



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.736760/2019-38
RESOLUÇÃO	3101-000.620 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RODOMAIOR TRANSPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento do recurso voluntário em diligência, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Ramon Silva Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosemburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por RODOMAIOR TRANSPORTES LTDA., com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, em face da decisão proferida pela 7ª Turma da DRJ de Salvador/BA, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra os autos de infração lavrados para constituição de crédito tributário relativo à Contribuição para o

PIS/PASEP e à Cofins, apuradas sob o regime não cumulativo, relativamente aos períodos de apuração correspondentes aos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2016.

Por bem descrever as circunstâncias fáticas e jurídicas que motivaram as partes até o acórdão recorrido, transcreve-se excerto do relatório apresentado pelo Julgador de piso:

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 2651/2662), doravante denominado TVF, parte integrante e indissociável dos referidos Autos de Infração, a Autoridade Tributária registrou os fatos apurados, bem como as irregularidades encontradas no exercício de sua competência legal, conferida pelo disposto na alínea “a” do inciso I do art. 6º da Lei nº 10.593/2002. Eis o que consta, em síntese, no TVF:

1. O sujeito passivo é uma pessoa jurídica constituída sob a forma de Sociedade Empresarial Limitada, cujo CNAE preponderante é o 4930-2-02 – Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos, e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional;
2. A empresa fiscalizada está sujeita ao regime de apuração não-cumulativo;
3. Confrontando os dados relativos aos anos-calendário de 2015 e 2016, escriturados pela contribuinte na ECD – Escrituração Contábil Digital, com aqueles declarados pela contribuinte nas respectivas EFD-Contribuições, verifica-se que a RECEITA BRUTA escriturada na ECD é compatível com aquela declarada na EFD-Contribuições;
4. Após exame das EFD-Contribuições, verificou-se que a contribuinte declara como RECEITAS SUSPENSAS do PIS e da COFINS, portanto, sem a devida incidência/recolhimento do PIS e da COFINS, os montantes conforme demonstrativo a seguir:

Ano	Natureza da receita	Natureza da receita - Descrição	Receita bruta no período, relativo a natureza da receita
2015	401	Receitas de Fretes e de transporte multimodal, contratadas por pessoa jurídica preponderantemente exportadora, para transporte no mercado interno de produtos com suspensão ou destinados à Exportação	R\$ 99.298.215,30
2016	401	Receitas de Fretes e de transporte multimodal, contratadas por pessoa jurídica preponderantemente exportadora, para transporte no mercado interno de produtos com suspensão ou destinados à Exportação	R\$ 64.522.209,11
			R\$ 163.820.424,41

5. A Suspensão do PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas de fretes e transporte multimodal, contratados por PESSOAS JURÍDICAS PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORAS, encontra-se disciplinada no art. 40 da Lei nº 10.865/2004, bem como na IN SRF nº 595/2005 (Atual IN RFB 1.911/2019 - art. 25, art. 541 ao art.547);
6. Tendo em vista as receitas declaradas com suspensão de PIS/Cofins nas EFD-Contribuições AC 2015 (R\$ 99.298.215,30) e 2016 (R\$ 64.522.209,11), a fiscalização intimou a contribuinte para demonstrar em meio magnético (planilha eletrônica), os dados relativos aos tomadores dos serviços de frete bem como dos respectivos conhecimentos de transporte (CTe).

Quanto aos documentos relativos à prestação de serviços relacionados ao 1º Trimestre do AC 2015, a autoridade tributária solicitou à empresa que apresentasse em meio magnético (arquivo PDF) os CTe acompanhado da NF do tomador do serviço.

Os documentos apresentados foram juntados às fls. 394/1077;

7. De posse da documentação apresentada, a fiscalização efetuou o batimento dos dados apresentados pela contribuinte com os dados relativos às PESSOAS JURÍDICAS PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORAS, habilitadas no Regime de suspensão do PIS e da COFINS, nos termos do art. 40, §4º, da Lei nº 10.865/2004, bem como da IN SRF nº 595/2005 (Atual IN RFB 1.911/2019), disponíveis nos sistemas desta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, conforme a relação dos Atos Declaratórios Executivos – ADE de que trata a referida IN SRF nº 595/2005 (Atual IN RFB 1.911/2019 - art. 25, art. 541 ao art.547), anexa às fls.2611/2618;

8. Após o cotejo da documentação apresentada com a relação PESSOAS JURÍDICAS PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORAS, habilitadas no Regime de suspensão do PIS e da COFINS (citada no item 7), a fiscalização constatou o que se evidencia a seguir:

a) Receita de Frete com suspensão do PIS e da COFINS cujo contratante NÃO se encontra habilitado no Regime de suspensão do PIS e da COFINS, NÃO possuindo, portanto, o respectivo ADE (R\$ 71.989.926,33; 44% da receita total suspensão);

b) Receita de Frete com suspensão do PIS e da COFINS cujo contratante se habilitou no Regime de suspensão do PIS e da COFINS, ou seja, obteve seu ADE, porém em data posterior ao faturamento (R\$ 42.765.048,19,26% da receita total suspensão);

c) Receita de Frete com suspensão do PIS e da COFINS cujo contratante está habilitado no Regime de suspensão do PIS e da COFINS e possui o respectivo ADE em data anterior ao faturamento (R\$ 48.770.373,40; 30% da receita total suspensão), conforme Demonstrativo anexo às fls. 2619/2625;

9. Verificou-se nos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos e respectivas NF, a AUSÊNCIA da expressão: "*Saída com suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins*", com a especificação do dispositivo legal correspondente, bem assim do número do ADE, nos termos do art. 40, §2º, da Lei nº 10.865/2004, combinado com o art. 8º da IN SRF nº 595/2005, mesmo nos casos cujo contratante está habilitado no regime de suspensão do PIS e da COFINS e possui o respectivo ADE em data anterior ao faturamento (R\$ 48.770.373,40);

10. A observação da suspensão do PIS e da COFINS, nos termos do art. 40, §2, da Lei nº 10.865/2004, combinado com o art. 8º da IN SRF nº 595/2005, não é mero controle do Fisco, e sim, condição necessária para que haja a suspensão do PIS e da COFINS. Sua ausência possibilitaria o creditamento pelo tomador do serviço (pessoa jurídica preponderantemente exportadora);

11. Após análise e confronto dos documentos pela fiscalização, restou comprovado a AUSÊNCIA dos requisitos legais necessários à fruição do benefício fiscal da suspensão do PIS e da COFINS, tais como:

a) Contratação dos serviços de transporte por pessoa jurídica não habilitada (PJ sem ADE ou com ADE cuja data de emissão é posterior ao faturamento da fiscalizada) no regime de suspensão do PIS e da COFINS nos termos da legislação de regência (art. 40, da Lei nº 10.865/2004, bem como o disposto na IN SRF nº 595/2005 - Atual IN RFB 1.911/2019); e

b) AUSÊNCIA nos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos e respectivas NF, da expressão: "Saída com suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins", com a especificação do dispositivo legal correspondente, bem assim do número do ADE, nos termos do art. 40, §2, da Lei nº 10.865/2004, combinado com o art. 8º da IN SRF nº 595/2005, mesmo nos casos cujo contratante está habilitado no Regime de suspensão do PIS e da COFINS e possui o respectivo ADE cuja data de emissão é anterior ao faturamento da fiscalizada.

10. Dessa forma, por todo o exposto no Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte NÃO pode considerar aquelas receitas declaradas na EFD-Contribuição como suspensas do PIS e da COFINS como tal. As referidas receitas deverão ser oferecidas à tributação do PIS e da COFINS, ou seja, deverão compor a base de cálculo do PIS e da COFINS devidos, conforme demonstrativo de apuração anexo à fl.2630; e

11. Aplica-se, ainda, multa de ofício no percentual de 75,00%, conforme previsto no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

DA IMPUGNAÇÃO.

O sujeito passivo foi regularmente cientificado e apresentou impugnação aos autos de infração, às fls. 2672/2685, na qual traz um breve relato dos fundamentos em que se deu as autuações e alegando, em síntese, o que se relata a seguir.

1. Da exigência de informações expressas na nota fiscal e no conhecimento de transporte. Das provas apresentadas no curso da ação fiscal. Da necessidade de diligência fiscal.

Cita o §9º no artigo 40 da Lei 10.865/2004, incluído pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007, e inciso II do artigo 8º da IN RFB nº 595/2004, para concluir que, pela hierarquia das Leis e Normas conhecida como Pirâmide de Kelsen, prevalece a norma contida §9º incluído no artigo 40 da Lei 10.865/2004 pela Lei 11.488 de 15 de junho de 2007, Norma Superior, ou seja: "§9º Deverá constar da nota fiscal a indicação de que o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação, condição a ser comprovada mediante o Registro de Exportação - RE."

Aduz que, conforme conferido no §9º incluído no artigo 40 da Lei nº 10.865/2004 pela Lei 11.488 de 15 de junho de 2007, a comprovação da efetividade da exportação do produto e/ou mercadoria dar-se-á através do Registro de Exportação (RE) emitido e preenchido no Siscomex (Sistema Integrado de Comércio Exterior), bem como pelo Comprovante de Exportação (CE) emitido pela própria RFB que comprova o efetivo embarque dos produtos e mercadorias destinados à exportação. Ou seja, a NORMA SUPERIOR definiu o texto da informação que deverá constar na nota fiscal e, conforme pode ser conferido, não inclui a exigência do número do Ato Declaratório Executivo (ADE).

Acrescenta que a ausência da expressão "Saída com suspensão do pagamento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com a especificação do dispositivo legal correspondente, bem assim o número do ADE" utilizada pelo senhor Auditor da RFB para glosar o direito à suspensão do pagamento da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins sobre o valor do frete do transporte de produtos e mercadorias destinadas à exportação, este não encontra respaldo em nenhuma norma vigente à época dos fatos geradores, pois os dispositivos legais citados pelo auditor não definem esta exigência, nos termos do artigo 40, §2º, da Lei nº 10.865/2004 e IN 595/2005 que transcreve.

Reporta ainda que não há exigência quanto a informações em conhecimento de transporte.

Alega que poderá ser comprovado mediante DILIGÊNCIAS detalhadas a ser realizada pela Receita Federal do Brasil (RFB) nas Notas Fiscais Eletrônicas dos exportadores e nos respectivos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos correspondentes relacionados nos documentos constantes às folhas 1563/2118 (exercício 2015) e nas folhas 2119/2534 (exercício 2016) do processo 10166-736.760/2019-38, todos os documentos possuem a informação "MERCADORIA DESTINADA A EXPORTAÇÃO" ou a informação "MERCADORIA DESTINADA A FORMAÇÃO DE LOTE PARA POSTERIOR EXPORTAÇÃO", tanto no Conhecimento de Frete Eletrônico como nas Notas Fiscais Eletrônicas.

Por fim, suscita que além de conter a informação de Produtos e/ou Mercadorias destinadas à exportação, conforme descrito no parágrafo, o transporte dos respectivos produtos e mercadorias foram emitidas com o Código Fiscal de Operações (CFOP) próprio para exportação ou formação de lotes para posterior exportação, cuja informação também poderá ser conferida através da DILIGÊNCIA por análise detalhada dos documentos supracitados.

2. Da necessidade de apuração dos créditos nas operações.

Caso mantido o lançamento, postula o aproveitamento dos créditos de PIS-COFINS sobre os insumos da atividade de transporte em cada uma das operações de transportes ocorridas, no período de apuração do auto de infração que foram ignorados pelo Sr. Auditor Fiscal, embora entenda que inexistem débitos a recolher, pois, como dito, tais operações em sua essência são serviços de transporte prestados para mercadorias destinadas a exportação.

3. Da ausência de oportunidade à autuada de se manifestar sobre os créditos de insumos.

Cita que a escrituração das operações são efetuadas nas EFD Contribuições e que o senhor Auditor Fiscal deveria ter oportunizado ao Impugnante, a possibilidade de manifestação formal durante o procedimento fiscal de que possui o crédito e deseja que o mesmo seja aproveitado para desconto dos débitos.

Como não houve intimação fiscal a respeito, que não se ofereceu ao autuado, ora impugnante, o direito ao contraditório e à ampla defesa, razão pela qual REQUER seja diligenciado também nesse petitório, para apuração dos créditos da empresa impugnante no período em questão.

Dos Pedidos.

À vista dos fundamentos arrazoados, requer que:

Seja convertido o feito em diligências para apurar caso a caso (NFe e CTe), para então verificar-se a essência da prestação dos serviços de transporte para exportação e, ainda, concomitantemente, apurar-se os créditos existentes nas aquisições de insumos relativos a atividade de transporte para encontro de contas e/ou apuração de créditos à empresa impugnante, e b) no mérito descrito no item III (DO MÉRITO – ASPECTOS OPERACIONAIS), REQUER que seja reconhecida a insubsistência e improcedência TOTAL do respectivo Auto de Infração, conforme fatos e fundamentos supra discorridos.

Requer provar o alegado em todos os meios de provas em direito admitidas.

Submetidas à análise do Julgador de piso, as matérias questionadas mereceram as conclusões expostas no Acórdão 15-50.154 - 7ª Turma da DRJ/SDR, decisão colegiada que se sintetiza na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

PESSOA JURÍDICA PRESTADORA DO SERVIÇO DE TRANSPORTE. REGIME SUSPENSIVO. FRUIÇÃO DO INCENTIVO FISCAL. FORNECIMENTO DE INFORMAÇÕES PELA PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA.

A faculdade para fruição da suspensão da Contribuição para a Cofins, que somente se efetivará caso atendidas todas as condições estabelecidas pela legislação de regência, é da pessoa jurídica preponderantemente exportadora (adquirente dos produtos e tomadora do serviço de transporte) e não da pessoa jurídica prestadora do serviço de transporte. Todavia, se aquela decidir pela realização da operação com suspensão tributária, deve dar conhecimento ao prestador do serviço de transporte no mercado interno, dentro do território nacional, fornecendo-lhe as informações estabelecidas no art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 595, de 2005, pois sem tais dados necessários, o prestador do

serviço deverá submeter suas receitas auferidas à incidência da referida contribuição.

CREDITAMENTO. PROVA.

Cabe à contribuinte a apresentação de provas no sentido de demonstrar a ocorrência das operações originárias dos créditos que pleiteia.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

COFINS. PIS. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento da Cofins, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento à autuação relativa ao PIS/Pasep, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias objeto de lançamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência que deixar de atender aos requisitos exigidos pelo Decreto nº 70.235/72. Desnecessária a diligência quando o processo contém todos os elementos para a formação da livre convicção do julgador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão da Delegacia de Julgamento, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário em pauta, onde apresenta razões de direito e de fato visando a reverter os aspectos considerados desfavoráveis no referido julgado. Seu recurso é estruturado nos seguintes tópicos:

II – PRELIMINARES

II.1 – Da tempestividade

II.2 – Da impugnação total em relação aos autos de infração de PIS e COFINS. Inexistência de matéria não impugnada. Impossibilidade de consolidação administrativa.

II.3 – Nulidade por cerceamento do direito de defesa – Levantamento Incompleto – Necessidade de realização de diligência

III – DO MÉRITO

III.1 – Do direito à suspensão dos créditos tributários de PIS e de COFINS sobre receita de frete decorrente de transporte de bens adquiridos por pessoa jurídica preponderantemente exportadora

III.2 – Do direito ao desconto e manutenção dos créditos de PIS e de COFINS na prestação do serviço de transporte no caso concreto

III.3 – Da Finalidade Da Suspensão Do Tributo – Exportação De Mercadorias – Princípio Do Formalismo Moderado E Da Busca Da Verdade Material

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **RAMON SILVA CUNHA**, Relator

PRELIMINARES

Da tempestividade

A recorrente alega tempestividade do recurso com base no artigo 5º, parágrafo único, do Decreto 70.235/72, sustentando que o prazo de 30 dias iniciado em 12/05/2020 findaria em 11/06/2020 (Corpus Christi - ponto facultativo conforme Portaria 679/2019 do Ministério da Economia), sendo automaticamente prorrogado para 12/06/2020 por ausência de expediente na Receita Federal, data em que protocolou o recurso.

A circunstância alegada pela Recorrente é expressamente admitida pela Unidade de origem no despacho exarado à fl. 2.791.

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

Da impugnação total em relação aos autos de infração de PIS e COFINS. Inexistência de matéria não impugnada. Impossibilidade de consolidação administrativa.

Após descrever as características do procedimento fiscal, o Julgador de Piso apresenta as seguintes conclusões, no que se refere ao objeto da lide:

A propósito, com o objetivo de delimitar a lide, demonstra-se a seguir cada uma das situações e onde se encontra a controvérsia objeto desse julgamento.

- Matéria não impugnada, consolidada administrativamente:

a) Receita de Frete com suspensão do PIS e da COFINS cujo contratante NÃO se encontra habilitado no Regime de suspensão do PIS e da COFINS, NÃO possuindo, portanto, o respectivo ADE (R\$ 71.989.926,33; 44% da receita total suspensão);

b) Receita de Frete com suspensão do PIS e da COFINS cujo contratante se habilitou no Regime de suspensão do PIS e da COFINS, ou seja, obteve seu ADE, porém em data posterior ao faturamento (R\$ 42.765.048,19; 26% da receita total suspensão);

- Matéria contestada na impugnação:

c) Receita de Frete com suspensão do PIS e da COFINS cujo contratante está habilitado no Regime de suspensão do PIS e da COFINS e possui o respectivo ADE em data anterior ao faturamento (R\$ 48.770.373,40; 30% da receita total suspensão), conforme Demonstrativo anexo às fls. 2619/2625.

A Recorrente alega que toda a matéria de direito foi devidamente impugnada, afastando-se o equivocado entendimento da DRJ de que parte da autuação não teria sido impugnada e que teria se consolidado, administrativamente, parte dos créditos tributários por ausência de impugnação. Consequentemente, pleiteia que se reconheça que todo o crédito tributário constituído no presente processo administrativo permaneça suspenso até decisão irrecorrível no âmbito deste Conselho.

Analisando a peça impugnatória, constata-se trecho em que a Recorrente trouxe a discussão efetiva de todo o crédito tributário constituído, fazendo apenas uma menção “especial” aos valores relativos aos serviços prestados em operações de vendas a empresas conhecidamente exportadoras, conforme segue:

Porém, conforme exposições a seguir, o referido auto de infração está eivado de vícios insanáveis, especialmente com relação a efetiva atividade de transporte de cargas para empresas conhecidamente exportadoras, ignorando a efetiva prestação dos serviços em detrimento a algumas formalidades relativas; **assim como o critério de apuração do tributo lançado por mera amostragem e não pela devida análise individualizada de cada serviço prestado (caso a caso)**, e ainda a ausência de apuração, em conjunto, dos débitos e créditos havidos na operação de transporte (regime não-cumulativo). [Destaque nosso]

Impende considerar que a referida menção especial acima, que destaca o transporte para as empresas ditas “conhecidamente exportadoras”, não invalida a contestação do todo, no que se refere às alegações de invalidade dos autos de infração.

De fato, não se observa no acórdão recorrido que o Julgador tenha apresentado considerações suficientes para justificar sua conclusão no sentido de que a impugnação se restrinja à “Receita de Frete com suspensão do PIS e da COFINS cujo contratante está habilitado no Regime de suspensão do PIS e da COFINS e possui o respectivo ADE em data anterior ao

faturamento”. Tal conclusão, embora seja válida no que se refere ao mérito da contestação, não é válida em relação à preliminar de invalidade acima mencionada.

Diante disso, cabe reconhecer a procedência das alegações da Recorrente nesse sentido, de modo que se deve considerar que o crédito tributário constituído se encontra com a exigibilidade suspensa em sua integralidade, face às disposições do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 151. *Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

I – [...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Nulidade por cerceamento do direito de defesa – Levantamento Incompleto – Necessidade de realização de diligência

A recorrente alega cerceamento do seu direito de defesa devido à metodologia fiscal baseada apenas em amostragem do 1º trimestre de 2015, não representativa do período completo, e à recusa da DRJ em analisar todos os CTEs de 2015-2016.

Sustenta que o levantamento incompleto viola dispositivos legais e compromete a verificação da suposta infração, requerendo alternativamente a nulidade do ato ou conversão em diligência para análise integral. Invoca, ainda, o princípio da verdade material e apresenta planilhas como demonstração da viabilidade de verificação total dos fatos.

Por concordar com a abordagem empreendida pelo Julgador de piso a respeito do tema, transcrevo-as como razões de decidir:

Observe-se que, o procedimento da auditoria fiscal pautou-se pelo art. 142 do CTN, pois ela verificou a ocorrência do fato gerador por meio da escrituração contábil digital, determinou a matéria tributável e calculou o montante do tributo devido por meio das informações produzidas pela própria contribuinte. Se a infração apurada no lançamento está baseada em elementos de prova, é questão de mérito a ser enfrentada no julgamento, e não causa de nulidade como pretende a defesa.

O ato administrativo consubstanciado nestes Autos de Infração possui motivo legal, tendo sido praticado em conformidade com a legislação pertinente, e estando os seus fundamentos legais discriminados no Relatório DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL (fls. 641/642; 647/649), onde consta toda a legislação que embasa os lançamentos, por período de ocorrência do fato gerador.

[...]

Deste modo, diante do todo exposto, não deve prosperar a tese de nulidade, uma vez que:

- a) o procedimento fiscal, realizado junto à autuada, seguiu rigorosamente a legislação em vigor;
- b) a empresa teve ciência da autuação, a qual foi efetuada de modo que o sujeito passivo tivesse pleno conhecimento dos fundamentos de fato e de direito que o motivaram;
- c) os fatos ensejadores do lançamento foram corretamente transcritos com todos os dispositivos pertinentes; e
- d) a autuada apresentou a competente impugnação, na qual demonstrou pleno conhecimento de todos os fundamentos da imposição exigida.

Conforme acima registrado, a análise quanto à eventual insuficiência dos elementos carreados aos autos pela Autoridade Fiscal para comprovar a ocorrência das infrações é matéria de mérito, não implicando a nulidade do lançamento.

Nada obstante, releva salientar que apesar de as intimações dirigidas à Recorrente mencionarem o primeiro trimestre de 2015 como amostragem para a apresentação de documentos complementares, no Termo de Verificação Fiscal fica claro que a análise realizada pela Fiscalização contemplou os Conhecimentos de Transporte Eletrônico CTe, as EFD-Contribuições e as ECD – Escrituração Contábil Digital dos anos calendário 2015 e 2016, não se limitando ao referido trimestre.

Nesse sentido, afasto a preliminar de nulidade.

DO MÉRITO

Do direito à suspensão dos créditos tributários de PIS e de COFINS sobre receita de frete decorrente de transporte de bens adquiridos por pessoa jurídica preponderantemente exportadora

A recorrente fundamenta seu direito à suspensão do PIS e COFINS sobre receitas de frete com base na interpretação ampliativa do artigo 40 da Lei nº 10.865/2004, especialmente após as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007 que introduziram os parágrafos 6º-A ao 9º.

Sustenta que existem duas hipóteses distintas para a suspensão: (i) inciso I do § 6º-A - transporte de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos na forma do *caput*; e (ii) inciso II do § 6º-A - produtos destinados à exportação por pessoa jurídica preponderantemente exportadora, independentemente de vinculação ao regime do *caput*.

Argumenta que a segunda hipótese não exige as formalidades da IN SRF 595/2005, sendo necessário apenas que o transporte tenha como destino ponto de saída do território nacional (§ 7º) e conste na nota fiscal a indicação de destinação à exportação ou formação de lote para exportação (§ 9º). O transportador não está, segundo entende, abrangido pelas exigências da IN RFB 595, notadamente em relação ao seu art. 8º, uma vez que essa regulamentação é anterior à edição da Lei nº 11.488/2007. Tal fato, contudo, foi totalmente desconsiderado pela fiscalização e pela DRJ no acórdão recorrido.

Invocando o princípio da irretroatividade tributária e apresenta exemplo concreto (DACTE nº 67790) de transporte de soja para formação de lote no Porto de Santos, demonstrando enquadramento na hipótese do inciso II do § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004.

Registra, ainda, que foi por essas situações de fato que a Recorrente fez pedido expresso, já na impugnação, para que o processo fosse baixado em diligência antes do julgamento por parte da DRJ.

É o que impõe-se analisar.

Primeiramente, há que se distinguir que o art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, trazia inicialmente somente a previsão de suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins sobre as receitas de vendas de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinadas a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, atribuindo à Secretaria da Receita Federal o estabelecimento de termos e condições.

A disciplina dos termos e condições foi realizada pela Receita Federal através da Instrução Normativa SRF n 595, de 2005.

Com a edição da Lei nº 11.488, de 2007, houve alterações no referido dispositivo de lei, estendendo a suspensão para as receitas de frete nas saídas acima mencionadas, descritas no *caput* do referido art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004. Além disso, trouxe a previsão de suspensão também para as receitas de frete no transporte de produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora e nas hipóteses de vendas destas para empresa comercial exportadora.

Vale transcrever o dispositivo de lei, para a devida apreciação:

Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 1º Para fins do disposto no *caput*, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos

os impostos e contribuições incidentes sobre a venda. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 2º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o caput deste artigo, deverá constar a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com a especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 3º A suspensão das contribuições não impede a manutenção e a utilização dos créditos pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

§ 4º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal; e

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

§ 5º A pessoa jurídica que, após adquirir matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com o benefício da suspensão de que trata este artigo, der-lhes destinação diversa de exportação, fica obrigada a recolher as contribuições não pagas pelo fornecedor, acrescidas de juros e multa de mora, ou de ofício, conforme o caso, contados a partir da data da aquisição. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 6º As disposições deste artigo aplicam-se à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação incidentes sobre os produtos de que trata o caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.482, de 2007)

§ 6º-A. A suspensão de que trata este artigo alcança as receitas de frete, bem como as receitas auferidas pelo operador de transporte multimodal, relativas a frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno para o transporte dentro do território nacional de: (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

I - matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos na forma deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 7º Para fins do disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo, o frete deverá referir-se ao transporte dos produtos até o ponto de saída do território nacional. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 8º O disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo aplica-se também na hipótese de vendas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 9º Deverá constar da nota fiscal a indicação de que o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação,

condição a ser comprovada mediante o Registro de Exportação - RE. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

A primeira constatação que decorre do texto acima é a exigência de que uma pessoa jurídica preponderantemente exportadora, devida e previamente habilitada perante a Receita Federal do Brasil, esteja presente na condição de contratante do serviço de transporte, para que se opere a suspensão sobre as receitas correspondentes.

Aqui revela-se pertinente o corte realizado pelo Julgador de piso, especificamente em relação ao mérito da impugnação e, conseqüentemente, do recurso, de modo que as infrações que têm como motivação essa premissa (frete que não tinham por contratante PJPE devidamente habilitada), portanto, não merecem qualquer reparo. Assim as descreve a Autoridade Fiscal:

- 1) Receita de Frete com suspensão do PIS e da COFINS cujo contratante NÃO se encontra habilitado no Regime de suspensão do PIS e da COFINS, NÃO possuindo, portanto, o respectivo ADE (R\$ 71.989.926,33);
- 2) Receita de Frete com suspensão do PIS e da COFINS cujo contratante se habilitou no Regime de suspensão do PIS e da COFINS, ou seja, obteve seu ADE, porém em data posterior ao faturamento (R\$ 42.765.048,19);

Já no que se refere à terceira infração identificada pela Autoridade Fiscal (*nos casos cujo contratante está habilitado no Regime de suspensão do PIS e da COFINS e possui o respectivo ADE cuja data de emissão é anterior ao faturamento da fiscalizada*), observa-se que foi utilizado como fundamento do lançamento o fato de os conhecimentos de transporte e respectivas notas fiscais não terem a indicação **“Saída com suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”, com a especificação do dispositivo legal correspondente, bem assim do número do ADE**. A Fiscalização faz referência, como fundamento jurídico da exigência, ao art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 595, de 2005.

Convém que se transcreva o referido dispositivo:

Art. 8º A suspensão da exigibilidade das contribuições ocorrerá, em relação às MP, aos PI e aos ME, quando de sua aquisição por pessoa jurídica preponderantemente exportadora habilitada ao regime de que trata esta Instrução Normativa, observado que:

I - a pessoa jurídica adquirente deve declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos, bem assim indicar o número do ADE que lhe concedeu o direito; e

II - nas notas fiscais relativas às vendas de MP, PI e ME, deve constar a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", acompanhada da especificação do dispositivo legal correspondente, bem assim do número do ADE a que se refere o art. 6º .

Da leitura do texto supratranscrito, não se observa a exigência mencionada pela Autoridade Fiscal em relação aos conhecimentos de transporte, já que o texto prevê a necessidade

de inserção da referida informação somente nas notas fiscais de vendas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Além disso, acerta a Recorrente quando afirma que as hipóteses tratadas no inciso I do § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, estão sujeitas a exigências distintas daquelas tratadas no inciso II do mesmo parágrafo e no § 8º do mesmo artigo.

Para as primeiras, valem as exigências supratranscritas da IN/SRF nº 595, de 2005. Já para as últimas, basta que se inclua nas notas fiscais a indicação de que “*o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação, condição a ser comprovada mediante o Registro de Exportação*”, exigência prevista no § 9º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004.

De se considerar que essa conclusão, reconhecendo essa distinção de exigências, já era reconhecida pela Receita Federal do Brasil à época da lavratura dos autos de infração (07/11/2019), conforme se observa nos arts. 541 e 542 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11/10/2019, que assim dispunha:

Art. 541. Está suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, efetuadas a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, bem como da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, quando os referidos bens forem importados por pessoa jurídica preponderantemente exportadora (Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, *caput*, com redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004, art. 6º e § 6º, incluído pela Lei nº 11.482, de 2007, art. 17).

[...]

§ 4º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o *caput*, deverá constar a expressão “Saída com suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com a especificação do dispositivo legal correspondente, bem assim do número do ADE” a que se refere o art. 547 (Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, § 2º)

[...]

Art. 542. Está suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas de frete, e sobre as receitas auferidas pelo operador multimodal, relativas ao frete contratado pela pessoa jurídica, preponderantemente exportadora, no mercado interno para o transporte rodoviário dentro do território nacional, de (Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, §§ 6º-A e 8º, incluído pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 31):

I - matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos na forma do art. 541;

II - produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora; e

III - produtos vendidos por pessoa jurídica preponderantemente exportadora a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.

§ 1º Para fins do disposto no inciso II do *caput*, o frete deverá referir-se ao transporte dos produtos até o ponto de saída do território nacional (Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, § 7º, incluído pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 31).

§ 2º **Para fins do disposto nos incisos II e III do *caput*, deverá constar da nota fiscal a indicação de que o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação**, condição a ser comprovada mediante o Registro de Exportação (Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, § 9º, incluído pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 31).

Nesse contexto, na hipótese em que a Recorrente tenha realizado transporte de produtos nas condições descritas nos incisos II e III do art. 542 acima transcritos, deve-se reconhecer o direito à suspensão da incidência das contribuições em pauta.

A esse respeito, releva considerar que a Recorrente fez juntada ao seu recurso voluntário de cópias de um Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico - DACTE por ela emitido e de um Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE, que se referenciam e que têm a Recorrente como transportadora e a pessoa jurídica CARGIL AGRÍCOLA S/A como emissora da nota fiscal e contratante do serviço de transporte.

A referida empresa consta nas listas juntadas aos autos pela Autoridade Fiscal às fls. 2.611 a 2.625 como habilitada na condição de pessoa jurídica preponderantemente exportadora e os referidos documentos têm a indicação de Remessa para Formação de Lote para o Fim Específico de Exportação.

Nesse contexto, há que se deferir o pedido formulado pela Recorrente para que o processo seja baixado em diligência, nas condições estabelecidas ao final desta resolução.

Do direito ao desconto e manutenção dos créditos de PIS e de COFINS na prestação do serviço de transporte no caso concreto

A Recorrente fundamenta seu direito ao desconto e manutenção dos créditos de PIS e COFINS com base no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, que permite a manutenção de créditos vinculados a operações com suspensão, e no artigo 16 da Lei nº 11.116/2005, que disciplina a utilização de saldos credores acumulados.

Seguindo sua argumentação no recurso voluntário, a Recorrente sustenta que o regime não cumulativo assegura a apuração mensal de créditos sobre insumos, custos, despesas e encargos relacionados à operação de transporte (artigos 3º e 13 da Lei 10.833/2003), independentemente da suspensão das receitas de frete, conforme confirmado pela Solução de Consulta COSIT nº 585/2017.

Argumenta que a fiscalização deveria ter realizado compensação de ofício entre os créditos existentes e os débitos constituídos, baseando-se na Solução de Consulta Interna COSIT nº 24/2007 e no Acórdão CARF 3302-006.569, que estabelecem o dever da autoridade fiscal de aproveitar de ofício os créditos da não cumulatividade sempre que verificada a existência de saldo no período da infração.

A Recorrente critica a DRJ por tratar os créditos como "*simples argumentos destituídos de comprovação*" e apresenta documentação adicional para demonstrar objetivamente seus direitos mensais a créditos, requerendo que eventual débito remanescente seja reduzido mediante encontro de contas, aplicando-se o princípio da verdade material para reduzir ou zerar os valores autuados.

De fato, a Autoridade Fiscal deixa claro no início do Termo de Verificação Fiscal que instrui os autos de infração que a "*empresa fiscalizada está sujeita ao regime de apuração não-cumulativo.*"(Destaque do original)

Nesse contexto, deve-se considerar que a Recorrente havia mencionado na peça impugnatória somente os "*créditos em cada uma das operações de transportes ocorridas, no período de apuração do auto de infração*". Dessa descrição, depreendia-se a possível existência de créditos de cada período que não tinham sido considerados na apuração da contribuição devida.

Em relação a esses créditos dos próprios períodos de apuração, as críticas realizadas às conclusões do Julgador de piso soam impertinentes. Para justificar uma diligência, seria necessário que a Recorrente tivesse demonstrado não só que teve créditos correspondentes às receitas objeto da autuação, mas que tais créditos ainda não teriam sido computados na apuração realizada por ela própria.

Vale sempre lembrar que, na utilização de direito creditório pelo contribuinte, é ônus deste a demonstração da efetiva existência do crédito. O Código de Processo Civil (CPC), Lei nº 13.105/2015, aqui aplicável subsidiariamente ao Decreto 70.235/1972, estabelece, no inciso I do seu art. 373, que o ônus da prova incumbe àquele que alega fato constitutivo do seu direito.

Sob essa ótica, evidencia-se o acerto do Julgador de piso em não deferir o pedido de diligência, ato processual que tem como pressuposto a comprovada necessidade de se conhecer determinada matéria cujo exame dos autos não seja suficiente para esclarecer. Considero que a diligência não pode ser demandada pela mera possibilidade de existência de um crédito não computado, mas somente pela demonstração efetiva, ao menos por amostragem, dessa existência.

As alegações da Recorrente agora em sede recursal reforçam essa perspectiva, operando contra os interesses por ela defendidos. Tal conclusão decorre da seguinte constatação: sendo a Recorrente conhecedora de que tem o direito à apuração e manutenção de créditos nas operações que considerava sujeitas à suspensão, conforme esclarece ao referenciar a Solução de Consulta COSIT nº 585/2017, é razoável supor que os valores de créditos encontrados pela

Autoridade Fiscal na sua escrita já contemplassem os créditos relativos às receitas declaradas como suspensas.

Por outro lado, constata-se haver procedência nas alegações da Recorrente, trazidas em seu recurso voluntário, sobre a Autoridade Fiscal não ter utilizado seus saldos de créditos de períodos anteriores na apuração das contribuições a pagar objeto do lançamento.

De se notar que a apuração realizada pela Autoridade Fiscal na planilha juntada à fl. 2.630 demonstra que, antes da inclusão realizada pela Fiscalização, na base de cálculo da contribuição devida, das receitas declaradas como suspensas, não havia sido identificada Contribuição ao PIS/PASEP e Cofins a pagar em nenhum dos meses do período a que se refere o lançamento sob exame. Observa-se, outrossim, que houve a utilização de créditos de períodos anteriores (saldos) para zerar os valores devidos quando a contribuição apurada superou os créditos do próprio período (julho a novembro/2015, janeiro e agosto/2016).

A mencionada planilha demonstra também que os valores da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins lançados nos autos de infração correspondem exatamente à aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre os montantes de receitas erroneamente declaradas como sujeitas à suspensão. Ou seja, no cálculo realizado pela Fiscalização, não foram utilizados os eventuais saldos de créditos que remanesciam na escrita da Recorrente, na apuração das contribuições a pagar, para dedução do valor devido.

A não utilização, de ofício, pela Autoridade Fiscal dos eventuais saldos de créditos na apuração da contribuição a pagar contraria frontalmente as disposições da Solução de Consulta Interna COSIT nº 24/2007, que assim dispõe:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

A autoridade fiscal deve aproveitar de ofício os créditos da não-cumulatividade da Cofins sempre que verificar a existência de saldo desses créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação da aludida contribuição, exceto quando tais créditos estiverem vinculados a Pedido de Ressarcimento (PER) ou Compensação (DCOMP) pendente de verificação, hipótese em que a autoridade fiscal que constatar infração à legislação das aludidas contribuições não deve aproveitá-los de ofício.

O aproveitamento de ofício de que trata o parágrafo anterior deve ser efetivado independentemente de o crédito ter sido originado no próprio período em que ficar evidenciada infração à legislação, ou em período anterior.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Nesse sentido, também assiste razão à Recorrente, que faz jus a que sejam efetivamente deduzidos, dos valores apurados de contribuições a pagar, em cada período em que ficaram evidenciadas as infrações, os saldos de créditos da não-cumulatividade relativos a períodos anteriores.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por converter o julgamento do presente processo em diligência, para que os autos sejam remetidos à Unidade de origem, com vistas a que sejam realizadas as seguintes providências:

1. Identificar, dentre as receitas de *“Frete com suspensão do PIS e da COFINS cujo contratante está habilitado no Regime de suspensão do PIS e da COFINS e possui o respectivo ADE em data anterior ao faturamento”* (situação/infração nº 3 listada na parte final à fl. 6 do TVF):
 - 1.1. Aquelas que se referem ao transporte de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem vendidos a pessoa jurídica preponderantemente exportadora;
 - 1.2. Aquelas que se referem a transporte de produtos destinados à exportação por pessoa jurídica preponderantemente exportadora, e
 - 1.3. Aquelas que se referem a transporte de produtos vendidos por pessoa jurídica preponderantemente exportadora a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.
2. Distinguir, dentre as operações mencionadas no item 1.1, aquelas em que as notas fiscais de vendas trazem a expressão *“Saída com suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com a especificação do dispositivo legal correspondente, bem assim do número do ADE”*;
3. Distinguir, dentre as operações mencionadas no item 1.2, aquelas que cumpriram os seguintes requisitos:
 - 3.1. o frete refere-se ao transporte dos produtos até o ponto de saída do território nacional, no caso de produtos destinados diretamente à exportação, e
 - 3.2. na nota fiscal de venda consta a indicação de que o produto transportado se destina à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação, condição a ser comprovada mediante o Registro de Exportação – RE.
4. Distinguir, dentre as receitas mencionadas no item 1.3, aquelas em que consta na nota fiscal de venda a indicação de que o produto transportado se destina à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação, condição a ser comprovada mediante o Registro de Exportação – RE;
5. Realizar nova apuração das contribuições lançadas deduzindo da base de cálculo os valores que atendam aos requisitos mencionados nos itens 2, 3 e 4 supra, e
6. Considerar, no cálculo das contribuições lançadas, as disposições da Solução de Consulta Interna nº 24/2007, que determina *“aproveitar de ofício os créditos da não-cumulatividade da*

Cofins sempre que verificar a existência de saldo desses créditos no período em que ficar evidenciada infração à legislação da aludida contribuição, exceto quando tais créditos estiverem vinculados a Pedido de Ressarcimento (PER) ou Compensação (DCOMP) pendente de verificação, hipótese em que a autoridade fiscal que constatar infração à legislação das aludidas contribuições não deve aproveitá-los de ofício”.

Caso a Autoridade Fiscal considere necessário, a Recorrente poderá ser intimada a apresentar esclarecimentos e documentos que comprovem o cumprimento das exigências acima mencionadas.

Finalizado o trabalho, deve ser elaborado relatório fiscal conclusivo, do qual a Recorrente deverá ser cientificada, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para que, se quiser, apresentar manifestação.

Após, sejam os autos devolvidos a este Relator para que seja dado prosseguimento ao julgamento.

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA