



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11070.900489/2018-41
ACÓRDÃO	3102-003.593 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LETSARA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

CRÉDITO COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. EMPRESA DE TRANSPORTE. TRECHOS NACIONAIS DE CONTRATO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL RODOVIÁRIO DE CARGA. POSSIBILIDADE.

A subcontratação de transportadores por empresa de transporte de carga rodoviária, para atender contratos de transporte internacional, permite a apropriação de créditos no regime não cumulativo de PIS/COFINS, em relação aos trechos nacionais do trajeto, desde que previstos contratualmente de forma separada e atendem à racionalidade econômica, comercial e logística, levando em conta inclusive o procedimento de despacho de exportação.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

CRÉDITO PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. EMPRESA DE TRANSPORTE. TRECHOS NACIONAIS DE CONTRATO DE TRANSPORTE INTERNACIONAL RODOVIÁRIO DE CARGA. POSSIBILIDADE.

A subcontratação de transportadores por empresa de transporte de carga rodoviária, para atender contratos de transporte internacional, permite a apropriação de créditos no regime não cumulativo de PIS/COFINS, em relação aos trechos nacionais do trajeto, desde que previstos contratualmente de forma separada e atendem à racionalidade econômica, comercial e logística, levando em conta inclusive o procedimento de despacho de exportação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, afastar as preliminares de nulidade suscitada e, no mérito, dar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 109-005.911, proferido pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 09/DRJ09, que por unanimidade de votos julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Por bem retratar os fatos, reproduzo o relatório do voto da Primeira Instância.

Trata o processo de manifestação de inconformidade (fls. 74/102) apresentada em 15/05/2018, em face do deferimento parcial de pedido de ressarcimento de créditos de Cofins não cumulativa relativos ao 1º trimestre de 2014, proveniente de operações no mercado externo, constante do PER/Dcomp nº 31361.91633.241114.1.5.19-9035 (que retificou o PER/Dcomp nº 23150.77715.250614.1.1.19-0189), conforme despacho decisório de 04/04/2018 (fl. 43) proferido pela DRF em Santo Ângelo/RS, cuja ciência deu-se em 17/04/2018.

Conforme PER/Dcomp, a contribuinte pleiteou o ressarcimento de R\$ 409.192,83. Após a pertinente análise, contudo, o valor deferido foi de R\$ 287.168,39. Aludido valor, ao que consta, foi utilizado nas compensações indicadas nos Per/Dcomp nºs 10887.64014.241114.1.3.19-0297, 06874.99321.271214.1.3.19-1208, 06471.54991.270115.1.3.19-7010 (homologadas), 07945.53165.230315.1.3.19-5036 (homologada parcialmente) e 03821.76766.250415.1.3.19-2424 (não homologada).

Segundo a Informação Fiscal que serviu de base para a emissão do despacho decisório, foram apuradas inconsistências na apuração de créditos por parte da contribuinte relativamente aos fretes internacionais realizados.

Todavia, após verificações ficou constatado que ocorreram situações em que a contribuinte classificou como subcontratação de frete nacional que na verdade diz respeito a operação de frete internacional, uma vez que procedeu fracionamento do trajeto percorrido, classificando como frete nacional o trajeto percorrido no território nacional e como frete internacional o trajeto percorrido no território estrangeiro, relativo a mesma operação de prestação de serviço (CRT), mesmo prestador, mesmo veículo e mesmo motorista.” Como o procedimento de fracionamento do frete não dispõe de amparo legal, realizamos a reclassificação da subcontratação dos fretes informados na referida planilha, quando foram considerados subcontratação de frete nacional o trajeto percorrido em que o início da prestação do serviço e o fim foram realizados dentro do território nacional, e como frete internacional todo o trajeto percorrido, sem desmembramento, isto é, quando teve início a prestação de serviço como ponto de origem do território nacional e como destino final no território internacional, e vice versa, quando teve início no estrangeiro (mercosul) e fim no território nacional. Os valores decorrentes desta reclassificação constam da aba “SUBCONTRATAÇÃO AJUSTA” constante da referida planilha.

Consta da Informação Fiscal, ainda, que também foram glosados, por falta de previsão legal, os créditos apurados pela contribuinte sobre os valores pagos a título de rastreamento de veículos e agenciamento de cargas. Consta, também, que a documentação relativa às glosas encontra-se disponível para consulta no processo nº 10010029605/1017-10.

Na manifestação apresentada, a contribuinte, após resumir os fatos do processo, questiona as glosas efetuadas.

No tópico II.1, alega a ausência de lei capaz de restringir o aproveitamento do crédito.

Diz que se o frete contratado foi realizado dentro do território nacional, o direito ao crédito é indiscutível. Afirma que mesmo que o destino seja outro país, não há restrições na legislação para a apuração de créditos.

Aduz que a fiscalização não apresentou a fundamentação legal relativa à glosa. Questiona a afirmação de que não houve pagamento das contribuições na etapa anterior em razão da isenção pois para tanto a fiscalização deveria verificar o recolhimento de cada empresa subcontratada.

Afirma ser equivocada a conclusão de que se o frete finda no território nacional, o contribuinte tem direito ao crédito, se finda no exterior, o direito ao crédito desaparece. Insiste que nenhum fundamento para a glosa foi apresentado.

Esclarece que “o destino final adotado (outro país) ao frete, sob nenhuma hipótese, tem o condão de desqualificar o crédito do PIS/Cofins.” No tópico seguinte, discorre sobre a “afronta à não cumulatividade constitucional do PIS/Cofins”.

Noutro tópico, disserta sobre a “ilegalidade da distinção entre fretes nacionais e internacionais.” Reclama da diferenciação adotada. Aduz que tal tratamento não tem respaldo legal. Diz que tal entendimento acarreta à empresa uma enorme insegurança jurídica.

A seguir, tece considerações sobre a “glosa dos créditos referentes às despesas com rastreadores e agenciamento de cargas.” Diz que não houve a devida fundamentação para a glosa, sendo mencionado apenas uma solução de consulta que, como pode ser verificado, é contrária ao entendimento do CARF.

Pondera que tais itens são imprescindíveis ao desenvolvimento de suas atividades, além de resguardar a segurança do patrimônio das empresas e a integridade física dos motoristas. Insiste na ilegalidade das glosas.

Ao final, requer o recebimento da manifestação e o deferimento integral do ressarcimento pleiteado.

Em 19/01/2021, consoante despacho de fl. 155, o processo foi encaminhado para esta DRJ09, em Curitiba/PR, para julgamento.

É o relatório.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância assim decidiu:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. SUBCONTRATAÇÃO.

É vedada a apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins com base nos valores despendidos pelas empresas prestadoras de serviços de transporte de cargas em razão da subcontratação para a realização de transporte internacional.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 15 de setembro de 2021, e apresentou Recurso Voluntário no dia 7 de outubro de 2021.

Em seu Recurso Voluntário alega o seguinte:

- I. Nulidade do Despacho Decisório por ausência da individualização das glosas dos trechos de fretes nacionais nos autos do processo.
- II. A Autoridade Tributária aplicou o conceito de insumo incorretamente.
- III. Ausência de Lei que impeça o aproveitamento de trechos nacionais de frete com destino ao exterior como créditos no regime não cumulativo de PIS/COFINS.
- IV. Afronta ao princípio da não cumulatividade.
- V. Falta de fundamentação legal para distinguir fretes nacionais de internacionais.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

Isto posto, requer a Recorrente:

Seja julgado totalmente procedente o presente Recurso Voluntário, reconhecendo-se a preliminar de nulidade e, no mérito, a total improcedência das glosas ora impugnadas, reformando no ponto a decisão recorrida, pelas razões acima expostas.

Nestes termos, pede deferimento.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade de forma que dele tomo conhecimento.

Nulidade

A Recorrente em Recurso Voluntário suscita a nulidade do Despacho Decisório, em razão de não ter individualizado as glosas em relação às parcelas de fretes internacionais ocorridas em território nacional.

Vemos que esta questão não foi apontada em Manifestação de Inconformidade.

A análise do crédito pleiteado foi controlada pelo DDA nº 100100.029605/1017-10, e na e.fl. 112, temos uma planilha com os valores das glosas consolidadas por período de apuração. Constatase também que a motivação destas glosas foi apenas um, qual seja: fretes referentes a trechos nacionais de viagens internacionais de transporte de carga que não dariam direito ao crédito no regime não-cumulativo de PIS/COFINS.

A Recorrente utiliza de todas as instâncias admitidas para sua defesa e argumenta de forma coerente e pertinente contra à imputação que é descrita no Relatório Fiscal, de forma que entendo que, em combinação com a referida planilha de descrição das glosas, há detalhamento suficiente para garantir à Recorrente ampla defesa e contraditório, além de permitir que eventual execução de decisão favorável à Recorrente seja corretamente aplicada.

Sendo assim, afasto a preliminar de nulidade.

Sem razão à Recorrente.

Mérito

Toda a lide gira em torno da glosa de créditos de COFINS fundamentados na subcontratação de fretes, de pessoas jurídicas, residentes no Brasil, e com destino ao exterior, e cuja glosa foi motivada pela conclusão da Autoridade Tributária de que estas receitas de prestação de serviço de transporte de cargas internacionais são isentas, por força do inciso V, do art. 14, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Não houve objeções à manutenção dos créditos referentes ao transporte de cargas com origem e destino em território nacional.

Basicamente, o contencioso gira em torno da conclusão da Autoridade Tributária de que quando se contrata um frete com destino a outro país, o trecho em território nacional também faz parte do transporte internacional de cargas, desde a sua origem, não podendo ser desmembrado, entre trecho nacional, que daria direito aos créditos pretendidos, e trecho internacional, sem direito aos créditos.

Fundamenta a sua conclusão pelo fato de que o mesmo veículo e condutor são utilizados em ambos os trechos sem que tenha havido qualquer operação de descarga, ainda em território nacional, ou de transbordo.

Como o frete internacional envolve todo trajeto percorrido, não existe base legal para desmembrar contabilmente como subcontratação de frete nacional o trajeto percorrido no território nacional e como frete internacional o trajeto percorrido no território estrangeiro. O desmembramento do frete subcontratado consta do "Contrato de Frete firmado entre as partes", porém no CRT não consta o desmembramento do frete internacional, tendo uma parcela como frete nacional e a outra parcela como frete internacional, o serviço de frete a ser realizado é único, ou seja, a empresa foi contratada para realizar o transporte de determinada mercadoria de uma unidade industrial da contratante do Brasil, para uma unidade na Argentina, Chile ou outro país, e vice versa, de uma unidades de outro país do mercosul, para uma outra unidade industrial situada no território brasileiro.

Para a fiscalização, não resta dúvida que a subcontratação do frete foi desmembrada contabilmente pela contribuinte em uma parte nacional e outra em internacional, no intuito de ensejar apuração de crédito do PIS e da COFINS sobre o valor pago no trajeto percorrido no território nacional.

Para comprovar o acima descrito, juntamos cópia digitalizada de alguns CRTs e de Contratos de Frete firmado entre a contribuinte e o subcontratado, no sentido de demonstrar, de forma inconteste, que nos fretes internacionais em questão, com origem no Brasil, aduana feita em Uruguiana, Itaqui e São Borja e com a continuidade do trajeto no território estrangeiro até o seu destino final na Argentina, Chile ou outro país do mercosul, a contribuinte desmembrou o percurso do frete em nacional o trajeto percorrido no território brasileiro e como internacional o trajeto percorrido no exterior, o que não tem aparo na legislação que rege a apuração do PIS e da COFINS pelas regras da não cumulatividade, uma vez que nas operações de frete em que ocorre a transposição de fronteira terrestre todo trajeto percorrido é classificado como frete internacional.

Para a fiscalização, como já foi informado anteriormente, o frete internacional foi desmembrado em nacional (trajeto percorrido no território brasileiro) e internacional (trajeto percorrido no território estrangeiro) com a única e exclusiva finalidade de tomada de créditos do PIS e da COFINS no que se refere ao valor pago na subcontratação do frete nacional, haja vista que em relação a subcontratação do frete internacional.

Em que pese que a Autoridade Tributária reconheça que há a possibilidade de se manter créditos relacionados a receitas futuras que não serão tributadas, por força do art. 17, da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, a subcontratação de frete internacional importaria, na verdade, a aplicação do inciso II, do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pois a receita do subcontratado seria isenta e, portanto, não teria havido a cobrança do PIS/COFINS.

Estas operações estão bem detalhadas nos diversos CRT juntados ao DDA, acima referido, em exemplos de documentação tirados por amostragem, e no próprio texto do Relatório Fiscal, que todos os destinos estão localizados em países do Mercosul.

As cargas são recolhidas no estabelecimento do exportador, através de contratos de frete com dois trechos distintos: o primeiro do local de coleta até o ponto de fronteira alfandegado, onde será procedido o Despacho de Exportação da carga, suportado por contrato de frete nacional, e o segundo, do local de desembarço para a exportação até o destino localizado em país do Mercosul, suportado por contrato de frete internacional.

Argumenta a Autoridade Tributária que esta prática serviria para gerar créditos de forma artificial, dada que ambas as receitas referentes aos fretes internacionais, tanto da Recorrente, como da sua subcontratada seriam isentas, e que o fato de que o mesmo veículo e condutor conduziram a carga, desde a sua origem, até seu destino final, demonstraria que se trata de um único contrato de transporte internacional de carga.

O Mercosul possui um Acordo Internacional de Transporte de Carga (Acordo de Transporte do Cone Sul), internalizado pelo Decreto nº 99.704, de 20 de novembro de 1990.

Este Acordo Internacional não possui em seus conceitos e definições, detalhados no art. 19, que claramente definam os limites do que seria um transporte internacional em oposição ao qual seriam os requisitos do transporte nacional. Por óbvio, que facilmente podemos entender o que seria um trecho relacionado ao transporte nacional, e um relacionado ao transporte internacional, o problema surge pela conclusão da Autoridade Tributária de que a intenção das

partes ao contratarem a prestação de serviço sempre foi movimentar a carga de uma localidade no interior do Brasil para um destino em um país do Mercosul, o que implicaria num único contrato de frete internacional.

O Acordo de Transporte do Cone Sul regula o direito de um transportador, de uma determinada jurisdição, em transportar carga, no território de outro país, destinada a esta jurisdição ou a terceira, na modalidade passagem.

Artigo 1º. - Os termos deste Acordo aplicar-se-ão ao transporte internacional terrestre entre os países signatários, tanto no que diz respeito ao transporte direto de um país a outro, como ao trânsito para um terceiro país.

Artigo 2º. - O transporte internacional de passageiros ou cargas somente poderá ser realizado pelas empresas autorizadas, nos termos deste Acordo e seus Anexos.

Artigo 3º. - As empresas serão consideradas sob jurisdição do país em que:

- a) Estejam legalmente constituídas;*
- b) Estejam radicados e matriculados os veículos utilizados na prestação dos serviços; e*
- c) Tenham domicílio real de acordo com as disposições legais do país respectivo.*

(...)

Artigo 6º. - A entrada e a saída dos veículos do territórios dos países signatários para a realização do transporte internacional será autorizada, nos termos deste Acordo, através dos pontos habilitados.

Artigo 7º. - Os veículos de transporte rodoviário habilitados por um dos países signatários não poderão realizar transporte local em território dos outros países signatários.

Chamo a atenção para o art. 7º, que impede que os transportadores, autorizados a realizar o transporte internacional, façam transporte local em jurisdição diferente daquela do transportador. Fica claro então a delimitação territorial entre transporte internacional, como sendo aquele que ocorre entre dois países, e o local dentro do próprio país.

Por mais óbvio que isto possa parecer, o fato é que a Autoridade Tributária não traz aos autos nenhuma definição legislativa que implique em ampliar o alcance do termo transporte internacional de forma a abarcar todo o trajeto como sendo internacional, somente pelo fato de que o destino final esteja localizado em território estrangeiro.

Sob o aspecto da carga, há duas formas de se proceder a sua exportação: primeiro partindo de algum ponto do interior do Território Nacional através da realização do Despacho de Exportação em Porto Seco, EADI ou REDEX, onde todo o trâmite de desembaraço é realizado e a mercadoria e veículo são liberados para o traslado até um ponto de fronteira alfandegado, onde será registrada a conclusão do trânsito, e o embarque para o exterior.

Neste caso, entendo que não há solução de continuidade entre os trechos de transporte nacional de cargas e o transporte internacional, de forma que entendo que esta operação configura-se como transporte internacional desde a sua origem.

No segundo caso, ocorre o transporte de carga nacional, em trecho dentro do Território Nacional, até o ponto de fronteira onde o Despacho Aduaneiro será realizado, e a carga será desnacionalizada.

Vejam que, na abordagem sob a perspectiva da carga, encontramos um ponto de inflexão na natureza jurídica da carga em um ponto específico do contrato de transporte que é a exportação e sua desnacionalização, cito trechos do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

Art. 70. Considera-se estrangeira, para fins de incidência do imposto, a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retorne ao País, salvo se (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

I - enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado;

II - devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou para substituição;

III - por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;

IV - por motivo de guerra ou de calamidade pública; ou

V - por outros fatores alheios à vontade do exportador.

Parágrafo único. Serão ainda considerados estrangeiros, para os fins previstos no caput, os equipamentos, as máquinas, os veículos, os aparelhos e os instrumentos, bem como as partes, as peças, os acessórios e os componentes, de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno pelas empresas nacionais de engenharia, e exportados para a execução de obras contratadas no exterior, na hipótese de retornarem ao País (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 2º, caput e § 2º).

Este ponto de inflexão ocorre sempre no momento do desembaraço para o embarque ou para a transposição da fronteira, mas quando o exportador opta por realizar o despacho de exportação em local diverso do ponto de transposição de fronteira, e fica faltando apenas a autorização para a saída do território nacional, a intenção negocial formalizada por meio do contrato de transporte pode perfeitamente ser considerada como um contrato de transporte internacional, desde a origem, no caso, o local de Despacho de Exportação localizado no interior do país.

No sentido oposto, quando opta-se pelo Despacho de Exportação no ponto de fronteira alfandegado, onde todo o trâmite de exportação será conduzido, pode-se aceitar uma intenção negocial no contrato de transporte que envolva duas modalidades distintas quanto a ser transporte nacional ou internacional, neste caso, desde o local de depósito das mercadorias a serem exportadas até o Ponto de Fronteira Alfandegado – Transporte Local (Nacional) – e, após o desembaraço aduaneiro e autorização para cruzar a fronteira – Transporte Internacional.

Estas são as possibilidades legítimas e facultadas ao exportador que envolvem vantagens e desvantagens de ordem econômica e logística, que é de livre escolha do exportador, sendo-lhe facultadas qualquer das duas.

Ocorre, no entanto, que o Conhecimento de Transporte Rodoviário é equiparado ao Contrato de Transporte, por força dos art. 6º e 7º, da Lei nº 11.442, de 5 de janeiro de 2007.

Art. 6º O transporte rodoviário de cargas será efetuado sob contrato ou conhecimento de transporte, que deverá conter informações para a completa identificação das partes e dos serviços e de natureza fiscal.

Art. 6º-A. As informações relativas à comprovação dos pagamentos efetuados no âmbito de contrato celebrado entre embarcador, proprietário da carga, consignatário ou contratante dos serviços de transporte rodoviário de cargas e o transportador ou seu subcontratado deverão ser consignadas pelo pagador em campos próprios do respectivo DT-e. (Incluído pela Lei nº 14.206, de 2021)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se às informações relativas à importância decorrente do tempo adicional sobre o prazo máximo para carga e descarga do veículo de transporte rodoviário de

cargas, nos termos do § 5º do art. 11 desta Lei e, se aplicável, aos pagamentos antecipados do Vale-Pedágio obrigatório instituído pela Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001. (Incluído pela Lei nº 14.206, de 2021)

§ 2º Para fins de cumprimento do previsto no caput deste artigo, o Banco Central do Brasil, as instituições financeiras públicas e privadas de que trata a Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, e as instituições de pagamento de que trata o art. 6º da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, realizarão troca de informações com a entidade emissora de DT-e a que se refere o art. 11 desta Lei, assegurado o sigilo bancário. (Incluído pela Lei nº 14.206, de 2021)

Art. 7º Com a emissão do contrato ou conhecimento de transporte, a ETC e o TAC assumem perante o contratante a responsabilidade:

I - pela execução dos serviços de transporte de cargas, por conta própria ou de terceiros, do local em que as receber até a sua entrega no destino;

II - pelos prejuízos resultantes de perda, danos ou avarias às cargas sob sua custódia, assim como pelos decorrentes de atraso em sua entrega, quando houver prazo pactuado.

Parágrafo único. No caso de dano ou avaria, será assegurado às partes interessadas o direito de vistoria, de acordo com a legislação aplicável, sem prejuízo da observância das cláusulas do contrato de seguro, quando houver.

A norma anti-elisiva do Direito Tributário, notadamente o § único, do art. 116, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), permite à Autoridade Tributária que desconsidere negócios jurídicos para fins tributários, nas condições ali estabelecidas.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Ainda que prevaleça a polêmica a respeito da aplicabilidade deste dispositivo diante da exigência ainda não implementada de regulamentação procedimental por Lei Ordinária, valho-me de outro conceito do Direito Brasileiro para fundamentar minhas conclusões a este respeito, que abordarei mais adiante.

O que a norma anti-elisiva do art. 116, do CTN, faculta à Autoridade Tributária é afastar efeitos tributários de negócios jurídicos contaminados por simulação, abuso de forma, ou abuso de direito que tentem moldar a situação formal de maneira a gerar um benefício tributário que não existiria caso o negócio jurídico refletisse adequadamente a vontade de ambas as partes, suas motivações negociais e econômicas.

No caso concreto, a Autoridade Tributária busca afastar a pretensão da Recorrente em fracionar um contrato de transporte em dois, com consequências tributárias distintas em relação à apropriação de créditos do regime não cumulativo do PIS/COFINS, e claramente visando apropriar-se de vantagem tributária, que como já analisamos acima, considero legítima e condizente tanto com práticas logísticas disponibilizadas pela própria legislação tributária, como com práticas do respectivo mercado.

A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil, assim define como o deve ser interpretados os negócios jurídicos:

Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei.

(...)

Art. 110. A manifestação de vontade subsiste ainda que o seu autor haja feito a reserva mental de não querer o que manifestou, salvo se dela o destinatário tinha conhecimento.

(...)

Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

§ 1º A interpretação do negócio jurídico deve lhe atribuir o sentido que: *(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

I - for confirmado pelo comportamento das partes posterior à celebração do negócio; *(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

II - corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado relativas ao tipo de negócio; *(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

III - corresponder à boa-fé; *(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

IV - for mais benéfico à parte que não redigiu o dispositivo, se identificável; e *(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

V - corresponder a qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das partes, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração. *(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

§ 2º As partes poderão livremente pactuar regras de interpretação, de preenchimento de lacunas e de integração dos negócios jurídicos diversas daquelas previstas em lei. *(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

Entendo que é lícito que, quando a Lei facultar mais de uma forma de se proceder um determinado negócio, os contribuintes se organizem de forma a organizá-lo da forma mais vantajosa ou menos custosa, inclusive em termos tributários, desde que esta forma esteja de acordo com a intenção negocial, aos usos, costumes, práticas de mercado e boa fé.

O Despacho Decisório traz por amostragem, dois tipos de documentos. O primeiro são Conhecimentos de Transporte Internacional, com origem no Brasil e destino na Argentina, cotados em dólares e emitidos pela Recorrente em favor da empresa Honda Motor, onde estão consignados trechos nacionais deste trajeto. O segundo tipo são contratos de transporte de trechos nacionais daqueles CRT, cotados em Reais.

Fica muito claro pela documentação acostada aos autos que o exportador opta por promover o Despacho de Exportação em pontos de fronteira alfandegados ao longo da fronteira Sul do Brasil, e contrata, junto à Recorrente, o transporte internacional por todo o trajeto, desde a entrega da carga à transportadora, o que configura pela Recorrente uma receita isenta para o PIS/COFINS, nos termos do inciso V, do art. 14, da MP nº 2.158-35/2001, ao mesmo tempo que incorre em gastos de subcontratação de trechos nacionais, contratados separadamente e sujeitos à incidência das contribuições do PIS/COFINS.

Desta forma, em que pese a receita auferida pela Recorrente ser isenta, os créditos dos serviços de frete nacional subcontratados atendem aos requisitos de essencialidade ou relevância para a atividade negocial da Recorrente e são insumos de sua prestação de serviços, conforme os incisos II, dos art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, podendo ser apropriados nos termos do art. 17, da Lei nº 11.033/2004.

Conclusão

Voto por conhecer do Recurso Voluntário, afastando as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral