



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.725729/2012-97
ACÓRDÃO	3101-004.419 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAFRO TRANSPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2009

FRETE NO MERCADO INTERNO CONTRATADO POR PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. SUSPENSÃO DA COFINS. ATOS DECLARATÓRIOS EXECUTIVOS NÃO APRESENTADOS. INAPLICABILIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL.

A suspensão da incidência das contribuições prevista no art. 40, § 6º-A, da Lei n.º 10.865/2004 restringe-se às receitas de frete referentes àquele contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno, exclusivamente para o transporte realizado dentro do território nacional.

Os Atos Declaratórios Executivos (ADEs), emitidos nos termos da Instrução Normativa vigente, constituem os atos administrativos concessivos da habilitação ao referido regime suspensivo, aplicável às pessoas jurídicas qualificadas como predominantemente exportadoras.

ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

O ICMS destacado nas notas fiscais, que compôs a base de cálculo tributada, conforme julgamento proferido no Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal, deve ser excluído.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2009

FRETE NO MERCADO INTERNO CONTRATADO POR PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. SUSPENSÃO DO PIS/PASEP. ATOS DECLARATÓRIOS EXECUTIVOS NÃO APRESENTADOS. INAPLICABILIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL.

A suspensão da incidência das contribuições prevista no art. 40, § 6º-A, da Lei n.º 10.865/2004 restringe-se às receitas de frete referentes àquele contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno, exclusivamente para o transporte realizado dentro do território nacional.

Os Atos Declaratórios Executivos (ADEs), emitidos nos termos da Instrução Normativa vigente, constituem os atos administrativos concessivos da habilitação ao referido regime suspensivo, aplicável às pessoas jurídicas qualificadas como predominantemente exportadoras.

ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

O ICMS destacado nas notas fiscais, que compôs a base de cálculo tributada, conforme julgamento proferido no Recurso Extraordinário n.º 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal, deve ser excluído.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

DILIGÊNCIA. PROVA PERICIAL PRESCINDÍVEL. SÚMULA CARF 163.

“O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.”

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para se excluir o ICMS destacado da base de cálculo do PIS/COFINS cobrado nestes autos.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra acórdão da DRJ, que julgou improcedente a Impugnação apresentada. E, por bem descrever os fatos, transcrevo o seguinte trecho relatório da DRJ:

“Conforme descrição do relatório fiscal (fls. 36 a 39), o lançamento foi efetuado com base nas informações fornecidas pelo sujeito passivo à fiscalização, a qual verificou que houve exclusão indevida de receitas da base de cálculo do PIS e da COFINS com base no artigo 40, parágrafo 6ºA, da Lei nº 10.865/2004, que prevê a suspensão das contribuições incidentes sobre as receitas com frete contratado por pessoa jurídica preponderantemente exportadora. Verificando que as empresas tomadoras do serviço não estavam previamente habilitadas por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE), nos termos da Instrução Normativa SRF Nº 595/2005, autoridade fiscal intimou a interessada a apresentar os Atos Declaratórios Executivos relacionados aos serviços de frete em relação aos quais levou em conta a suspensão do PIS e da Cofins.

Em resposta anexada às fls. 504 a 506, a pessoa jurídica alegou que o artigo 40 da Lei nº 10.865/2004 não impõe a necessidade de ato declaratório para a contratante dos serviços ser considerada pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Não apresentados os Atos Declaratórios Executivos previstos na Instrução Normativa SRF nº 595, de 2005, foi lavrado o auto de infração ora combatido.

Cientificado em 29/11/2012, o sujeito passivo apresentou em 19/12/2012 a impugnação de fls. 558 a 579, na qual apresenta, em síntese, as seguintes alegações:

- A regra prevista no artigo 40 da Lei nº 10.865/2004 não são aplicadas apenas a empresas preponderantemente exportadoras.*
- foram indevidamente desconsiderados os CTC's emitidos com suspensão, pois os serviços foram pactuados com fim de exportação ou industrialização para exportação.*
- Destaca a previsão do § 5º do artigo 40 da Lei nº 10.865/2004 de penalidade ao adquirente que der destinação diversa de exportação aos produtos adquiridos com suspensão, para argumentar que seria o adquirente obrigado a recolher as contribuições não pagas pelo fornecedor.*
- Alega que as normas do artigo 40 da Lei nº 10.865/2004 não se aplicam aos prestadores de serviço de frete, pois o parágrafo 6ºA permitiria o benefício da suspensão sem nenhuma obediência às condições estabelecidas pela SRF (§§ 4º e 5º).*
- Defende que o § 8º estende a suspensão da incidência do PIS e da COFINS para a hipótese de frete de produtos vendidos a comercial exportadora com fim específico*

de exportação, a qual não precisa ser pessoa jurídica preponderantemente exportadora, concluindo que as receitas de serviços de transporte dentro do território nacional, de qualquer produto, adquirido por qualquer empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação, estariam albergadas pelo benefício da suspensão das contribuições em questão.

- Menciona o artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal para defender que não incide PIS e COFINS sobre os serviços de frete de produtos destinados a exportação.

- Cita jurisprudências sobre incidência de CSLL e CPMF, tradução de documentos estrangeiros e autenticidade de documentos;

- Alega que os CTC's são documentos fiscais que obrigam as partes (prestador e tomador) e que o tomador do serviço tinha conhecimento que a contratação foi feita com suspensão do PIS e da COFINS, por isso os documentos estariam corretos.

- Sustenta que, tendo o fisco discordado das informações, deveria diligenciar junto às empresas tomadoras do serviço;

- Não havendo irregularidades apontadas pelo fisco na emissão dos CTC's, significa que são documentos idôneos, não tendo sido questionados pelos tomadores de serviços. Uma vez que a autuante não desqualificou os CTC's emitidos, estaria comprovado que os serviços de frete foram prestados para pessoa jurídica preponderantemente exportadora ou comercial exportadora.

- Não é justo que a impugnante seja penalizada, uma vez que os tomadores de serviço se beneficiaram da suspensão ao contratar serviço mais barato.

- Junta documentos para demonstrar que os serviços de frete prestados a outras transportadoras foram realizados com suspensão de PIS e COFINS, pois estas pactuaram os serviços junto aos tomadores com a suspensão desses tributos.

- A Instrução Normativa SRF nº 595/2005 não se aplicaria aos serviços de frete pois é anterior a vigência do artigo 40, § 6ºA da Lei nº 10.865/2004, que estendeu a suspensão do PIS e da COFINS aos serviços de frete.

- Alega que a multa aplicada (75%) é exorbitante, mencionando doutrina e jurisprudência, invocando a garantia constitucional de vedação ao confisco."

Em julgamento, a DRJ julgou improcedente a Impugnação apresentada, em acórdão assim ementado:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2009

FRETE NO MERCADO INTERNO CONTRATADO POR PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. SUSPENSÃO DA COFINS. ATOS

DECLARATÓRIOS EXECUTIVOS NÃO APRESENTADOS. INAPLICABILIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL.

A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep ficará suspensa no caso de receitas decorrentes de serviços de frete no mercado interno contratados por pessoa jurídica preponderantemente exportadora para o transporte, dentro do território nacional, dos produtos mencionados, adquiridos ou destinados à exportação ou venda a comercial exportadora com fim

específico de exportação. (art. 40, Lei nº 10.865/2004).

A habilitação ao regime de suspensão será concedida por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE), emitido pelo Delegado da DRF ou da Derat, publicado no Diário Oficial da União (art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 595/2005). Não comprovada a existência do Ato Declaratório Executivo (ADE), não é aplicável a suspensão da tributação estabelecida no § 6º-A da Lei nº 10.865, de 2004.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2009

FRETE NO MERCADO INTERNO CONTRATADO POR PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. SUSPENSÃO DO PIS/PASEP. ATOS DECLARATÓRIOS EXECUTIVOS NÃO APRESENTADOS. INAPLICABILIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL.

A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep ficará suspensa no caso de receitas decorrentes de serviços de frete no mercado interno contratados por pessoa jurídica preponderantemente exportadora para o transporte, dentro do território nacional, dos produtos mencionados, adquiridos ou destinados à exportação ou venda a comercial exportadora com fim

específico de exportação. (art. 40, Lei nº 10.865/2004).

A habilitação ao regime de suspensão será concedida por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE), emitido pelo Delegado da DRF ou da Derat, publicado no Diário Oficial da União (art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 595/2005). Não comprovada a existência do Ato Declaratório Executivo (ADE), não é aplicável a suspensão da tributação estabelecida no § 6º-A da Lei nº 10.865, de 2004.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Irresignada, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário, estruturado nos seguintes tópicos recursais:

- DA INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA DO ARTIGO 40 DA LEI Nº 10.865, DE 30/04/2004;

- DOS CTRCS EMITIDOS PELA RECORRENTE;
- DA INAPLICABILIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N° 585, DE 27/12/2005, AO PRESENTE CASO;
- DA AUSÊNCIA DE EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS;
- DA POSSIBILIDADE DE REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO; e
- DA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual merece ser conhecido.

1 – DA INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA DO ARTIGO 40 DA LEI N° 10.865, DE 30/04/2004.

A Recorrente sustenta que houve interpretação equivocada do art. 40 da Lei n.º 10.865/2004, especialmente no que se refere à extensão e aos destinatários das regras de suspensão do PIS/COFINS.

Confira-se o texto da norma vigente à época dos fatos:

“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.

§ 1º Para fins do disposto no caput deste artigo, 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 70% (setenta 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.

§ 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.

§ 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.

§ 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:

I - matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos na forma deste artigo; e

II - produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

§ 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.

§ 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.

§ 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.”

Argumenta a Recorrente que o conceito de pessoa jurídica preponderantemente exportadora, definido no § 1º do art. 40, tem por finalidade regular a aplicação da suspensão nas operações de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, dirigindo-se ao vendedor desses bens, e não aos prestadores de serviço de frete.

Nos termos do caput e dos §§ 2º e 3º, a suspensão do PIS/COFINS aplica-se às vendas desses produtos, assegurando, inclusive, a manutenção dos créditos pelo estabelecimento industrial fornecedor. Já os §§ 4º e 5º estabelecem obrigações e penalidades exclusivamente para o adquirente (pessoa jurídica preponderantemente exportadora), inclusive no caso de destinação diversa da exportação, deixando claro que eventual recolhimento é exigível do adquirente, e não do fornecedor.

A Recorrente destaca que o § 6º-A do art. 40 apenas estende o benefício da suspensão às receitas de frete, relativas ao transporte interno de produtos destinados à exportação, sem impor aos prestadores de serviço de frete o cumprimento das condições previstas para os adquirentes (§§ 4º e 5º), tampouco prever qualquer penalidade contra eles. Trata-se de norma de extensão do benefício, e não de criação de novas obrigações.

Ressalta, ainda, que o § 8º amplia expressamente a suspensão às hipóteses de frete contratado por empresa comercial exportadora, mesmo quando esta não seja pessoa jurídica preponderantemente exportadora, afastando a tese de que tal condição seria indispensável.

Conclui, assim, que (i) a suspensão do PIS/COFINS sobre receitas de frete não está condicionada à qualificação do adquirente como pessoa jurídica preponderantemente exportadora, (ii) que as regras de controle, declarações e penalidades do art. 40 não se aplicam ao prestador de serviços de frete e, por fim, que (iii) as receitas de transporte interno de produtos destinados à exportação, inclusive quando adquiridos por empresa comercial exportadora, estão abrangidas pelo regime de suspensão, independentemente do tipo de produto ou da natureza do adquirente.

Em síntese, a Recorrente se defende de que a autuação extrapola o alcance da lei ao transferir ao prestador de serviço de frete obrigações e penalidades que a legislação atribui exclusivamente ao adquirente, contrariando a literalidade e a sistemática do art. 40 da Lei n.º 10.865/2004.

A decisão da DRJ decidiu a controvérsia da seguinte forma:

“Sabendo-se que a suspensão do PIS e da Cofins representa um benefício fiscal concedido, o legislador procurou adotar medidas acautelatórias de modo a ser possível se certificar que a contratante dos serviços de frete realmente se trata de uma empresa preponderantemente exportadora.

Para tanto, a pessoa jurídica contratante do serviço de frete deverá estar previamente habilitada à suspensão nos termos estabelecidos pela Instrução Normativa acima apresentada, medida que somente se mostrará confirmada a partir da obtenção do Ato Declaratório Executivo previsto no art. 6º acima reproduzido.

Apresentado o regramento pertinente à matéria, passemos a análise dos argumentos apresentados.

Primeiramente, os termos dos contratos pactuados entre o prestador e os tomadores do serviço não se opõem a Fazenda Pública para determinar as condições de fruição do benefício em questão. Tais condições são estabelecidas pela legislação tributária, cuja observância é obrigatória, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Sobre a previsão do parágrafo 5º do artigo 40 da Lei nº 10.865/2004, não se aplica ao presente caso, pois não se trata de desvio de destinação dos produtos adquiridos.

Quanto ao alcance da regra do artigo 40, no caso de frete, além do serviço contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora (transporte dentro do território nacional de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem), alcança também produtos destinados à exportação e vendas a empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação. Mas, o lançamento não trata dessa questão.

Todo o regramento do artigo 40 aplica-se às disposições do parágrafo 6ºA (abaixo transcrito), cuja aplicação não subsiste fora do seu contexto. Não fosse assim, a previsão do parágrafo 6ºA estaria contida em artigo diverso, com regramento próprio.

*Art. 40. (...)§ 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:*

(...) (Grifei)

No que se refere a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 595/2005, apesar de ser anterior à vigência do parágrafo 6ºA do artigo 40 da Lei nº 10.865/2004, a regulamentação da Instrução Normativa aplica-se a todas as hipóteses de suspensão no referido artigo 40, conforme estabelecido em seu § 4º:

Art. 40 (...)

§ 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;

Para ilustrar, colacionamos julgado do CARF, o qual teve por legítima a tributação do frete em virtude da não apresentação dos ADEs respectivos, exatamente como verificado no presente caso.

Acórdão CARF nº 3401-003.261 de 28/09/2016

REGIME DE SUSPENSÃO DO PIS/COFINS DO ARTIGO 40 DA LEI Nº 10.865/2004, REGULAMENTADO PELA IN 595.RECEITAS DE FRETE INTERNO PARA EXPORTAÇÃO.

Nos termos da Lei nº 10.865/2004 e Instrução Normativa nº 595/2005, o regime de suspensão do PIS/COFINS é aplicável: (i) nas operações de compra e venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem às pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras; (ii) às receitas de frete do transportador e às receitas auferidas pelo operador de transporte modal referentes ao transporte de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem do fornecedor à pessoa jurídica preponderantemente exportadora; e (iii) às receitas de frete do transportador e às receitas auferidas pelo operador de transporte modal referentes ao transporte, na operação de exportação de produtos, entre pessoa jurídica preponderantemente exportadora e o ponto de saída do território nacional e/ou a empresa comercial exportadora.

A condição para fruição do regime de suspensão é que a adquirente de bens ou serviços esteja habilitada no regime de suspensão da IN 595, portanto, tenha emitido em seu nome e CNPJ um Ato Declaratório Executivo ("ADE") outorgando a habilitação, o que só ocorrerá na hipótese de a Receita Federal verificar que a pessoa jurídica preenche os requisitos da Lei para gozo do benefício fiscal.

Além disso, para os fins do disposto no artigo 40, da Lei nº 10.865/2004, as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor (inciso II) e ao transportador (§6ªA), de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos."

Entendo que o acórdão da DRJ está correto e não merece reparos.

Ora, o acórdão deixa claro que a suspensão do PIS e da COFINS sobre o frete constitui benefício fiscal, razão pela qual o legislador teria instituído mecanismos de controle para assegurar que o serviço seja efetivamente contratado por pessoa jurídica preponderantemente exportadora. Para isso, **a empresa contratante do frete deve estar previamente habilitada ao regime, nos termos da regulamentação infralegal, o que se comprova por meio da obtenção de Ato Declaratório Executivo (ADE).**

As condições para fruição do benefício não decorrem dos contratos firmados entre prestador e tomador do serviço, mas sim da legislação tributária, cuja observância é obrigatória pela autoridade fiscal, nos termos do art. 142 do CTN.

O § 5º do art. 40 da Lei n.º 10.865/2004 não se aplica ao caso concreto, pois não há alegação de desvio de destinação dos produtos adquiridos, mas se reconhece que a regra do art. 40, no tocante ao frete, **abrange não apenas o transporte contratado por pessoa jurídica preponderantemente exportadora, mas também o transporte de produtos destinados à exportação e as vendas a empresas comerciais exportadoras com fim específico de exportação,** embora se destaque que o lançamento fiscal não versa especificamente sobre essas hipóteses.

A situação em discussão é tão somente se a empresa contratante do frete, preponderantemente exportadora, está ou não habilitada, com ADE publicado, para fins de suspensão do PIS/COFINS no frete com destino à exportação.

Como não foram apresentados os ADEs das contratantes, se excluiu a possibilidade de suspensão do PIS/COFINS nas operações avaliadas.

Rejeito, portanto, as alegações da Recorrente.

2 – DOS CTRCS EMITIDOS PELA RECORRENTE.

Quanto a esse ponto, a DRJ decidiu da seguinte forma:

“No que se refere a idoneidade dos CTRC’s emitidos, as informações neles inseridas são de responsabilidade do emissor. Não trata o presente caso de inidoneidade dos documentos, mas de fruição indevida de benefício, em desacordo com as normas pertinentes.

Não cabe a autoridade fiscal diligenciar junto às empresas tomadoras de serviço, pois as exigências previstas na legislação para fins de fruição da suspensão em tela são dirigidas aos contribuintes. Ademais, a motivação do lançamento é a ausência dos Atos Declaratórios Executivos, tendo a autoridade fiscal se certificado junto a própria Receita Federal que estes não constavam emitidos para o período lançado (documento de fls. 464 a 466).

A despeito de não contraditar a inexistência dos ADEs apontada pela Fiscalização, a Interessada menciona o artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal para defender que não incide PIS e COFINS sobre os serviços de frete de produtos destinados a exportação.

Inicialmente destaca-se que a receita da prestação de serviço de frete não se confunde com a receita de venda de produtos ao exterior.

Nesse ponto, o dispositivo constitucional, a seguir reproduzido, é inaplicável ao caso em exame.

Constituição Federal

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o “caput” deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

A empresa autuada realiza a atividade econômica de transporte rodoviário de cargas, o que também não pode ser confundida com a exportação de serviços para o exterior, visto que não foram realizados serviços de transportes de cargas – prestação de serviços de frete – para fora do país.

E como não houve a “prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior”, nem muito menos o ingresso de divisas com a realização dos fretes em questão, incabível para o caso em pauta o disposto no inciso II do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, abaixo reproduzidos:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...]

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...]

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Dessa forma, o caso em análise não se enquadra na imunidade tributária prevista no inciso I, § 2º, art. 149, da Constituição Federal, dado que as receitas auferidas não são decorrentes de exportação, mas sim inerentes à prestação de serviços de fretes cobrados em razão do transporte de carga realizado no mercado interno. Ademais, a não incidência das contribuições sociais em apreço não pode ser confundida com a suspensão de sua exigibilidade.

A Litigante alega que os tomadores dos serviços são empresas exportadoras.

Entretanto, tal informação, isoladamente considerada, não se presta para justificar a suspensão em debate, aplicável no caso de receita decorrente de frete contratado mercado interno por pessoa jurídica preponderantemente exportadora, atributo que somente poderá ser confirmado nos casos em que as contratantes dos fretes sejam possuidoras dos ADEs respectivos, o que não restou provado no caso em exame.”

A Recorrente, por sua vez, sustenta que os serviços de frete por ela prestados estavam vinculados a mercadorias destinadas à exportação, razão pela qual não incidem PIS e COFINS, à luz do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, que veda a incidência de contribuições sociais sobre receitas decorrentes de exportação. Trata-se, segundo a defesa, de garantia constitucional, aplicável também ao transporte de mercadorias destinadas ao exterior.

No caso concreto, afirma-se que grande parte das mercadorias transportadas teve como destino locais de exportação, não havendo como sustentar que se tratavam de operações voltadas ao mercado interno. Caso a autoridade fiscal tivesse dúvidas quanto à destinação, deveria ter diligenciado junto às tomadoras dos serviços, o que não ocorreu.

A Recorrente destaca que os CTCRs emitidos consignam expressamente que:

- a operação foi realizada com suspensão do PIS/COFINS; e
- o destino da mercadoria era a exportação ou a formação de lote com essa finalidade.

Argumenta ainda que os tomadores dos serviços aderiram conscientemente à contratação com suspensão, inclusive se beneficiando economicamente do frete mais barato, não podendo posteriormente transferir à Recorrente eventual ônus tributário. Ademais, tais tomadores não poderiam se creditar de PIS/COFINS, sob pena de violação às Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002. Afirmar também que não é legítimo penalizar a Recorrente por atos praticados pelas tomadoras, especialmente quando a legislação do art. 40, § 4º, da Lei nº 10.865/2004 dirige obrigações ao adquirente e ao vendedor de mercadorias, e não ao prestador de serviço de frete.

Sustenta, enfim, que os CTCRs foram regularmente emitidos, com indicação de origem e destino da mercadoria, CFOP adequado e observação quanto à suspensão e à destinação à exportação, não tendo tais informações sido desqualificadas pela fiscalização. Assim, mesmo que se alegue ausência de alguma declaração formal, os documentos comprovam que os serviços de frete foram prestados a pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras ou empresas comerciais exportadoras, com mercadorias destinadas à exportação.

Não há dispositivo que autorize, de forma autônoma, a suspensão do PIS e da COFINS sobre o frete simplesmente pelo fato de o serviço ser contratado por empresa comercial exportadora. Tal leitura desconsidera a sistemática do artigo 40 e extrapola o alcance da norma.

O que o legislador efetivamente pretendeu foi:

- (i) assegurar a suspensão do frete quando o transporte se destinar ao ponto de saída do território nacional, nos termos do § 7º; e

- (ii) estender essa suspensão à hipótese em que o produto vendido por pessoa jurídica preponderantemente exportadora seja destinado a empresa comercial exportadora, conforme dispõe o § 8º, dispensando, apenas nessa situação específica, a exigência de que o transporte alcance diretamente o ponto de saída do território nacional.

Em nenhuma passagem, contudo, a legislação institui como critério suficiente a mera condição do contratante do frete como empresa comercial exportadora. Ao contrário, a suspensão permanece vinculada à origem da mercadoria (alienada por pessoa jurídica preponderantemente exportadora, regularmente habilitada nos termos da legislação) e à sua destinação específica à exportação, não sendo possível ampliar o benefício fiscal por interpretação extensiva ou dissociada da lógica normativa estabelecida pelo art. 40.

Assim, novamente, a suspensão do PIS e da COFINS sobre o frete constitui benefício fiscal e, por isso, o legislador instituiu mecanismos de controle para assegurar que o serviço seja efetivamente contratado por pessoa jurídica preponderantemente exportadora. Para isso, a empresa contratante do frete deve estar previamente habilitada ao regime, nos termos da regulamentação infralegal, o que se comprova por meio da obtenção de Ato Declaratório Executivo (ADE).

Alegações rejeitadas.

3 – DA INAPLICABILIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 585, DE 27/12/2005, AO PRESENTE CASO.

A Recorrente sustenta a inaplicabilidade da Instrução Normativa SRF n.º 595/2005 ao caso concreto, afirmando que a autuação se baseou indevidamente nesse ato infralegal para exigir requisitos não previstos em lei para a suspensão do PIS/COFINS sobre receitas de frete.

Argumenta que a IN SRF n.º 595/2005 foi editada em 27/12/2005, portanto antes da edição das normas legais que estenderam o benefício da suspensão às receitas de frete, o que, por si só, impediria sua aplicação às hipóteses posteriores introduzidas no art. 40 da Lei n.º 10.865/2004.

Além disso, destaca que a referida Instrução Normativa regulamenta exclusivamente a suspensão do PIS/COFINS incidente sobre as receitas de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos por pessoa jurídica preponderantemente exportadora, disciplinando procedimentos de habilitação aplicáveis às empresas adquirentes, como a exigência de Ato Declaratório Executivo (ADE).

Ressalta-se que não existe qualquer dispositivo na IN SRF n.º 595/2005 que imponha obrigações ou comandos normativos dirigidos aos prestadores de serviço de frete, tampouco que condicione a suspensão das contribuições sobre essas receitas à apresentação de ADE pelo tomador do serviço.

Sustenta-se, ainda, que a suspensão do PIS/COFINS incidente sobre receitas de frete é matéria exclusivamente regulada pelos §§ 6º-A e seguintes do art. 40 da Lei n.º 10.865/2004, os quais não exigem a apresentação de ADE ou qualquer outro requisito formal pelo tomador para que o prestador usufrua do benefício.

Os fatos geradores do auto de infração são do ano de 2009, portanto, posterior à edição e publicação da IN SRF n.º 595/2005.

Nego provimento.

4 – DA AUSÊNCIA DE EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS.

A Recorrente alega que, caso se mantenha a autuação, o lançamento fiscal deve ser reduzido ante a necessidade de se excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos do julgado do RE n.º 574.706, em tema de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal.

Nesse ponto, concordo com a Recorrente.

Confira-se a ementa do referido julgado:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.” (meus grifos)

Vale, ainda, conferir o julgado dos Embargos de Declaração opostos nos mesmos autos:

“EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES.

AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO. MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NAO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” - , RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO.

EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

ACÓRDÃO

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento, por maioria, em acolher, em parte, os embargos de declaração, apenas para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017 – data em que julgado o RE n. 574.706 e fixada a tese com repercussão geral “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins” –, ressaltadas as ações judiciais e administrativas protocolizadas até a data da sessão na qual proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio, e, por maioria, em rejeitar os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição **e, no ponto referente ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-Cofins, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado**, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.5.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).” (meus grifos)*

Ora, a presente discussão administrativa é anterior a data da sessão de julgamento do RE n.º 574.706/PR, portanto, a ela deve ser aplicado o entendimento do STF firmado em tal julgamento: o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Não é diverso o entendimento adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF deste E. Tribunal Administrativo. Nesse sentido, cite-se, a título exemplificativo, o acórdão n.º 9303-014.496, cuja ementa dispõe:

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

Data do fato gerador: 31/05/2002

PIS/COFINS. ICMS. EXCLUSÃO. VALOR DESTACADO EM NOTA.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Embargos de Declaração no RE nº 574.706/PR, firmou o entendimento de que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS corresponde ao montante destacado na nota fiscal, orientação esta posteriormente acolhida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do Parecer SEI nº 7.698/2021/ME.”

Acolho, dessa forma, as alegações da Recorrente para se excluir o ICMS destacado da base de cálculo do PIS/COFINS cobrado nestes autos.

5 – DA POSSIBILIDADE DE REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

A Recorrente alega que a multa de ofício no patamar de 75% é exorbitante.

Observa-se que a legislação aplicável esclarece de forma inequívoca a razão da utilização do referido percentual. O artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996, dispõe:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença do tributo ou contribuição:

I – setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento; pagamento ou recolhimento após o vencimento, sem multa moratória; falta de declaração; ou declaração inexata, ressalvada a hipótese do inciso seguinte.”

Dessa forma, verifica-se que a multa de ofício aplicada ao presente caso decorre diretamente da previsão legal, estando seu percentual expressamente fixado na norma, não cabendo e à Autoridade Fiscal ou ao CARF afastar, modular ou relativizar tal comando, devendo apenas proceder à sua aplicação objetiva, independentemente de outras considerações.

6 – DA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

A Recorrente sustenta que o indeferimento da prova pericial foi indevido e violou os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, incisos LIV e LV, da CF). Embora a decisão recorrida tenha afirmado que a perícia seria

desnecessária por inexistirem provas que demandassem conhecimento técnico especializado, a Recorrente entende que tal conclusão é equivocada.

Conclui-se, assim, que houve violação ao devido processo legal, tanto sob o aspecto processual quanto material, não podendo ser mantida decisão proferida em processo no qual não foi assegurado ao contribuinte o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, o que acarretaria a nulidade do acórdão recorrido.

Quanto ao pedido de prova pericial, o acórdão recorrido decidiu da seguinte forma:

“A perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, o que não é o caso. A irresignação da impugnante reside na exigência dos atos declaratórios para a fruição do benefício da suspensão das contribuições, fato que foi enfrentado no mérito. Indefere-se, portanto, o pedido de diligência.

Quanto a exclusão da base de cálculo dos valores dos serviços de frete prestados às empresas portadoras de ADE, tal fato já foi contemplado pela autoridade fiscal nº auto de infração.”

O acórdão recorrido dispensou a realização de diligência e de prova pericial, por entender o Colegiado que os elementos constantes dos autos eram suficientes para o adequado deslinde da controvérsia.

Com efeito, existindo nos autos conjunto probatório hábil e bastante à formação do convencimento do julgador acerca das questões fáticas discutidas, mostra-se legítimo o indeferimento do pedido de diligência ou perícia, por se tratar de medida prescindível, sem que disso resulte cerceamento do direito de defesa.

Tal entendimento, inclusive, encontra-se expressamente consolidado em Súmula Vinculante deste E. CARF.

“Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).”

Nego provimento.

7 – DA CONCLUSÃO.

Ante o todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para se excluir o ICMS destacado da base de cálculo do PIS/COFINS cobrado nestes autos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges