



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13005.722310/2013-11
ACÓRDÃO	3002-004.181 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA DOS SUINOCULTORES DE ENCANTADO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO PLEITEADO. ÔNUS DA PROVA.

A certeza e liquidez do direito creditório pleiteado pelo contribuinte são requisitos essenciais ao seu reconhecimento, incumbindo-lhe o ônus da prova, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil, artigo 373, inciso I, cabendo a este demonstrar, mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR.

Nos termos do artigo 29, do Decreto nº 70.235/72, autoridade julgadora formará livre convicção para a apreciação das provas, podendo determinar diligência que entender necessária, não lhe sendo lícito valer-se de diligências/perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia à parte.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDA. NÃO COMPROVADO.

Embora previsto na legislação de regência, créditos referentes a fretes na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, somente podem ser reconhecidos quando cabalmente comprovados, nos termos do art. 170 do CTN. Inexistindo a apresentação integral de documentos fiscais e de pagamento, correta a glosa.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES SOBRECOPRAS. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas de créditos calculados em relação aos fretes nas operações de compra, nos estritos termos da Súmula CARF nº 188.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas e Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão.

RELATÓRIO

Por economia processual e por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida.

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMP transmitido pela contribuinte em 18/10/2012, através do qual pretendeu ressarcimento de valores credores de COFINS não-cumulativa vinculados à receita do mercado interno relativos ao 2º trimestre de 2011 (art. 17 da Lei nº 11.033/2004).

A repartição fiscalizadora efetuou a necessária verificação, tendo produzido Parecer onde foram apontados/dissecadas inconsistências 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 36127.94020.181012.1.1.11-0236.

Desse Despacho Decisório a contribuinte tomou ciência em 21/12/2013(Termo de fl. 2.110) e, não se conformando, apresentou, através de procurador, manifestação de inconformidade onde aduziu (de forma sintética):

- o Parecer sugere que:
 - a) não há como reconhecer créditos decorrentes de fretes cujo CTRC não trás a indicação de pagamento do frete;
 - b) não há como reconhecer créditos decorrentes de frete na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica;
 - c) não há como reconhecer créditos decorrentes de fretes na remoção de resíduos;
 - d) não há como reconhecer créditos decorrentes de fretes sem a apresentação de CTRC;
 - e) não há como reconhecer créditos decorrentes de despesas de fretes nas operações de compra.
- os conhecimentos de frete se originam de milhares de NFs sobre as quais a Cooperativa lançou créditos no pedido de ressarcimento. É impossível confrontar cada nota com o conhecimento de frete. Muitos dos transportadores possuem regime especial, só emitindo um conhecimento de transporte abrangendo todos os serviços prestados no mês. Essa situação dificulta a confrontação com a correspondente NF;
- 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;

- os fretes nas operações de compra lançados pela Cooperativa dão direito a crédito, de acordo com o art. 289 do Decreto nº 3.000, e art. 8º da Lei nº 10.925, eis que os bens estão sujeitos ao pagamento da contribuição, ainda que não lançados corretamente no respectivo DACON ou que lhes falte alguma informação adicional. Apresenta arquivo digital com todos os conhecimentos de frete que foram utilizados para o cálculo da glosa, demonstrando a regularidade de cada um;

- fala sobre itens do Parecer:

a) C.1: em arquivo anexo encontram-se todos os CT correspondentes.

Neles é possível ler a indicação do pagamento do frete, o que demonstra a regularidade do crédito pretendido. Também acompanham comprovantes do pagamento dos fretes suportados pela Cooperativa, realizado através de operação bancária, com depósito do respectivo valor na conta do transportador. Os valores correspondentes constantes do quadro 4 devem ser excluídos da glosa;

b) C.2: as mercadorias foram deslocadas para estabelecimentos distintos e para outro estado da federação. Ingressaram em outro CNPJ e o encargo do frete restou por conta da Cooperativa. Esta age de acordo com o permissivo legal (art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003. Ao contrário do entendimento fiscal, não há nenhuma vedação para esse procedimento. Na lei há previsão legal de direito a crédito sobre frete realizado nas vendas, sem que haja qualquer exclusão. Se o legislador quisesse excluir o crédito do frete realizado para a operação de transferência de mercadorias para estabelecimento da mesma empresa o teria feito expressamente. Os valores correspondentes lançados para crédito pela Cooperativa devem ser reconhecidos;

c) C.3: não há vedação legal para o procedimento adotado pela Cooperativa, valendo para o caso o mesmo critério do item anterior, ou seja, se não é vedado expressamente é legal. O procedimento do Fisco vai além do permissivo legal, necessitando para conferir legalidade à glosa o impedimento na Lei, o que inexistente. As glosas devem ser excluídas;

d) C.4: todos os conhecimentos de frete deveriam estar no arquivo que acompanhou o pedido de ressarcimento. Mas para lastrear a legalidade dos lançamentos e do crédito pretendido, a Cooperativa junta arquivo contendo todos os CTRC objeto da glosa nas despesas de frete nas operações de venda. O crédito é legal neste tipo de operação, sendo comprovado através da apresentação dos

conhecimentos de frete respectivos. Os valores das glosas devem ser liberados para o crédito pleiteado;

e) C.5: o crédito sobre frete nas operações de compra é legal. Os transportadores relacionados neste particular possuem regime especial e por conta disso, emitem um conhecimento de frete dentro do mesmo mês. Dos documentos juntados se pode extrair que eles indicam a origem do frete (diversos associados) e descrevem a mercadoria transportada (milho, suínos...), se referindo a pessoas físicas. Os fretes nas operações de compra lançados pela Cooperativa geram direito a crédito, eis que todos relacionados com a atividade da Cooperativa, bem como sujeitos a pagamento de contribuição, de modo que os valores correspondentes devem ser excluídos da glosa. Ainda que referidos créditos tenham sido lançados em campo de crédito sobre frete de vendas, tal situação não anula o crédito, mas permite a correção.

- não há justificativa plausível que corrobore a glosa integral dos créditos, posto que demonstrada sua regularidade de lançamento e constituição;
- 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 atestou a tempestividade da peça de contestação (fl. 2.274).

A Delegada da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Porto Alegre (RS) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, conforme o Acórdão nº 10-55.890, da Segunda Turma, proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

DIREITO AO RESSARCIMENTO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada da decisão em 26/11/2015 a recorrente apresentou recurso voluntário em 22/12/2015, no qual, essencialmente, reitera os argumentos apresentados na impugnação, sem apresentar novos elementos de prova.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha**, Relator.

1 DA COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO

Com base nos artigos 45, 48 e 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

2 DO CONHECIMENTO

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço.

3 PRELIMINAR

A recorrente sustenta a nulidade da decisão recorrida em face da negativa de realização de perícia contábil, o que constituiria cerceamento ao direito constitucional da ampla defesa e do contraditório, também inerentes ao processo administrativo, da qual resulta em nulidade da decisão atacada.

A esse respeito, a DRJ esclareceu que *“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”*.

Pois bem.

Não se pode perder de vista que, na busca da verdade material, é imprescindível a análise das provas. Entretanto, a legislação tributária estabelece a quem compete a produção probatória nas relações jurídico-tributárias mantidas entre o Fisco e o contribuinte.

No que se refere especificamente aos pedidos de restituição, ressarcimento ou compensação, a lei atribui ao contribuinte o ônus de comprovar a existência do direito creditório, devendo demonstrar a certeza e a liquidez do crédito, nos termos do art. 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

Nesse sentido é o art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

A propósito, confira-se o seguinte entendimento jurisprudencial no CARF:

IPI. RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Em sede de pedido de ressarcimento cumulado com compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil, artigo 373, inciso I, cabendo a este demonstrar, mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões.

(Processo: 13839.901940/2013-30; Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção; Data da sessão: 23/03/2023; Decisão: 3201-010.450; Relator: HELCIO LAFETA REIS)

Importante lembrar que a questão da apresentação de prova na fase do contencioso administrativo fiscal foi especificamente disciplinada no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (que regulamenta o processo administrativo fiscal), em seu art. 16, §4º, diploma legal também aplicável aos processos de restituição/ressarcimento/compensação, conforme disposto no art. 74, §11, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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)

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)

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído 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)

§ 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)

(...)

Como visto, a legislação transcrita determina a apresentação das razões de defesa e da prova no momento da impugnação/manifestação de inconformidade.

A adoção do procedimento de diligência e/ou perícia objetiva única e tão-somente dirimir dúvidas com relação às provas anteriormente carreadas ao processo, não se prestando a suprir o encargo que cabe aos sujeitos ativo e passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória que a cada um compete.

Especificamente quanto à realização de diligências e perícias, ainda regulamenta referido diploma legal:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Desse modo, autoridade julgadora formará livre convicção para a apreciação das provas, podendo determinar diligência que entender necessária, não lhe sendo lícito valer-se de diligências/perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia à parte.

Portanto, não vejo reparos a fazer na decisão da DRJ que denegou a realização de diligência/perícia por se tratar de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade.

Desse modo, rejeito a preliminar suscitada.

4 MÉRITO

Glosas de créditos em relação a fretes nas operações de venda

Acerca dos créditos calculados em relação a fretes na operação de venda, assim dispõe o art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

A fiscalização glosou parte dos créditos relativos a fretes na operação de venda, em síntese, por se tratar de:

- i) Operações amparadas em Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) sem comprovação de que o ônus do respectivo pagamento foi suportado pela contribuinte, como vendedora;
- ii) Operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, para as quais inexistente expressa disposição legal;
- iii) Operações de remoção de resíduos, que não se enquadram como serviços utilizados como insumos diretamente na produção ou fabricação dos bens;
- iv) Operações cuja efetividade não foi comprovada; e
- v) Operações de compra, para as quais inexistente expressa disposição legal, exceto se o valor do frete na compra estivesse vinculado a um insumo cuja aquisição gerou crédito.

Essencialmente, a DRJ manteve tais glosas pelos mesmos motivos, acrescentando que a comprovação do crédito exigia a conciliação entre os registros contábeis e os respectivos documentos comprobatórios, independentemente da concessão feita pelo RICMS referida na manifestação de inconformidade.

Esclareceu que não bastava apresentar contratos, planilhas ou registros fiscais de forma genérica, sendo necessário indicar claramente qual documento correspondia a cada lançamento contábil.

Além disso, quando a natureza da operação fosse relevante para caracterizar o direito ao crédito, sua descrição deveria ser clara e detalhada, sem abreviações ou códigos que dificultassem a identificação precisa da operação.

Em sede recursal, a recorrente explica sua operação:

Deve-se atentar que a recorrente atua como integradora na produção de leitões, onde há remessa de bens e insumos aos associados e o recebimento de suíno gordo ao final, tudo a integrar o processo produtivo. O mesmo ocorre quando os associados remetem produção à Cooperativa, de cuja operação lhe é pago o frete, eis que essa produção se integrará em produtos novos.

Defende que os fretes se enquadram nas hipóteses legais, pois compõem o custo da mercadoria, caracterizam-se como insumo, ou configuram ônus do vendedor.

Alega, em síntese, que o frete suportado pelo vendedor gera crédito, conforme previsão legal; que o frete pode compor o custo de aquisição da mercadoria, sendo hipótese expressamente prevista na Lei 10.833/03; que o transporte integra o processo produtivo da Cooperativa (modelo de integração na produção de suínos); que o transporte de resíduos deve ser tido como acréscimo ao custo da mercadoria; e que a comprovação ocorre por meio dos conhecimentos de transporte.

Afirma que apresentou conhecimentos de transporte, contratos e demais documentos que comprovam os valores declarados nos DACONs e que a documentação permite verificar a regularidade fiscal e comprova a liquidez e certeza do crédito.

Diz que a sistemática operacional e o regime especial impedem vinculação individualizada nota a nota; que a emissão de conhecimento de frete global mensal é autorizada pela SEFAZ e plenamente válida; que o grande volume decorre da própria atividade da Cooperativa; e que a documentação apresentada é suficiente e regular.

Nesses termos, requer a reforma integral da decisão recorrida e reconhecimento do direito ao creditamento.

Antes de adentrar na análise das glosas dos créditos, cumpre observar que nos processos de ressarcimento, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil.

A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas hábeis a comprová-lo, sobretudo com base em documentos fiscais e na escrituração contábil do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito. Na insuficiência da prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser negado.

Seguindo o disposto no artigo 16, inciso III e parágrafo 4º, e artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972, a regra geral é que a prova deve ser apresentada no primeiro momento processual em que o contribuinte tiver a oportunidade, seja na apresentação da impugnação ou da manifestação de inconformidade, podendo ela ser produzida em momento posterior apenas de forma excepcional, nas hipóteses em que *"a) fique demonstrada a impossibilidade de sua*

apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos", sob pena de preclusão.

No recurso voluntário, a recorrente não apresentou novos elementos de prova, nem esclarecimentos capazes de infirmar os argumentos da fiscalização ou da DRJ acerca da insuficiência das provas carreadas ao processo. Ao contrário, confirmou a impossibilidade de apresentar a documentação da forma indicada pelo acórdão recorrido, conforme trecho a seguir:

Entende o relator (...) Tudo sob o fundamento da falta de documentação comprobatória. Refere **que o grande volume de documentos apresentados deveria estar acompanhado do competente relatório em conferência com os registros contábeis, não conferindo liquidez e certeza. É impossível a pretensão.**

(...)

De regra, a comprovação do suporte das despesas do 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.

Com a Cooperativa essa prática tem encontrado 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.**

Quanto ao transporte dos dejetos oriundos do processo produtivo, limitou-se a argumentar que devem ser tidos como acréscimos ao custo da mercadoria e, quanto aos fretes referentes às aquisições de mercadorias, argumentou que podem ser somados ao custo da mercadoria, consoante o disposto nos incisos I, II e IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03.

Feitas essas breves considerações, passo a analisar as glosas efetuadas.

4.1 Pagamento de frete não informado

A fiscalização glosou os créditos referentes a *“Pagamento do frete não informado”*, discriminados na tabela de fls. 2081 a 2083, com o seguinte fundamento:

“Constatamos que foram apresentados alguns CTCRC que não discriminam o pagamento do frete pelo vendedor (informação inexistente ou ilegível). Neste caso, não havendo a comprovação de que a despesa de frete foi efetivamente suportada/paga pela empresa vendedora, realizamos a glosa das referidas despesas, conforme demonstrado no Quadro 4”.

A análise pela DRJ dos documentos acostados aos autos revelou CTCRCs desacompanhados de contrato válido entre a Cooperativa e o prestador de serviço; em diversos casos, sem indicação clara sobre quem suportou o frete (remetente ou destinatário); e há CTCRCs com indicação de frete “a pagar”, sem comprovação de que o custo foi assumido pela interessada.

Os seguintes exemplos foram apontados pela DRJ: Nobreza Logística e Transportes Ltda. ME (fls. 2.193/2.197 a 2.200/2.207/2.211); M.R. Transportes (fls. 2.209); Transportadora Giovanella Ltda. (fls. 2.237 a 2.255/2.237 a 2.255); Transportes Sontche Ltda. (fl. 2.178); e Coop. de Transporte Alegretense Ltda. COOPTAL (fl. 2.213).

Em sede recursal, a contribuinte não apresentou novos elementos. O crédito da COFINS sobre frete em operações de venda exige comprovação de que o transporte se refere à venda de mercadorias da própria contribuinte e de que o ônus foi efetivamente por ela suportado.

Diante das inconsistências documentais indicadas, voto por manter as glosas dos créditos relativos às despesas de frete nas operações de venda suportadas por CTCs sem a indicação de pagamento do frete.

4.2 Transferências entre estabelecimentos

A fiscalização glosou os créditos referentes a “*Transferências entre estabelecimentos*”, discriminados na tabela de fls. 2081 a 2083, com o seguinte fundamento:

“(…) a Interessada considerou como crédito o traslado de produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica tanto nas operações de compra como nas operações de venda.

O valor do frete contratado para o transporte de produtos entre estabelecimentos não integra a operação de venda a ser realizada, nem integra o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda. Tais gastos, por falta de expressa disposição legal não geram crédito para dedução da Cofins”.

A DRJ manteve as glosas, apontando como exemplos as seguintes operações: Paulo Schneider & Cia.Ltda. (fls. 2.215 a 2.221); Transportes Rodozil Ltda. (fls. 2.222 a 2.228); Transportes Rodoviários Koste Ltda. (fl. 2.229).

O direito ao crédito da COFINS sobre fretes, previsto no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03, está condicionado às hipóteses dos incisos I e II do mesmo artigo. Não há previsão legal para apuração de créditos relativos a despesas com frete em transferências internas de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Nesse sentido, foi aprovada a Súmula CARF nº 217:

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Em que pese ter alegado que houve fretes para a “*remessa de bens e insumos aos associados*” e que “*os associados remetem produção à Cooperativa*”, a recorrente não demonstrou nem comprovou quais seriam essas operações, identificando de forma segregada o

que foi traslado de insumos, ou de produtos em elaboração, e transferência de produtos acabados.

Desse modo, não logrou afastar o fundamento de glosa de créditos utilizado pela fiscalização, mantido pela DRJ, no sentido de que, por ausência de fundamento legal, não geram créditos os fretes de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Assim, voto por manter as glosas dos créditos analisados neste tópico.

4.3 Resíduos

A fiscalização glosou os créditos referentes a “*Resíduos*”, discriminados na tabela de fls. 2081 a 2083, com o seguinte fundamento:

“os gastos relativos à aquisição de serviços de transporte de resíduos não geram direito a crédito a ser descontado da COFINS apurada de forma não cumulativa, porquanto esses serviços não configuram insumos utilizados diretamente na produção ou fabricação dos produtos, objetos da atividade fim da empresa”.

Não há previsão legal para inclusão de gastos com transporte na remoção ou transferência de materiais recicláveis ou resíduos — ainda que decorrentes do processo industrial — na base de cálculo dos créditos da COFINS, nos termos da Lei nº 10.833/03.

A alegação de essencialidade do transporte de resíduos não supre a ausência de previsão legal para fins de creditamento, por não configurarem insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Dessa forma, voto por manter a glosa dos créditos relativos a fretes na remoção de resíduos.

4.4 Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) não localizado

A fiscalização glosou os créditos referentes a “*CTRC não localizado*”, discriminados na tabela de fls. 2081 a 2083, com o seguinte fundamento:

Para que reste efetivamente comprovada uma despesa com frete na venda, para fins de creditamento, o contribuinte/requerente deve ser capaz de demonstrar, de forma clara e individualizada, e comprovar, documentalmente, que o frete de cujo custo ora pretende utilizar está, de fato, vinculado a alguma operação de venda de seus produtos, efetivamente realizada.

Em assim não tendo agido a Interessada, deixou de cumprir o ônus que a lei lhe impõe de comprovar os créditos pleiteados não havendo, portanto, como reconhecê-los.

A autoridade fiscal concluiu que a interessada não comprovou, de forma clara e individualizada, a vinculação dos fretes às operações efetivas de venda de produtos.

A DRJ manteve as glosas. Observou que nas fls. 2.081 a 2.083 a autoridade fiscal discriminou os CTCRs não aceitos, o que facilitaria a comprovação pela interessada. Argumentou

que o direito creditório alegado deveria estar comprovado de forma líquida e certa para possibilitar eventual compensação, sendo essa comprovação responsabilidade da contribuinte, e não do Fisco.

Como a interessada não apresentou documentos e registros contábeis suficientes para demonstrar a legitimidade dos créditos, concluiu pela improcedência do pedido.

Em sede recursal, a recorrente não trouxe elementos novos capazes de afastar a fundamentação fiscal. Como já mencionado, o reconhecimento do crédito exige liquidez e certeza, cujo ônus probatório é da contribuinte, não podendo ser transferido ao Fisco.

No caso, não houve comprovação adequada, por meio de documentos, demonstrativos, escrituração fiscal e registros contábeis, das operações que ensejariam o crédito nem dos respectivos valores.

Diante da ausência de prova suficiente e idônea, voto por manter as glosas.

4.5 Frete sobre compras

A fiscalização glosou os créditos referentes a “*Frete sobre compras*”, discriminados na tabela de fls. 2081 a 2083, com o fundamento, em síntese, de que não há previsão legal expressa para crédito sobre frete na aquisição, sendo necessário que o frete esteja vinculado a insumo que gere crédito e na mesma proporção.

Argumentou que, no caso, embora tenham sido apresentados CTCs, os documentos e registros estavam incompletos e não identificavam adequadamente as mercadorias e as partes envolvidas, impossibilitando verificar a procedência do crédito. Como apenas algumas operações de frete geram direito a crédito e exigem comprovação inequívoca, os valores relativos a fretes sobre compras foram glosados, conforme trechos a seguir:

(...) os valores que devem ser informados na linha 07 da Ficha 16A do DACON são unicamente os referentes a “Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda”, hipótese de geração de crédito estabelecida no art. 3º, inciso IX, da Lei n.º 10.833, de 2003, nos casos dos incisos I e II do artigo 3º, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Porém, a Interessada não informou apenas frete de vendas, mas incluiu também frete sobre compras, aplicando a alíquota de 7,6% sobre o somatório apurado.

Efetivamente, não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição.

Para gerar direito ao crédito das contribuições no regime não cumulativo, é necessário que o valor do frete na compra esteja vinculado a um insumo cuja aquisição gerou crédito, quer seja **básico** ou **presumido**, conforme o caso, e na mesma proporção em que se der esse creditamento.

(...)

No caso dos autos, foram apresentados os documentos CTRC para a comprovação do crédito nas operações de compra. Entretanto, os documentos apresentados não contêm todos os dados essenciais para a caracterização precisa e inequívoca da operação.

(...)

Verificando o arquivo fornecido pela empresa (“Cosuel.xlsx”), constatamos que faltam dados nesses registros magnéticos. A não identificação da mercadoria impossibilita a verificação da procedência do crédito. Por conseguinte, não há como conceder créditos que estejam fundados em documentos nos quais não estejam minudentemente indicados não apenas o que está sendo adquirido, mas também de quem.

Em suma, na medida em que são apenas algumas operações de frete que dão direito a crédito, apenas os documentos que atestem inequivocamente todas as dimensões das operações negociais é que podem dar azo à apreciação do cabimento do creditamento.

Sendo assim, foram glosados os valores de despesas que se referem a fretes sobre compras.

Entendeu a DRJ que, no regime não cumulativo, o crédito de COFINS sobre frete na compra depende de sua vinculação a insumo cuja aquisição tenha gerado direito a crédito (básico ou presumido); e que o crédito segue a mesma natureza e sistemática de cálculo do crédito do bem ao qual se incorpora, pois integra seu custo quando suportado pelo comprador.

Assim, se o bem adquirido gera crédito, o frete correspondente também gera; se não gera crédito, o frete igualmente não enseja creditamento.

Dessa forma, concluiu que não há possibilidade de apuração de créditos, apontando como exemplos as seguintes operações: CTRC de Transportes Lumi Ltda. – fls. 2.257 e 2.258; Transportes Ziglioli Ltda – fl. 2.259; Transportadora Duanial Ltda. – fl. 2.260; Comércio de Transportes Fick Ltda. – fl. 2.261; Renato Valer & Cia. Ltda. – fl. 2.262; Transportes Micael Ltda. – fls. 2.263 e 2.264; Transmauri Ltda. – fl. 2.265; Moacir A. Michelin & Cia. Ltda. – fls. 2.266 e 2.267; Egimar Comércio e Transportes Ltda. – fl. 2.268.

Nesse contexto, o acórdão recorrido manteve todas as glosas efetuadas pela fiscalização referentes aos fretes sobre compras.

No entanto, sobreveio a Súmula CARF nº 188, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024, com vigência em 27/06/2024, que reconheceu a legitimidade do aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela COFINS, nos seguintes termos:

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma

autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Desse modo, voto por reverter as glosas de créditos calculados em relação aos fretes nas operações de compra, dispostos na tabela de fls. 2081 a 2083, **desde que atendam, comprovadamente, os estritos termos da Súmula CARF nº 188**, de observância obrigatória pelos membros deste colegiado.

5 METODOLOGIA DE CÁLCULO DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS A SEREM REVERTIDAS

Tendo em vista que as glosas efetuadas pela fiscalização foram calculadas com base em amostragem, conforme tabelas às fl. 2084 dos autos, método que não foi questionado pela recorrente, entendo que os valores das glosas a serem revertidas, nos termos deste voto, devem ser apurados pela unidade preparadora adotando-se a mesma metodologia de cálculo utilizada pela fiscalização.

6 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas de créditos calculados em relação aos fretes nas operações de compra, nos estritos termos da Súmula CARF nº 188.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha