



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

Processo n° 13227.900120/2012-48
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-006.649 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2019
Matéria PIS/COFINS
Recorrente AUTO POSTO IRMÃOS BATISTA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DIREITO A CRÉDITO. FRETE. REVENDA. VAREJISTA. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso I das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, mas excetua textualmente o direito ao crédito da aquisição de combustíveis, os quais são tributados pela Contribuições pelo regime monofásico (artigo 3º, inciso I, alínea "b"). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99). Isto porque o frete é uma operação autônoma em relação à aquisição do combustível, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda.

CRÉDITO DE PIS/COFINS. CONTRATO. ALUGUEL. REGISTRO PÚBLICO. DESNECESSIDADE.

A principal finalidade dos registros públicos é garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos (conforme artigo 1º da Lei nº 6.015/73 - Lei dos Registros Públicos), na função de regulamentar o artigo 236 da Constituição Federal. Neste contexto normativo, o registro de documentos é importante para que tenham oponibilidade a terceiros, mas não consiste em requisito de validade dos documentos, é essa a inteligência do artigo 221 do Código Civil.

Assim, não é necessário que o contrato de aluguel firmado entre as partes seja registrado em cartório para que haja o direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS outorgado pelo artigo 3º, inciso IV das Leis n. 10.637/2002

e 10.833/2003, o qual não apresenta nenhum requisito nesse sentido para a validação do crédito.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PERD/COMP. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

As alegações constantes da manifestação de inconformidade devem ser acompanhadas de provas suficientes que confirmem a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Isto porque, com relação a prova dos fatos e o ônus da prova, dispõem o artigo 36, *caput*, da Lei nº 9.784/99 e o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, que cabe à Recorrente, autora do processo administrativo de restituição/compensação, o ônus de demonstrar o direito que pleiteia.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. LIMITES DA LIDE. DIREITO AO CRÉDITO.

Não há espaço para conhecimento de questões relativas a débitos do contribuinte, as quais extrapolam os limites do processo administrativo de compensação tributária, limitada pelo conteúdo do despacho decisório e pela defesa sobre o crédito pleiteado.

CRÉDITOS DE PIS/COFINS. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 125.

Por expressa vedação legal, não incide atualização monetária sobre créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, ratificado pela Súmula CARF n. 125.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reverter a glosa de créditos referentes à locação de equipamentos com a Transportadora Batista LTDA. (ii) por maioria de votos, para exonerar os valores correspondentes às glosas referentes aos gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda. Vencidos os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo e Waldir Navarro Bezerra que negavam provimento ao recurso. A Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula manifestou intenção de apresentar declaração de voto neste ponto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais De Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Belém, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte, sobre crédito relativo à Contribuição ao PIS.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, com riqueza de detalhes, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata o presente processo de pedidos de ressarcimento de crédito de PIS/PASEP Não-Cumulativo relativo ao 3º trimestre/2005, no valor de R\$ 13.737,78, utilizado para compensação de débitos da empresa.

A DRF/Paraná, mediante Despacho Decisório (fl. 6), com base no Relatório Fiscal (fls. 40/55) decidiu o pleito do contribuinte da seguinte forma:

Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, houve reconhecimento de direito creditório conforme descrito no quadro abaixo:

(...)

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual: HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada (...).

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) (...).

Cientificado, em 23.03.2012 (fl. 7), a Pessoa Jurídica apresentou, tempestivamente, em 23.04.2012, manifestação e inconformidade (fls. 8/29), na qual alega:

2.1 DA ILEGÍTIMA EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS COM ORIGEM EM FRETES SOBRE COMPRAS.

(...)

Diante do exposto, de imediato conclui-se que o frete é um insumo/serviço necessário e imprescindível para a realização da atividade comercial a que se propõem a Recorrente. Ainda, é contratado única e exclusivamente para transportar os produtos que são comercializados, ou seja, é um serviço utilizado para que a venda dos produtos possa ocorrer.

A norma utiliza o termo bens e serviços utilizados como insumos utilizados na atividade comercial ou industrial. No entanto, neste inciso do artigo 3º da Lei 10.637/2002 não estão relacionados quais são estes insumos/serviços.

(...)

Vale reprimir: os créditos apurados sobre os valores de fretes sobre compras quando suportados pela adquirente são insumos/serviços aplicados aos produtos industrializados ou comercializados e como tal devem compor a base de créditos, conforme determina o artigo 3º da Lei 10.637/2002.

2.2 DA ILEGÍTIMA EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS COM ORIGEM ALUGUEIS PAGOS ÀS PESSOAS JURÍDICAS

(...)

Os créditos lançados estão de acordo com a norma transcrita. No entanto, o agente julgador fundamentou sua glosa em face da ausência de registro público do contrato firmado com a empresa Transportadora Batista Ltda.

A Recorrente de fato não registrou tal contrato em cartório por estar o mesmo assinado pelas partes e por testemunhas. Assim, julgou desnecessário tal registro uma vez que as obrigações e direitos nele convencionados foram aceitos pelas partes entre si contratadas e assim verificadas pelas testemunhas.

(...)

Ainda, cabe ressaltar que a legislação que autoriza o lançamento de créditos sobre alugueis pagos a pessoas jurídicas não estabelece a obrigatoriedade do registro público, apenas condiciona que a despesa seja paga à pessoa jurídica.

(...)

Ainda, o julgador excluiu os pagamentos de aluguel de equipamentos (bombas de gasolina e tanques) efetuados a Cia brasileira de Petróleo Ipiranga por não ter a Recorrente apresentado o contrato de locação.

A Recorrente de fato não localizou o referido contrato em seus arquivos, mas comprovou todos os pagamentos mensais efetuados a Cia Ipiranga, todos efetuados através de boleto bancário, conforme pode-se verificar nos autos dos processos, já que todos foram apresentados no atendimento da intimação que gerou o despacho em debate e todos confirmados pelo agente fiscal.

A Recorrente, tendo em vista comprovar a veracidade de tais pagamentos à título de aluguel, requer que seja acolhida posteriormente neste processo Declaração da Cia Ipiranga acerca da locação de suas máquinas à Recorrente à época.

2.3 DA EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS SOBRE BENS PARA REVENDA SUJEITOS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA PIS E COFINS

(...)

Ocorreu que, indevidamente, a empresa tomou créditos sobre mercadorias que são tributadas por substituição tributária para

PIS e Cofins conforme apontou o agente julgador em seu relatório no item 5.5, no qual relaciona os itens excluídos:

(...)

Primeiramente cabe esclarecer que a Recorrente nunca vendeu "tacômetro", mas sim, "tacógrafos" que são produtos totalmente distintos. Tacógrafos são discos de papel para registrar a velocidade dos caminhões.

Assim, o produto efetivamente vendido pela Recorrente é classificado na NCM 48.23.40.00 Papeis diagramas para aparelhos registradores, em bobinas, em folhas ou em discos, não relacionados nos anexos da lei 10.485/2002.

Da mesma forma, verifica-se que o agente julgador não analisou os tipos de filtros vendidos pela Recorrente, pois considerou todos como sendo filtros que estão sujeitos a Substituição Tributária. Ocorre que a empresa também vendia diversos tipos de filtros, sendo que nem todos sujeitos a incidência concentrada das contribuições.

Os filtros com incidência são apenas os do NCM 8421.23.00 e 8421.31.00 dispostos no Anexo I da Lei 10.485/02. Os demais são tributados à regra geral, créditos e débitos.

Diante do exposto constatamos que não ocorreu a verificação por produto, pois considerou todas as NFs como sendo de produtos monofásicos. Não é o caso, é necessária a análise por produto.

Pois bem. É correta a referida exclusão, se confirma a tomada de créditos de produtos monofásicos. Mas também será correta a análise da base de débitos, já que a Recorrente oferecia a tributação todos os produtos sobre os quais tomava crédito.

Verificamos que em momento algum o agente julgador manifestou-se no Relatório acerca dos pagamentos indevidos efetuados pela Recorrente. Também não apresentou qualquer demonstrativo de cálculo que pudessem contemplar tais ajustes, já que na análise do pedido as Dacon's e pedidos em debate devem ter sido verificados, bem como a inclusão destes itens na base de débitos. Assim, para que a glosa de tais itens seja correta é preciso que se analisem os tipos de produtos, se monofásicos ou não e, também a base de débitos, para que o ajuste seja correto.

(...)

3.1 DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS DÉBITOS

(...)

As alegações do agente julgador são infundadas, como já se demonstrou acima.

No entanto, ainda é preciso observar os preceitos do Código Tributário Nacional, quando no artigo nº 151 determina as situações que suspendem a exigência do crédito tributário da Receita Federal. Vale transcrever:

(...)

IV DO DIREITO À ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS PLEITEADOS À TAXA SELIC.

(...)

O obstáculo posto pelo fisco federal, impedindo a imperante, de acessar, de se creditar e verse ressarcida em valores deferidos pela lei ocasionou e ocasiona lesão ao seu patrimônio, que, por justiça merece ser recomposto com a pronta atualização monetária plena, sob pena da União valer-se da própria torpeza e em benefício próprio.

O exposto já é suficiente para garantir a Recorrente a correção dos créditos pleiteados a partir de cada período de apuração protocolado. No entanto, cabe ainda evidenciar os preceitos fixados pelo Decreto 2.138/97 que equipara os institutos da restituição ao do ressarcimento e autoriza, portanto, a aplicação da taxa Selic. Este foi entendimento da egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda ao decidir sobre matéria idêntica, que se aplica perfeitamente ao caso em debate, já que também os pedidos de ressarcimento de PIS e Cofins são trimestrais e observam o mesmo rito administrativo para serem solicitados:

(...)

Ao final, requer que seja acolhida a Manifestação de Inconformidade, bem assim a ela ser dado provimento.

Sobreveio então o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/BEL, negando provimento à manifestação de inconformidade da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional (CTN).

DECISÕES JUDICIAIS. INTER PARTES. ERGA OMNES.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial, salvo na hipótese de decisões objetivas do Supremo Tribunal

Federal (STF), com efeito erga omnes (súmula vinculante ou julgados em sede de ADI e ADC).

PIS/PASEP. APURAÇÃO DE CRÉDITO. FRETE.

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados, nas operações de venda, para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep devida.

PROVA.

O contribuinte possui o ônus de impugnar com provas, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que esteja enquadrado nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

JUROS COMPENSATÓRIOS. RESSARCIMENTO.

Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

A Contribuinte teve ciência do citado julgamento em 31/12/2014 (fls 74). Irresignada, interpôs Recurso Voluntário a este Conselho em 27/01/2015 (fls 75), em que repisa os argumentos apresentados em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

Os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário encontram-se devidamente preenchidos, de modo que passo à apreciação do mérito.

1. Créditos indevidos sobre gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda

A Recorrente é empresa dedicada preponderantemente ao comércio varejista de combustíveis e lubrificantes, conforme se depreende do seu Contrato Social e é salientado pela autoridade lançadora no Relatório fiscal (fls 44).

É então dentro desse específico setor da economia que deve ser analisada a tributação da Contribuição ao PIS e da COFINS no presente caso.

Pois bem. Os combustíveis (gasolina, óleo diesel, querosene de aviação e outros) a partir de 1º de julho de 2000 são tributados pelas referidas Contribuições pela modalidade monofásica, incidindo uma única vez no fabricante ou importador, desonerando a receita da venda desses produtos nos distribuidores e varejistas.

Como é consabido, a incidência monofásica tem por objetivo concentrar a incidência tributária, de modo que são aplicadas aos produtores ou importadores alíquotas diferenciadas, superiores às básicas, enquanto os demais (atacadistas e varejistas) são tributados à alíquota zero.

Cumpre destacar que a incidência monofásica não se confunde com o instituto da substituição tributária, uma vez que nesta última as receitas estão obrigatoriamente sujeitas ao regime cumulativo, o que não acontece na primeira. Dessa forma, mesmo dentro da sistemática monofásica, os produtos sujeitos às alíquotas diferenciadas poderão estar sujeitos ao regime cumulativo ou não cumulativo, de acordo com o regime de tributação da pessoa jurídica (presumido ou real, respectivamente).

Ou seja, a incidência monofásica não é exceção à aplicação do regime não cumulativo e, conseqüentemente, no desconto de créditos inerente à essa modalidade de tributação.¹ Contudo, há regras na legislação que precisam ser observadas.

Quando ocorre a tributação concentrada no início da cadeia produtiva, não haverá a apuração de créditos e débitos nas etapas posteriores.

Por isso é que, com relação aos varejistas, acertadamente o artigo 3º, inciso I das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos produtos adquiridos para revenda, mas excetua o direito ao crédito da aquisição de combustíveis (dentre outros produtos), os quais são tributados pela Contribuições pelo regime monofásico (artigo 3º, inciso I, alínea "b"). Vejamos:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e Iº-A do art. 2º desta Lei;

Assim, não há dúvida de que não poderia a Recorrente tomar crédito dos combustíveis que adquire para revenda.

Tal exceção ao creditamento dos produtos atingidos pela monofasia, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda. Explico.

Mas antes de tudo, ressalto que não se discute aqui o direito ao crédito segundo a regra do artigo 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), na condição de insumo necessário.

Com efeito, a discussão em torno do que seriam insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das Contribuições - a qual foi a razão de decidir da

¹ BERGAMINI, Adolpho. et alii. Manual do PIS e da COFINS. São Paulo: Fiscosoft Editora Ltda, 2013, pp. 367 a 369.

DRJ - não guarda relação com o caso dos autos, vez que o *inciso II* do artigo 3º cuida de hipótese de bens e serviços, utilizados como insumo, na *prestação de serviços* e na *produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*. Essa, contudo, não é a situação da Recorrente, que pagava o frete na aquisição de bem destinado para *a revenda*. A revenda, enquanto operação comercial (como o atacado e o varejo), não se confunde com a prestação de serviços ou com a produção de bens, como de longa data vaticinam a Receita Federal, este Conselho e o Poder Judiciário.

O direito ao crédito do frete referente à compra de mercadorias para revenda, aplicável ao presente caso decorre, isto sim, do próprio *inciso I* do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS)

Tratando especificamente do frete de empresas varejistas, a doutrina já se manifestou em diversas ocasiões, exatamente no sentido do seu resguardo pelo supracitado dispositivo legal (*inciso I* do artigo 3º da Lei n. 10.833/2003 e 10.837/2002). As palavras de Marco Aurélio Greco² sobre o tema são as seguintes:

Assim, quando uma empresa adquire para revenda determinado bem e contrata o respectivo transporte, este faz parte indissociável da aquisição a que se refere o inciso "I", ainda que seja um dispêndio separado do preço do bem em sentido técnico.

Realmente, só tem sentido adquirir para revender se o comprador receber o que comprou, pois, sem isto, não poderá garantir a entrega ao cliente.

Portanto, para quem compra para revenda, o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre o frete pago para que o bem chegue em seu estabelecimento está abrangido pelo inc. I do art. 3º da Lei n. 10.833/2003.

A conclusão, de fato, não poderia ser outra. Afinal, o frete compõe o custo de aquisição do produto, conforme dispõe o artigo 289, §1º do RIR/99, vigente à época dos fatos:

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação

Nesse sentido, a própria Receita Federal já se manifestou em algumas oportunidades sobre o direito ao crédito decorrente do frete contratado na aquisição de produtos para revenda:

Solução de Consulta Nº 234, de 13 de Agosto de 2007

² PIS e COFINS - Fretes pagos para o transporte de Mercadorias. in PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (coords). PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Volume 2. São Paulo: MP Editora, 2013, p 356.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS O contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O valor do frete incidente na compra destes bens integra o custo de aquisição, podendo, portanto, compor a base de cálculo na apuração dos créditos da COFINS.

Dispositivos Legais: Lei N° 10.833, de 2003, art. 3°; RIR/99, art. 289, § 1° e Instrução Normativa SRF N° 247, de 2002, art. 66.

Assunto: Contribuição para o PIS

O contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O valor do frete incidente na compra destes bens integra o custo de aquisição, podendo, portanto, compor a base de cálculo na apuração dos créditos do PIS.

Dispositivos Legais: Lei N° 10.637, de 2002; Lei N° 10.833, de 2003, arts. 15 e 16; RIR/99, art. 289, § 1° e Instrução Normativa SRF N° 247, de 2002, art. 66. (grifamos).

SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 15 de 27 de Fevereiro de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins

EMENTA: FRETES NA AQUISIÇÃO Os custos de transporte até o estabelecimento do contribuinte, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, integram custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda, constituindo base de cálculo dos créditos a serem descontados das contribuições devidas.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA Para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, independentemente de qual seja o regime de cobrança desta, o contribuinte substituto do ICMS pode excluir da receita bruta o respectivo valor cobrado a título de substituição tributária destacado em nota fiscal, visto não ter a natureza de receita própria. (grifamos)

Pois bem. A Recorrente adquire mercadorias para revenda (combustíveis), porém a empresa vendedora não entrega os produtos no seu pátio - mais especificamente, em seus tanques. Dessa forma, ela precisa contratar serviços de fretes de outra pessoa jurídica (transportadora) para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que possa ser destinado à venda. Este frete, enquanto receita da transportadora, é tributado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS.

Em outras palavras, no caso do frete pago pelo comprador, há duas notas fiscais distintas. Uma para a distribuidora e outra para o transportador. A distribuidora é sujeita ao regime monofásico, mas o transportador é tributado pelo regime não cumulativo.

Nesses termos, fica evidente que o frete é uma *operação autônoma* em relação à aquisição do combustível.

Trata-se, em verdade, de operação comercial com a transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade, sendo que, repita-se, a sua receita pela transportadora é tributada pela Contribuições.

Tais dispêndios, portanto, são custo de aquisição de serviços de fretes e não custo de aquisição de combustível. Ou seja, muito embora estejam relacionadas - como acima mencionado, já que o custo do frete integra o custo de aquisição do bem para revenda, nos termos do artigo 289, §1º do RIR/99 - são operações distintas, com fornecedores distintos, e o mais importante, regimes de incidência distintos. Dessarte, devem ser analisadas de forma separada no que tange ao direito crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.³

Traçada tal premissa, fica clara a conclusão no sentido de que, sendo os regimes de incidência diversos, do produto (combustível, no modelo monofásico, pago ao distribuidor) e do frete (transporte, na não-cumulatividade, pago à empresa transportadora), não há que se falar que o destino do crédito do frete segue o mesmo daquele da mercadoria. Pelo contrário. Justamente em razão da distinção de regimes, permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do combustível para revenda, nos termos do artigo 3º, inciso I das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, assim como existe para qualquer outro atacadista ou varejista que trabalhe com produtos tributados na sistemática da não cumulatividade.

Não há na legislação nada que impeça tal creditamento para empresas como a Recorrente, já que inexistente critério de discriminar, *em relação ao frete*, do presente caso em comparação com qualquer outra empresa atacadista ou varejista.

Inclusive, o raciocínio aqui empregado é o mesmo daquele adotado em outros julgamentos deste Conselho a respeito da possibilidade de tomada de crédito das Contribuições relativamente ao frete de produtos não tributados. Destaco a seguir passagem do voto da Conselheira Maysa De Sá Pittondo Deligne, no Acórdão 3402-003.520, a respeito do tema:

"Entretanto, ao contrário do que afirmou a fiscalização, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere, APENAS, ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, §2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso:

"Art. 3º (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)"
(grifei)

³ Não é demais reavivar a passagem da doutrina de Marco Aurélio Greco alhures transcrita, que confirma que tecnicamente os dispêndios com o produto e com o frete não se confundem: "assim, quando uma empresa adquire para revenda determinado bem e contrata o respectivo transporte, este faz parte indissociável da aquisição a que se refere o inciso "I", ainda que seja um dispêndio separado do preço do bem em sentido técnico."

Como evidenciado pela fiscalização, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (frete na aquisição de bens para revenda, tributado e assumido pelo adquirente). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de tomada do crédito em razão do bem transportado ser sujeito à alíquota zero, restrição esta não trazida na Lei.

Nesse sentido, vejam-se outros acórdãos deste E. Conselho:

"(...) CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO. O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições. Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte" (Processo n.º 13971.005212/2009-94 Sessão de 20/08/2014. Relator Alexandre Kern. Acórdão n.º 3403-003.164. Voto Vencedor do Conselheiro Ivan Allegretti. Maioria - grifei)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 (...) COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição." (Processo n.º 10950.003052/2006-56. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403-001.938. Maioria - grifei)

A mesma premissa adotada pela fiscalização no presente caso, mantida pela decisão de primeira instância, foi afastada com veemência e clareza pelo I. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan em seu voto no julgamento do último acórdão acima ementado:

"A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...) Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo). Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado "contaminaria" também os serviços a ele associados. Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte

tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto" (grifei).

Cito ainda no mesmo sentido, os Acórdãos nº 3403- 001.944, de 09 de março de 2013 e 3302004.886, de 25 de outubro de 2017.

Por tudo quanto exposto, já se conclui pela validade do crédito pleiteado pela Recorrente referente aos fretes de combustíveis, vez que é essa a interpretação mais coerente com a legislação que rege a matéria.

2. Utilização de Aluguéis na Apuração dos Créditos de PIS/Pasep

A Autoridade Administrativa efetuou as seguintes glosas: a) créditos relativos à locação com a Cia Brasileira de Petróleo Ipiranga por não ter sido apresentado o contrato de aluguel pela Contribuinte; b) créditos referentes à locação de equipamentos com a Transportadora Batista Ltda, em razão de não haver regular registro público para o contrato de aluguel, e, assim, não gerar efeitos para terceiros, no caso a União, de acordo com o artigo 221, da Lei 10.406/2002 (Código Civil).⁴

Vejamos se tais requisitos utilizados para a tomada do crédito possuem amparo legal.

A legislação de regência da Contribuição ao PIS e da COFINS permite a apuração de créditos em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos, conforme se depreende do inciso IV do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Aqui, a lei diz que os gastos com aluguel devem estar direcionados à atividade da empresa, de modo que o crédito não está necessariamente ligado ao setor fabril ou a prestação de serviços. Portanto, mesmo a despesa com aluguel relativa à área administrativa das empresas ou aquelas tidas por empresas comerciais pode gerar crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS (vide Solução de Consulta DISIT/SRRF 08 n. 492, de 31 de dezembro de 2009⁵ e Acórdão 3301-005.016, de 28 de agosto de 2018⁶). Na apropriação de créditos nos

⁴ Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assim adido por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

⁵ Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
CRÉDITO. ALUGUEL DE PRÉDIOS.

No cálculo da contribuição para o PIS/Pasep apurada pelo regime não-cumulativo podem ser descontados créditos relativos ao valor dos aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, aí compreendidas tanto suas atividades industriais, comerciais e de prestação de serviço, quanto suas atividades administrativas, desde que esses aluguéis sejam pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso IV e § 3º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
CRÉDITO. ALUGUEL DE PRÉDIOS.

No cálculo da Cofins apurada pelo regime não-cumulativo podem ser descontados créditos relativos ao valor dos aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, aí compreendidas tanto suas atividades industriais,

termos do inciso IV, estes serão calculados no momento do dispêndio sobre o valor da locação, sendo que esse montante estará contabilizado como custo da sociedade.

São esses os requisitos legais a serem observados para a tomada do crédito, mais nenhum.

Disto já se conclui que a motivação relativa à glosa de créditos da locação de equipamentos com a Transportadora Batista Ltda não pode ser convalidada. Lembremos que o Despacho Decisório não homologou o crédito da Recorrente em razão de não haver regular registro público para o contrato de aluguel, invocando o artigo 221 Código Civil em seu favor.⁷ Entretanto, e como já visto, a legislação afirma que é necessário que exista a contratação de aluguel de máquinas e equipamentos, sem nada mencionar sobre a necessidade de registro público do mesmo.

Sobre esse ponto, ressalto que a principal finalidade dos registros públicos é garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos (conforme artigo 1º da Lei nº 6.015/73 - Lei dos Registros Públicos), na função de regulamentar o artigo 236 da Constituição Federal,⁸ dispondo sobre serviços notariais e de registro.

Neste contexto normativo, o registro de documentos é importante para que tenham oponibilidade a terceiros, mas não consiste em requisito de validade dos documentos ora sob análise, essa é a inteligência do artigo 221 do Código Civil citado pela Fiscalização. Inclusive, assim já se manifestou esse Colegiado, na ocasião do julgamento do Processo n. 10980.721730/2013-38 (Acórdão n. 3402-004.932).

Corroborando tal normativa de direito material, na Seção VII do Código de Processo Civil encontramos os dispositivos que confirmam a validade e os efeitos dos instrumentos particulares em apreço, em termos probatórios/processuais. Vejamos:

Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.

Art. 409. A data do documento particular, quando a seu respeito surgir dúvida ou impugnação entre os litigantes, provar-se-á por todos os meios de direito.

comerciais e de prestação de serviço, quanto suas atividades administrativas, desde que esses aluguéis sejam pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IV e § 3º.

⁶ (...) REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos alugueis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.(...)

⁷ Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assim ado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas as seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

⁸ Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público.

Parágrafo único. Em relação a terceiros, considerar-se-á datado o documento particular:

I - no dia em que foi registrado;

Art. 410. Considera-se autor do documento particular:

I - aquele que o fez e o assinou;

Art. 411. Considera-se autêntico o documento quando:

I - o tabelião reconhecer a firma do signatário;

II - a autoria estiver identificada por qualquer outro meio legal de certificação, inclusive eletrônico, nos termos da lei;

III - não houver impugnação da parte contra quem foi produzido o documento.

Art. 412. O documento particular de cuja autenticidade não se duvida prova que o seu autor fez a declaração que lhe é atribuída.

Art. 428. Cessa a fê do documento particular quando:

I - for impugnada sua autenticidade e enquanto não se comprovar sua veracidade;

II - assinado em branco, for impugnado seu conteúdo, por preenchimento abusivo.

Parágrafo único. Dar-se-á abuso quando aquele que recebeu documento assinado com texto não escrito no todo ou em parte formá-lo ou completá-lo por si ou por meio de outrem, violando o pacto feito com o signatário.

Art. 429. Incumbe o ônus da prova quando:

I - se tratar de falsidade de documento ou de preenchimento abusivo, à parte que a arguir;

II - se tratar de impugnação da autenticidade, à parte que produziu o documento.

Neste ponto, incumbe destacar que a Fiscalização teve acesso às informações sobre o contrato firmado pela Recorrente, que são exatamente os mesmos trazidos à apreciação deste Conselho. Tal informação é relevante pois se a autoridade fiscal, no íterim do procedimento de fiscalização, entendesse que os atos praticados pela empresa não eram

merecedores de fé, deveria ter se desincumbido do ônus da prova (artigo 429 do CPC) de demonstrar eventual abuso na composição destes documentos, que não corresponderiam a realidade.

Contudo, não ocorreu qualquer movimento nesse sentido. A Fiscalização tão somente descreveu no Relatório Fiscal a existência do contrato entre a Recorrente e a Transportadora Batista Ltda, sem o respectivo registro público, e sua interpretação sobre o instrumento particular em relação ao inciso IV do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Portanto, com relação aos créditos oriundos de pagamento de aluguel à Transportadora Batista Ltda, necessário retificar a decisão recorrida.

Já com relação aos créditos relativos à locação com a Cia Brasileira de Petróleo Ipiranga, foram glosados por não ter sido apresentado o contrato de aluguel.

Em sua defesa, a Recorrente afirma que de fato não localizou o referido contrato em seus arquivos, mas comprovou todos os pagamentos mensais efetuados a Cia Ipiranga, todos feitos por meio de boleto bancário. Em sua manifestação de inconformidade, alega que juntaria posteriormente uma declaração da Cia Ipiranga acerca da locação de suas máquinas à Recorrente à época dos fatos. Todavia, esse documento não veio aos autos.

Assim, é necessário concordar com a decisão *à quo* sobre a falta de prova pela Recorrente a respeito da validade do crédito pleiteado. Afinal, como se pode depreender de simples pagamentos periódicos, via boleto bancário, que existiria um contrato de aluguel de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da Recorrente?

O ônus da prova, *in casu*, é da Contribuinte, uma vez que aqui tratamos de pedido de ressarcimento. Isto porque, com relação a prova dos fatos e o ônus da prova, dispõem o artigo 36, *caput*, da Lei nº 9.784/99 e o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, que cabe à Recorrente, *autora do presente processo administrativo*, o ônus de demonstrar o direito que pleiteia:

Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 373 do Código de Processo Civil.

O ônus da prova incumbe:

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

Peço vênia para destacar as palavras do Conselheiro relator Antonio Carlos Atulim, plenamente aplicáveis ao caso *sub judice*:

“É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de

iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

Portanto, entendo que deve ser (i) revertida a glosa de créditos referentes à locação de equipamentos com a Transportadora Batista Ltda, e (ii) mantida a glosa dos créditos relativos à locação com a Cia Brasileira de Petróleo Ipiranga.

3. Utilização de Bens para Revenda na Apuração dos Créditos de PIS/Pasep

A Recorrente concordou expressamente com a glosa de créditos considerados indevidos pela fiscalização nesse ponto (créditos referentes à venda de autopeças relacionadas no anexo I e II da Lei 10.485/2002). Apesar disto, argumenta que deveria a autoridade fiscal atentar para a base de débitos, já que a Recorrente oferecia a tributação todos os produtos sobre os quais tomava crédito.

A argumentação da Recorrente poderia implicar em uma diligência por esse Colegiado, para a verificação de suas alegações e, eventualmente, promover um ajuste do montante devido pela empresa a título da Contribuição ao PIS e da COFINS no período em questão, caso estivesse sob julgamento um auto de infração. Entretanto, aqui está sob julgamento pedido de ressarcimento, o que limita a lide unicamente à análise dos créditos pleiteados pela Recorrente, não havendo, portanto, espaço para a análise de alegados débitos, que em nada tangenciam os limites da lide aqui tratada.

Outrossim, caso efetivamente haja o indébito tributário, deverá a Recorrente iniciar *outro* processo administrativo, requerendo pelas vias cabíveis a devolução de tais valores, demonstrando e provando seu direito.

4. Da suspensão da exigibilidade.

Com relação ao pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído nos presentes autos, com fundamento no art. 151 do CTN, o mesmo carece de objeto, pois atendido está.

5. Correção do valor do crédito pela Taxa Selic

Por fim, no que se refere ao pedido de correção do valor do crédito pela Taxa Selic, não assiste razão à Recorrente.

Os artigos 13 e 15, inciso VI da Lei nº 10.833/2003 colocam expressa vedação legal a tal pretensão, em relação tanto à COFINS como à Contribuição ao PIS. Destaco seu conteúdo:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (...)

VI - no art. 13 desta Lei.

Inclusive, tal matéria é objeto da Súmula CARF n. 125, cujo teor transcrevo abaixo:

125: No ressarcimento da Cofins e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Portanto, afasto a pretensão da Recorrente sobre a correção dos créditos pleiteados pela Taxa Selic.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito ao crédito referente à *i)* os gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda e *ii)* os créditos referentes à locação de equipamentos com a Transportadora Batista Ltda.

Thais De Laurentiis Galkowicz

Declaração de Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula

Na sessão de julgamento divergi parcialmente do Voto da Conselheira Relatora, no que diz respeito à (im)possibilidade de tomada de crédito das contribuições de PIS/Cofins referente aos gastos com frete na aquisição de combustíveis para posterior revenda, cabendo registrar aqui meus fundamentos de decidir.

Trata-se de matéria regulada pelo inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que, embora assegure o direito ao crédito das contribuições em relação aos "bens adquiridos para revenda", excetua alguns produtos, dentre eles, os combustíveis sujeitos à incidência monofásica. Em razão disso, a fiscalização glosou os créditos relativos aos gastos com frete incorrido na aquisição de combustíveis para posterior revenda.

No entanto, em outras situações específicas, para as quais há a previsão legal de creditamento na aquisição dos bens transportados, sejam eles utilizados como insumo (inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003) ou sejam "adquiridos para revenda" (inciso I), o entendimento da Receita Federal tem sido no sentido de que haveria, sim, a possibilidade de tomada de crédito em relação ao gasto com o frete incidente nessa compra,

vez que tal valor integraria o custo de aquisição em conformidade com o disposto no art. 289, §1º do RIR/99.

Daí surge a questão: porque haveria o direito ao creditamento sobre o valor do frete de aquisição somente quando o bem transportado também for passível de creditamento?

O primeiro ponto, e mais importante, a se esclarecer é que o frete é um serviço e não há possibilidade de creditamento das contribuições com base no inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 sobre qualquer item que não possa ser qualificado como "bens adquiridos para revenda".

Não obstante isso, há o entendimento da RFB acima referido, com construção jurisprudencial no âmbito do CARF, no sentido de se admitir também a tomada de créditos sobre despesas com fretes quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, isso em razão de o valor do frete integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo (Acórdão nº 3402-002.662– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, j. 24.02.2015, Relator: Alexandre Kern).

Dessa forma, em que pese a falta de previsão legal específica para o creditamento do frete utilizado na aquisição de bens para revenda, há a possibilidade de, com base no art. 289, §1º do RIR/99, incluir esse valor no custo de aquisição do bem, de forma que, diante da previsão legal de creditamento para esse bem (inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), o valor do crédito correspondente ao frete acaba por ser aproveitado conjuntamente com o bem para o qual há esse direito. Na verdade, o que se tem na hipótese é um creditamento indireto do frete, eis que apenas o seu valor é incluído na base de cálculo do crédito por integrar o custo de aquisição do bem objeto de creditamento.

É verdade, como dito pela Conselheira Relatora, que o frete é uma operação autônoma em relação à aquisição do combustível. Ocorre, no entanto, que não há previsão legal específica para o creditamento desse serviço de frete de aquisição independentemente do bem transportado. O raciocínio de que o frete incorrido na aquisição de combustíveis de revenda integra o custo de aquisição desses bens (combustíveis) mesmo quando não há o direito de creditamento desses bens (art. 289, §1º do RIR/99) não resolve a questão, eis que falta a base legal para o referido creditamento.

Para resolver a questão, diante da impossibilidade de creditamento do valor do frete de aquisição conjuntamente com o bem transportado (combustíveis para revenda), eis que para este bem há um impedimento legal, deve-se analisar se, por outro lado, haveria permissão para a tomada desse crédito sobre o frete em separado, o que, como visto, não se faz possível diante da redação do art. 3º, I das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 ("Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: I - bens adquiridos para revenda, exceto (...)"). Frise-se: frete não é bem, é serviço!

Nesse ponto, inclusive, pode-se chegar a resultados diferentes em relação ao frete na aquisição de bens adquiridos para revenda (art. 3º, I) e o frete na aquisição de bens utilizados como insumo (art. 3º, II), eis que somente neste último caso há a possibilidade de tomada de crédito também dos serviços utilizados como insumo (inclusive fretes), quando estes possam ser enquadrados no conceito de insumo. No entanto, para a hipótese do art. 3º, I das

Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, em que não há qualquer previsão para creditamento de qualquer espécie de serviço, fica impossibilitado o creditamento do serviço de frete como operação autônoma, independentemente do bem transportado adquirido para revenda.

Assim, pelo exposto, no que concerne à divergência do Voto da Conselheira Relatora, declaro meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário quanto à tomada de crédito das contribuições não cumulativas referente aos gastos com frete na aquisição de combustíveis para revenda.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula