



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.722748/2016-28
ACÓRDÃO	3302-015.679 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INTERNATIONAL PAPER EXPORTADORA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 31/07/2012 a 30/09/2012

PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PRODUTOS DESTINADO À EXPORTAÇÃO. REGIME SUSPENSIVO.

A pessoa jurídica preponderantemente exportadora, devidamente habilitada ao regime suspensivo da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecido pelo artigo 40 da Lei nº 10.865, de 2004, poderá, a seu critério, nos termos do artigo 14 da Instrução Normativa SRF 595, de 2005, adquirir matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem sem aplicação do mencionado regime, podendo tal opção ser aplicada em relação aos serviços de transporte dos referidos bens. Tal liberalidade foi expressamente prevista somente em relação a aquisições de bens, não sendo aplicável ao serviço de transporte de produtos destinados à exportação.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA.

O pedido de diligência ou perícia será indeferido quando se apresentar prescindível para elucidar os fatos.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de diligência e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-015.676, de 30 de março de 2026, prolatado no julgamento do processo nº 10880.722135/2016-91, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Winderley Moraes Pereira, Francisca das Chagas Lemos, Louise Lerina Fialho e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata o presente processo de análise do direito creditório, requerido através de Pedido de Ressarcimento, de créditos da Contribuição para o PIS-Pasep/Cofins – Mercado Externo. O pedido foi parcialmente deferido.

Por trazer uma síntese da autuação, desde a interposição da Impugnação Administrativa até o Acórdão nos presentes autos, peço vênia para adotar parcialmente o relatório/voto do Acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal, bem como sua ementa.

1. DESPACHO DECISÓRIO

Em seu relatório a Autoridade Fiscal apresenta:

- *Informa que a interessada está habilitada a adquirir com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conforme art. 1º da IN SRF nº 595 de 27/12/2005 (Ato Declaratório Executivo nº 112 de 21 de setembro de 2010) (fl. [...]). E considerando sua condição de preponderante exportador esclarece o seguinte:*
- *- Conforme documentos fiscais juntados ao processo, as notas fiscais de entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem constam a expressão “SAÍDA COM SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS NOS TERMOS DO REGIME ESPECIAL CONCEDIDO PELO ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO NÚMERO 112/10 PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO EM 27 DE SETEMBRO DE 2010”;*

- - Das notas fiscais referentes à industrialização por encomenda constam a descrição do valor da mão de obra bem como do valor dos insumos aplicados na industrialização;
- - Embora o interessado tenha informado no Dacon créditos nas linhas 2 “Bens Utilizados como Insumos” e 3 “Serviços Utilizados como Insumos”, **verificou-se a existência de fretes no mercado interno, os quais estão alcançados pela suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, portanto, não é permitida a apuração de créditos sobre esses valores (§ 6º-A, artigo 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004)**
- Em relação aos valores glosados, informa que se referem a fretes mercado interno e divergências entre as planilhas de industrialização apresentadas pelo contribuinte (anexo à fl. [...]) e os Dacon.

Resumidamente foram glosados:

- *fretes relativos a mercadorias destinadas à exportação;*
- *supostas divergências constatadas pela fiscalização entre as planilhas demonstrativas dos serviços tomados como insumos no processo de industrialização por encomenda fornecidos pela Impugnante e os Dacon.*

2. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Intimada do Despacho Decisório, inconformada, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, alegando em síntese:

- *Erro material nos cálculos apresentados pela Fiscalização*
- *Discricionariedade quanto à aplicação do Regime Especial de Suspensão do PIS e da COFINS, conforme IN nº 595/2005;*
- *Direito ao Crédito sobre as Despesas de Frete, citando Solução de Consulta 209/2014;*
- *Direito ao Crédito sobre as despesas de embalagem;*
- *Erro na informação enviada referente aos Serviços utilizados;*
- *Discorre sobre a Verdade Material.*

3. ACÓRDÃO DRJ

Em sua Ementa a decisão de piso pontuou

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: [...]

NULIDADE. ERRO MATERIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Improcedente é a alegação de erro material e conseqüente cerceamento do direito de defesa quando se verifique que os motivos de glosa, assim como os valores informados pela fiscalizada e os glosados pela fiscalização se encontram demonstrados no relatório fiscal e são consistentes com os valores extraídos dos Dacon e demais documentos fiscais apresentados pela interessada durante o procedimento fiscal.

Assunto: Contribuição para o PIS-Pasep/Cofins

Período de apuração: [...]

PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PRODUTOS DESTINADO À EXPORTAÇÃO. REGIME SUSPENSIVO.

A pessoa jurídica preponderantemente exportadora, devidamente habilitada ao regime suspensivo da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecido pelo artigo 40 da Lei nº 10.865, de 2004, poderá, a seu critério, nos termos do artigo 14 da Instrução Normativa SRF 595, de 2005, adquirir matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem sem aplicação do mencionado regime, podendo tal opção ser aplicada em relação aos serviços de transporte dos referidos bens. Tal liberalidade foi expressamente prevista somente em relação a aquisições de bens, não sendo aplicável ao serviço de transporte de produtos destinados à exportação.

4. RECURSO VOLUNTÁRIO

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário, alegando em síntese os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade, solicitando diligência para comprovar suas alegações.

É o relatório

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

I – ADMISSIBILIDADE

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, tratar de matéria de competência desta turma e cumprir os demais requisitos ora exigidos.

II – DAS PRELIMINARES ALEGADAS

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente solicita Perícia/Diligência para melhor apurar os fatos.

Se nos autos há todos os elementos probatórios necessários e suficientes à formação da convicção do julgador quanto às questões de fato objeto da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e perícia formulado, sem configurar cerceamento de defesa.

Tal procedimento inclusive é expresso em Súmula do CARF, Vinculante:

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).*

De se ressaltar que não há dúvida envolvida no litígio a ser resolvida com diligência fiscal; ao contrário, é situação de ausência de prova material do crédito pleiteado.

Assim, é ônus da interessada comprovar a existência e o quantum de seu crédito, não cabendo imputar à autoridade administrativa o dever de pesquisar e encontrar créditos disponíveis para extinguir seus débitos declarados.

Tal situação caracterizaria a inversão do ônus da prova, o que não se admite no presente caso.

Diante do exposto, sem razão a Recorrente em rogar por Diligência/Perícia.

III – MÉRITO

Inicialmente destaque-se o arcabouço legal para o Direito Creditório, disposto no CTN:

Artigo 170

*A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com **créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.*

A Legislação apontada é clara que os créditos devem ser averiguados quanto aos aspectos de liquidez e certeza do suposto Direito Creditório.

O Crédito solicitado apresentou os seguintes valores:

CRÉDITO SOLICITADO	R\$ 1.876.061,16
CRÉDITO RECONHECIDO DRF	R\$ 1.724.197,33
CRÉDITO RECONHECIDO DRJ	R\$ 16.248,77

A controvérsia cinge-se sobre os pontos restantes das glosas efetuadas:

- *Frete no transporte de mercadorias destinadas à exportação; e*
- *Frete de insumos*

1. FRETE NO TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINAS À EXPORTAÇÃO

Alega a empresa que teria a prerrogativa de se utilizar do benefício de suspensão do PIS e da COFINS, com fundamento nº artigo 40, da Lei 10.865/2004 e, no entanto, integrou operações em relação às quais tal benesse não foi aplicada, o que justifica a apropriação dos respectivos créditos.

Em relação a suspensão em tela o artigo 40 da Lei nº 10.865/2004 elenca:

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) (Vigência) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

§ 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)

Como já ressaltado, a legislação realmente prevê a possibilidade de contratação de fretes internos por pessoa jurídica preponderantemente exportadora que esteja regularmente habilitada no regime de suspensão do PIS e da Cofins, sem a observância do regime, ou seja, sem a suspensão do PIS e da Cofins devidos.

Nessa condição, a legislação prevê que dita pessoa jurídica pode vir a ter direito aos créditos sobre os fretes contratados. **Para tanto, deve restar comprovado não apenas que o frete está vinculado às vendas (no caso, para o exterior) ou que se referem às aquisições previstas na legislação, mas também que houve a não ocorrência da suspensão do PIS/Cofins sobre as aquisições e os serviços contratados.**

Ainda que não seja este o entendimento da contribuinte, a comprovação da não observância do regime de suspensão do PIS/Pasep e da Cofins em algumas aquisições ou mesmo na contratação de determinados serviços é fundamental para se tomar qualquer decisão acerca do direito de crédito pleiteado, afinal, se houve o benefício da suspensão na aquisição não há, para o adquirente, direito ao desconto de créditos (art. 13 da IN SRF 595, de 2005).

Tal conclusão é evidente afinal uma simples alegação de que em determinadas aquisições ou contratações a regra da suspensão não foi observada não pode ser aceita.

Dúvidas existem, no entanto, acerca da afirmação de que todos os fretes em questão foram contratados à margem do regime de suspensão.

Além da afirmação da interessada, não se encontrou, nos autos, qualquer prova nesse sentido.

Em seu voto a Decisão de Piso pontua:

Conforme documentos fiscais juntados ao processo, as notas fiscais de entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem constam a expressão “SAÍDA COM SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS NOS TERMOS DO REGIME ESPECIAL CONCEDIDO PELO ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO NÚMERO 112/10 PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO EM 27 DE SETEMBRO DE 2010

A Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022 é clara nesse sentido:

Art. 606. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita decorrente da venda de matérias-primas, produtos

intermediários e materiais de embalagem efetuadas a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, e 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 a que se refere 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 e do número do ADE a que se refere o art. 613 (Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, § 2º).

Art. 607. Fica 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 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 prevista no art. 606;

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

A Recorrente apresentou conhecimentos de transporte indicando que a prestadora do serviço Transguaçuano Transportes Ltda, transportou mercadorias da International Paper Exportadora para algumas empresas sediadas em portos brasileiros para posterior envio para o exterior.

Contudo, nada apresentou comprovando a incidência das contribuições sobre os fretes em apreço.

A alegação deve estar amparada em documentos fiscais e contábeis hábeis a comprová-la, sendo que a Recorrente teve a oportunidade de acostá-las nas fases do contencioso e não realizou tal tarefa.

Por esse motivo, entende-se que deve ser mantido o procedimento fiscal em debate.

2. **FRETES SOBRE INSUMOS.**

Quanto à reclamação acerca dos fretes relativos ao transporte de insumos de embalagens, é bastante afirmar que não houve glosas nesse sentido.

Isso se verifica percorrendo o Relatório Fiscal:

- *Embora o interessado tenha informado no DACON créditos nas linhas 2 “Bens Utilizados como Insumos” e ou 3 “Serviços Utilizados como Insumos” conforme resumo a seguir, **verificou-se a existência de fretes no mercado interno**, os quais estão alcançados pela suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social*
- *As glosas realizadas referem-se a fretes mercado interno e divergências entre as planilhas de industrialização apresentadas pelo contribuinte (anexo à fl. 1377) e os Dacon.*

Com bem pontuado pela Decisão de Piso, as glosas foram efetuadas no tópico “Frete de Vendas”:

Inicialmente, resta claro no relatório fiscal que as glosas realizadas se referem a:

*- Operações de fretes **realizadas no mercado interno** em relação às quais a interessada não tem direito de crédito, pois estão alcançadas pela suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins*

Assim , não há nenhuma lide a ser enfrentada nesse item.

Nesse sentido voto por rejeitar a preliminar de diligência e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de diligência e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

