade no processo administrativo, tendo em vista a decisão proferida em Mandado de Segurança, o prazo de 05 (cinco) dias úteis para atender ao Termo de Intimação Fiscal DRF/SCS/SAORT nº 165, de 16/09/13, não foi suficiente para a juntada de toda a documentação necessária à comprovação da regularidade fiscal e contábil da Cooperativa;
- mas, ainda que não juntada toda a documentação na oportunidade, agiu ao arrepio da lei o Auditor-Fiscal ao glosar a totalidade dos valores constantes na linha 7, ficha 16A, dos DACONs apresentados. Isso porque:a)
  - a) exigência contida nos itens 6 e seus subitens da intimação nº 165 é inédita e só por isso demandaria muito mais tempo para seu cumprimento. O procedimento regular adotado pela Cooperativa goza de presunção de legalidade, posto que jamais questionado em pedidos anteriores de ressarcimento. Em seu longo histórico, não há registro de que a Cooperativa tenha implementado atitudes contábeis contrárias ao ordenamento pátrio;
  - b) ainda que não juntados todos os documentos solicitados na intimação, justificada a impossibilidade de fazê-lo por conta da grande quantidade de NFs (milhares) e da impossibilidade de confrontar cada nota com o conhecimento de frete, vez que muitos dos transportadores possuem regime especial e só emitem um conhecimento de transporte abrangendo todos os serviços prestados no mês, a Cooperativa juntou planilha separada dos fretes pagos por

conta das simples transferências de mercadorias, mas que não fazem parte do pedido de ressarcimento. Portanto, a Cooperativa juntou prova de que os valores constantes à linha 7 da ficha 16A dos DACONS apresentados referem-se exclusivamente a créditos provenientes das operações de armazenagem e fretes, fruto da venda de mercadorias, cuja planilha vem reconhecida no item 19, do Parecer;

- c) consoante o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o frete suportado pela vendedora, no caso de venda de mercadorias gera direito a crédito. De regra, a comprovação do suporte das despesas de transporte por parte da vendedora se dá através do conhecimento de frete. Por conta do regime especial adotado pelo RICMS, é regular a expedição de um conhecimento de frete pelo transportador, abrangendo todas as operações dentro de determinado mês, com assinatura de contrato entre os contratantes e mediante a concessão da SEFAZ.
- na Cooperativa essa prática encontra grande volume de operações, de modo que, nesses casos, não há como atrelar nota com o correspondente conhecimento de transporte, por conta do regime especial a que têm aderido os transportadores;
  - não há justificativa plausível a corroborar a glosa integral dos créditos advindos das operações lançadas na linha 7, ficha 16A, dos DACONS, posto que demonstrada a regularidade de lançamento e de constituição do crédito. Ainda mais com a juntada de cópias de conhecimentos de frete, bem como de contratos firmados entre a Cooperativa e os diversos transportadores, o que lhes confere direito ao regime especial, com a emissão de um único conhecimento para as operações realizadas dentro do mês;
  - além da presunção de licitude e regularidade da Cooperativa na sua forma de lançamento contábil e fiscal na constituição do crédito, foram alcançados à RFB todos os documentos e planilhas que lastreiam a regularidade do lançamento contábil e a legalidade do crédito constituído objeto de ressarcimento, o que a legitima a requerer seja plenamente acatada a inconformidade ao DD, com o ressarcimento dos valores glosados. Na eventual constatação de necessidade de maiores esclarecimentos, deve-se emitir intimação para tanto ou realização de perícia contábil.

A repartição de origem encaminhou o processo para julgamento.

Em sessão realizada no dia 21 de outubro de 2015 a 2ª Turma da DRJ/POA exarou Acórdão sob nº 10-55.780, onde, por unanimidade de votos julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Por meio de Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, no dia 23/10/2015, tomou ciência do Acórdão supramencionado ao abrir a sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico perante a RFB, cujo documento havia sido depositado no dia anterior.

Conforme se vê na página primeira do presente RV, no dia 19 de novembro de 2015 aviou o remédio recursivo, com suas argumentações.

Eis, em apertada síntese o relato dos fatos.

Passo ao voto.

## VOTO

Conselheiro **Wilson Antonio de Souza Correa**, Relator.

### 1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

### 2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### 3. DIREITO

Em síntese, a peça recursiva alega:

1. que a decisão objurgada merece reforma, eis que ela entendeu por reconhecer o não enquadramento da Recorrente ao incisos I, II e IX do artigo 3º da Lei nº 10.833, pois o direito a crédito inexistente diante da ausência de ligação entre os registros contábeis e os documentos que o corroboram, bem como a ausência de regularidade desses lançamentos, glosando os meses de janeiro a março de 2011;
2. que o prazo de 5 dias dados pela DRF/SCS/SAORT foram insuficientes para juntar documentos exigidos, além de que foram exigidos documentos inéditos;
3. é inacreditável, prossegue, o inaproveitamento de seus documentos, até porque tem sua contabilidade no regramento legal exigida pelo FISCO;
4. que a legislação de regência permite o creditamento referente a frete à aquisição de mercadorias, bem como a despesa como elas devem ser consideradas como bem ou serviço a ser utilizado na produção de um bem;

5. que a comprovação das despesas de transporte se dá através de conhecimento, por conta do regime especial adotado pelo RICMS;
6. em razão de ser a prática usual, não se tem como a Cooperativa atrelar nota com o correspondente conhecimento de transporte, por conta do regime especial que os transportadores têm direito;
7. enfim, alega que não foi justa a glosa integral dos créditos provindos das operações lançadas na linha 7, ficha 16A, dos DACON's, eis que demonstrada a regularidade lançamentos e da constituição do crédito, já que estão dentro da legalidade e líquido o crédito;
8. Por fim, anatematiza a negativa de realização da perícia contábil requerida, uma vez ser seu direito constitucional.

A DRJ enfrentou a matéria, quanto ao crédito perquirido e as glosas realizadas pela Fiscalização, com a mesma postura do requerido pela Recorrente, mostrando correto que de fato há possibilidade de creditamento, conforme requerido. Veja:

(...)

Analizada a legislação de regência, essa expressamente permite o creditamento de valores relativos a despesas com frete de mercadorias em três hipóteses. A primeira, estabelecida no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, refere ao caso de bens adquiridos para revenda, onde o frete referente à aquisição de mercadoria pode ser somado ao custo da mercadoria. A segunda é a de se entender a despesa com frete como um bem ou serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003). A terceira é a do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que se refere ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

Desta forma, convergem as partes com relação a legislação que rege o tema, que me filio nos termos da decisão da DRJ, acima transcrito.

Quanto a usufruição da legislação, aponta a DRJ:

Para valerm os créditos, todos estes custos devem, necessariamente, ser suportados pela contribuinte e ser prestados por pessoas jurídicas, com exceção dos créditos presumidos a que se refere o § 19 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, relativo à sub-contratação de pessoa física autônoma por parte das empresas de transporte rodoviário de cargas.

Prossegue a decisão anatematizada, informando a razão pela qual ocorreu a glosa do caso em tela:

(...)

No caso em tela, contudo, a comprovação do crédito pleiteado deveria estar, no mais das vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldassem tais registros, independentemente da concessão feita pelo RICMS referido na manifestação de inconformidade. Para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não bastava apresentar documento/cópia de contrato/registro contábil-fiscal/planilha, mas também indicar, de forma específica, que documento estava associado a que registro. Também é importante observar que quando a natureza da operação escriturada/documentada fosse necessária para a caracterização ou não do direito creditório, a descrição da operação constante dos registros e documentos deveria ser clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultassem ou impossibilitassem a perfeita caracterização do negócio.

Observando-se a legislação de regência, bem como que a contribuinte simplesmente anexou enorme quantidade de documentos, sem definir claramente de quais pretendeu a possibilidade de apuração de créditos, entende-se sem razão a interessada porquanto:

- 1) há vários documentos (CTRC) não suportados por cópia válida de contrato entre a Cooperativa e o prestador dos serviços (ver, por exemplo, Transportadora Giovanella Ltda. – fls. 4.891 a 6.061/6.758 a 6.820). Nesses documentos também não consta se o frete seria suportado pelo remetente ou pelo destinatário. No mesmo sentido, ver documentos de Transportes Emergente Ltda. (fls. 6.062 a 6.063/6.072 a 6.073); E.P. da Silva Cavalcante Transporte-ME (fls. 6.064 a 6.071);
- 2) há vários documentos onde não existe identificação do destinatário, bem como o frete anotado no CTRC é a pagar, além de não ter sido anexado contrato válido entre a Cooperativa e a prestadora dos serviços (ver Distribuidora e Representação Comercial de Frios e Laticínios São Pedro Ltda. - fls. 6.081 a 6.082/6.091);
- 3) há vários documentos onde a Cooperativa é a destinatária (e não a remetente). Como exemplo, ver CTRC de Transportadora Plimor Ltda. (fls. 6.098/6.101/7.104); Rede Encomendas (fls. 6.103/7.126); Expresso São Miguel (fls. 6.104 a 6.105/7.126/7.774); Miozzo Transportes (fl. 6.105); Transportadora Rocha Ltda. (fl. 6.107); TW Transportes (fls. 6.109 a 6.111/7.106); Cooperativa de Transportes Vale do Taquari Ltda. (fls. 6.112 a 6.266); Gira Grãos Transportes Ltda. (6.929 a 6.963); Rapidão São Paulo Transportes Rodoviários Ltda. (fls. 7.105/7.117); Transportadora Nimec Ltda. (fls. 7.108/7.130); ARV Transportes Ltda. (fls. 7.109 a 7.116/7.118 a 7.119/7.127 a 7.129); SR Transportes Ltda. (fl. 7.192);
- 4) há vários documentos onde a anotação de frete é a pagar. Como exemplos ver CTRC de Transportadora Magnochelli Ltda. (fls. 7.139 a 7.145/8.023); Paulo Schneider & Cia. Ltda. (fls. 7.946 a 7.949/7.952 a 7.953);
- 5) há vários documentos onde consta remessa de mercadorias de associados para a Cooperativa. Como exemplos ver CTRC de Transportadora Duanial Ltda. (fls. 7.849 a 7.860); Moacir A. Michelin & Cia. Ltda. (fls. 7.861/7.874); Transportadora

Pedersini Ltda. (fls. 7.868/8.035); Renato Valer & Cia. Ltda. (fls. 7.869/7.875/7.879); Paulo Frey & Cia. Ltda. (fl. 7.870); Vitorino Botega & Cia. Ltda. (fl. 7.878);

6) há vários documentos onde consta remessa de mercadorias da Cooperativa para associados. Como exemplos, ver CTCRC de Renato Valer & Cia. Ltda. (fls. 7.862/7.872); Transportes Rodoviários Koste Ltda. (fl. 7.863); Dalberto Comércio e Transportes Ltda. (fl. 7.864); Transportadora Duanial Ltda. (fl. 7.865); Ênio Pedro Frare & Cia. Ltda. (fl. 7.881 a 7.883). No caso destas empresas, não foi anexado contrato válido entre a Cooperativa e a prestadora dos serviços;

7) há documento onde não existe identificação do destinatário (ver CTCRC de Cade Representações e Logística Ltda. - fl. 7.956);

8) há vários documentos onde a mercadoria foi remetida para outra transportadora (ver CTCRC de Transritt Transportes Ltda. - fls. 7.960/7.962/7.964/7.966/8.022/8.042 a 8.048).

Verificados tais documentos, resta claro que eles não se prestam para desqualificar a totalidade da glosa imposta pelo Órgão de origem, eis que essas operações realizadas não são enquadráveis nas hipóteses de creditamento legalmente previstas.

(...)

Nessa seara, tem-se que a decisão ora antematizada entendeu que os documentos que corroboram a tese da Recorrente não são suficientes para provar o crédito pleiteado e, não se olvidando que as operações realizadas pela Recorrenete com os transportadores não se enquadram na hipótese de crédito.

Sigo a mesma trilha da DRJ, pois compulsando os autos vê-se que a motivação da decisão ora objurgada está de conformidade com a lei de regência, onde os documentos juntados pela Recorrente não têm prestabilidade necessária ao crédito.

Então, a conclusão que se tem é que o suposto crédito está embasado em pagamento de frete sem a devida comprovação de liquidez e certeza, o que não é permissível nessa Corte, conforme diversos julgados. Confira:

Processo nº 11080.930546/2009-15

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3003-000.562 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária

Sessão de 19 de setembro de 2019

Recorrente SULFATO RIO GRANDE INDUSTRIA E COMÉRCIO LIMITADA

Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/06/2006 a 30/06/2006



**DCTF. ERRO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.**

A alegação de erro na DCTF, a fim de reduzir valores originalmente declarados, sem a apresentação de documentação suficiente e necessária para embasá-la, não tem o condão de afastar despacho decisório.

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do contribuinte o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo. Não há que se falar em afronta aos princípios da verdade material, segurança jurídica, razoabilidade ou finalidade, quando a decisão recorrida, ancorada na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus de demonstrar o crédito pleiteado e na constatação de ausência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada.

Desta forma, faço minhas a motivação da DRJ para negar provimento ao Recurso Voluntário, neste quesito, uma vez que o ônus da prova nos casos de pedidos de restituição, ressarcimento e compensação é do contribuinte, nos termos do artigo 373, do CPC, com objetivo de demonstrar a certeza e liquidez do crédito tributário pleiteado, conforme dispõe o artigo 170, do Código Tributário Nacional.

Quanto a possível afronta constitucional ao não autorizar a perícia contábil, a DRJ não está errada, eis que nos termos do Decreto 70.235/72, ao impugnar/manifestar inconformidade, há o contribuinte o dever de:

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

A peça vestibular que deu início ao contencioso administrativo, a perícia aparece ao final da peça de forma opcional, sem acudir o regramento legal.

Mas não é só, cabe a autoridade julgadora, conceder ou não a perícia, de acordo com a necessidade e, no caso em tela, a DRJ muito bem se pronunciou, não carecendo os autos de perícia diante da imprestabilidade dos documentos, nas razões expostas, que culminou com a seguinte decisão:

Verificados tais documentos, resta claro que eles não se prestam para desqualificar a totalidade da glosa imposta pelo Órgão de origem, eis que essas operações realizadas não são enquadráveis nas hipóteses de creditamento legalmente previstas.

Além disso, o direito creditório pleiteado deveria ter comprovação de liquidez e certeza para efetivação de eventual encontro de contas, comprovação esta que é ônus da contribuinte, sendo incabível a transferência de tal responsabilidade ao Fisco, visto que este atua nos termos das normas legais. No presente caso, o direito creditório discutido não se apresentou líquido e certo, eis que a interessada não comprovou por meio de documentos, demonstrativos, escrituração fiscal e lançamentos contábeis, quais operações permitiriam a possibilidade de apuração de créditos, bem como seu valor, isso feito de forma clara e objetiva.

Ademais, não se permite ao julgador, em sede de pleito repetitório, dispensar o pleiteante do ônus que a lei impõe, não lhe sendo lícito valer-se de diligências/perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia à parte.

Portanto, entendendo-se que os documentos/informações produzidas pela contribuinte junto à manifestação de inconformidade não se mostraram suficientes para demonstrar, de forma inequívoca, a existência do crédito alegado, e observando-se que determinadas operações realizadas não são enquadráveis nas hipóteses de creditamento legalmente previstas, cabe negar-se o discutido direito creditório.

Portanto, a diligência, além de não seguir os preceitos legais, cujas formalidades até poderiam ser supridas se os documentos acostados aos autos trouxessem prestabilidade ao que se requer, mas, como não têm, conclui-se que não terá serventia a perícia que se requer.

Também, nesse pleito, não vejo razão à Recorrente.

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço do recurso e nego-lhe provimento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Wilson Antonio de Souza Correa**