



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>14098.720098/2013-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.573 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TRANSPORTADORA NOVA FRONTEIRA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

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 somente 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, de MP, PI e ME adquiridos ou produtos destinados à exportação, ou venda a comercial exportadora com fim específico de exportação devidamente habilitadas ao regime de suspensão por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE).

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Ramon Silva Cunha** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosenberg Filho** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabiana Francisco (substituto[a] integral), Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 15-50.049 – da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador que julgou improcedente impugnação apresentada contra autos de infração lavrados para constituição de crédito tributário relativo à Contribuição para o Pis/Pasep e à Cofins dos períodos de apuração correspondentes aos meses de janeiro a dezembro de 2009.

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

Do Lançamento:

A presente autuação fiscal resultou na apuração de créditos tributários de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e Programa de Integração Social – PIS/PASEP, período de apuração ano-calendário 2009, no valor total de R\$ 3.596.266,01 (três milhões quinhentos e noventa e seis mil duzentos e sessenta e seis reais e um centavo), decorrente de falta/insuficiência de recolhimento pela autuada, conforme abaixo:

Tributo	Vlr. Principal (R\$)	Multa de Ofício (R\$)	Juros de Mora (R\$)	Total (R\$)
COFINS	1.385.655,27	1.039.241,48	529.873,17	2.954.769,92
PIS	300.833,03	225.624,80	115.038,26	641.496,09

Em seu Termo de Verificação Fiscal (fls. 18 a 25), a autoridade tributária relata que o contribuinte declarou as receitas de fretes de mercadorias destinadas à exportação como receitas suspensas de PIS/COFINS indevidamente, referente ao ano-calendário 2009, em desacordo com a legislação tributária.

Informa que o contribuinte apurou o PIS/COFINS em 2009 pela sistemática do regime não cumulativo, de acordo com a forma de tributação do IRPJ pelo Lucro Real (trimestral), e que os valores do PIS/COFINS a pagar apurados pelo contribuinte no DACON foram declarados em DCTF.

#### Fundamentação Legal do Regime de Suspensão de PIS/COFINS

A fundamentação legal, segundo a autoridade tributária, estaria no art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal; no art. 40 da Lei nº 10.865/2004, que dispõe sobre o regime especial de suspensão de PIS/COFINS; e na IN SRF 595/2005, que estabelece os termos e as condições.

Aduz que a suspensão de PIS/COFINS alcança as receitas de frete no transporte de mercadorias para exportação, se contratado por pessoa jurídica preponderantemente exportadora; entretanto, não seria qualquer exportadora, mas somente as que, na condição de adquirente, atender aos termos e condições estabelecidos pela Receita Federal e declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

Para o tomador do serviço seria necessário habilitação prévia no regime especial de suspensão (art. 2º da IN/SRF 595/2005), cujo reconhecimento se dá pela emissão do ADE – Ato Declaratório Executivo (art. 6º da IN SRF 595/2005), e declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos, além de indicar o ADE que lhe concedeu o direito (art. 8º da IN SRF 595/2005).

Para o transportador, prestador do serviço, seria necessário solicitar ao tomador do serviço declaração expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos, nos termos do inciso II, do §4º, do art. 40, da Lei nº 10.865/2004, através da apresentação do ADE, já que mesmo habilitada ao regime de suspensão a tomadora de serviços poderá, a seu critério, adquirir serviços fora do regime (art. 14 da IN SRF 595/2005).

Além disso, o transportador deve fazer constar a indicação de operação com suspensão de PIS/COFINS, o dispositivo legal e o número do ADE no campo de observações do CRTIC (art. 8º da IN SRF 595/2005).

Como foi constatada a inexistência de ADE na página da Receita Federal na internet que comprove a habilitação dos tomadores de serviços no regime especial de suspensão, as receitas de fretes com suspensão estão em desacordo com a legislação de PIS/COFINS, motivo pelo qual foi efetuado o lançamento de ofício referente ao ano calendário de 2009, com multa de ofício de 75% e juros de mora.

Cientificada do despacho decisório, a declarante interpôs impugnação que, submetida à análise do Julgador de piso, foi julgada improcedente através do Acórdão nº 15-50.049 - 7ª Turma da DRJ/SDR, sintetizado na seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

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**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

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

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

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

NULIDADE.

As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob

fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

INTIMAÇÕES. PROCURADORES.

dirigida Súmula CARF nº 110. No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão proferida pela Delegacia de Julgamento, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário tempestivamente, conforme registrado à fl. 8.747 pela Unidade preparadora. As alegações trazidas pela Recorrente serão tratadas na ordem em que apresentadas na peça recursal.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Ramon Silva Cunha**, Relator

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

## PRELIMINAR

### Nulidade – Cerceamento do direito de defesa

A Recorrente alega que postulou na forma do art. 16, IV do Decreto nº 70.235/1972, diligência ao registro SISCOMEX confirmando as exportações realizadas sobre as mercadorias indicadas nos CRTC's anexos, já que a defesa se baseou na imunidade constitucional da tributação sobre receitas oriundas de transporte de mercadorias exportadas.

Alega que o indeferimento do pedido de realização de diligência nessas circunstâncias, em que se afigura relevante comprovar a efetiva exportação das mercadorias, representa cerceamento do seu direito de defesa.

Analisando tais alegações, cumpre-nos ponderar que, no PAF, a realização de diligências ou perícias não se qualifica como direito subjetivo da parte, mas como meio instrutório vocacionado a subsidiar o convencimento da autoridade julgadora, cuja pertinência e necessidade devem ser aferidas à luz do objeto litigioso, do acervo documental existente e da utilidade concreta do exame técnico para o deslinde da controvérsia.

A disciplina do Decreto nº 70.235/1972 (notadamente seus arts. 16 e 18) confere ao julgador o poder-dever de condução da instrução, autorizando o indeferimento de diligências e perícias reputadas prescindíveis, desnecessárias ou impraticáveis, desde que o faça de forma motivada.

No caso em pauta, observa-se que a Recorrente requer a realização de diligência para comprovação da exportação das mercadorias e que o Julgador de piso considerou desnecessária a diligência em razão de a lide não tratar dessa circunstância, nos seguintes termos:

Entretanto, cumpre ressaltar que a lide do presente processo não trata da inidoneidade dos referidos documentos ou da comprovação da exportação das mercadorias transportadas, mas de fruição indevida de benefício, em desacordo com as normas pertinentes.

E concluiu:

No presente caso, os documentos e os esclarecimentos trazidos aos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador. Desta forma, e em conformidade com o artigo 18, caput, do Decreto nº70.235/1972, indefiro o pedido de diligência, por considerá-lo prescindível para o julgamento da presente lide.

De fato, diante da percepção do julgador de que mesmo a eventual comprovação da ocorrência posterior das exportações não validaria as saídas com suspensão das mercadorias do estabelecimento da Recorrente, não faria sentido a realização da diligência.

A esse respeito, cumpre-nos ainda destacar as disposições da Súmula CARF nº 163, *in verbis*:

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).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202-004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401-006.103, 1301-003.768, 2401-007.154 e 2202-005.304.

Nesse sentido, estando devidamente fundamentado o indeferimento do referido pedido, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

As conclusões a respeito da relevância da ocorrência das exportações para a validação do lançamento serão objeto de análise de mérito.

Afasta-se, portanto, a alegação de nulidade.

## MÉRITO

### IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. INOBSERVÂNCIA DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL SOBRE AS EXPORTAÇÕES.

A Recorrente informa que:

“...realizou transporte de mercadorias destinadas à exportação no volume total de R\$ 21.156.718,73 (vinte e um milhões cento e cinquenta e seis mil setecentos e dezoito mil reais e setenta e três centavos), dos quais utilizou o benefício da suspensão do PIS/COFINS sobre o montante de apenas R\$ 18.232.306,28 (dezoito milhões duzentos e trinta e dois mil trezentos e seis reais e vinte e oito centavos).”

Alega que as receitas de frete para transporte de mercadorias destinadas à exportação são imunes à tributação por PIS/COFINS, com base no art. 149, §2º, inciso I da CF/88. Sustenta que a imunidade decorre do fato tributário (exportação) e não da natureza jurídica do contribuinte.

Defende que o procedimento de suspensão do PIS/COFINS é meramente acessório para controle burocrático, mas não é o fato concessivo da imunidade. Argumenta que não houve fato gerador da tributação por se tratar de receitas constitucionalmente imunes.

Cita precedentes do Superior Tribunal de Justiça reconhecendo que o transporte de mercadoria exportada integra a cadeia de imunidade tributária da exportação, especialmente o EREsp 710.260/RO.

Primeiramente, há que se registrar que o julgado do Superior Tribunal de Justiça mencionado pela Recorrente não tem aplicabilidade direta ao caso em pauta, em razão de tratar de tributo distinto (ICMS) e ter por referência as características e abrangência da legislação respectiva, no caso, a Lei Complementar nº 87, de 1996, em seu art. 3º, inciso II.

Ou seja, em que pese o referido julgado dialogue com conceitos constitucionais, o comando aplicado ao caso é a referida lei complementar, reconhecendo ao frete interno o direito à não incidência/isenção do ICMS em interpretação do que o referido ato legal define como “operações que destinem ao exterior mercadorias”<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Art. 3º O imposto não incide sobre:  
I – [...]

No caso em pauta, diferentemente, a celeuma que demanda esclarecimento diz respeito às disposições do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, que assim estabelece:

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

§ 1º Para fins do disposto no caput, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda. [\(Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012\)](#)

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

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

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

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

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

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

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

**§ 6º-A. A suspensão de que trata este artigo alcança as receitas de frete, bem como as receitas auferidas pelo operador de transporte multimodal, relativas a frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no**

---

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

**mercado interno para o transporte dentro do território nacional de: (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)**

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

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

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

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

**§ 9º Deverá constar da nota fiscal a indicação de que o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação, condição a ser comprovada mediante o Registro de Exportação - RE. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)**

As disposições legais exigem literalmente que a empresa tomadora dos serviços de frete atenda aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal e declare ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

Trata-se de norma em vigor e seu afastamento tendo como fundamento a imunidade (vedação constitucional ao poder de tributar) esbarra, de antemão, nas disposições da Súmula CARF nº 2, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004

Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000

Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003

Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004

Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Considerar que as receitas de fretes na situação sob exame são originalmente imunes implicaria concluir que as exigências trazidas pelas disposições supratranscritas do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, seriam inconstitucionais.

Já por esse motivo, considero impróprias as conclusões apresentadas pela Recorrente.

Embora se observe que a Autoridade Fiscal não tenha contestado o fato de que as vendas a que se referem os fretes foram realizadas a empresas comerciais exportadoras (ECE), para fim específico de exportação, tal circunstância não desloca automaticamente a controvérsia para o terreno da imunidade constitucional do art. 149, §2º, I, da Constituição.

Conforme acima mencionado, o que se discute aqui é a desoneração de receitas de frete no mercado interno, sob disciplina legal expressa de suspensão e seus requisitos de fruição. A esse respeito, a orientação que se extrai da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é a de que o exame deve ser conduzido sob a ótica do regime infraconstitucional de suspensão. Interpretando restritivamente, sem ampliação hermenêutica, em consonância com o art. 111 do CTN, importa concluir que tal regime constitui exceção à regra de tributação, com a *ratio* de que benefícios fiscais reclamam estrita subsunção aos pressupostos normativos.

Nesse sentido, ao apreciar o REsp 1.577.126/PR, o STJ enfrentou o tema em moldura nitidamente legal (suspensão), estabelecendo parâmetros para o alcance do art. 40 (especialmente §§ 6º-A e 8º) – conforme segue:

EMENTA RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. EMPRESAS TRANSPORTADORAS. RECEITAS DAS VENDAS DE SERVIÇOS CONEXOS AO FRETE CONTRATADOS EM SEPARADO DO PRÓPRIO FRETE DAS MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. INAPLICABILIDADE DAS ISENÇÕES PREVISTAS NO ART. 14, II, IX E §1º, DA MP Nº 2.158-35/2001, NO ART. 6º, I E III, DA LEI N. 10.833/2003, E NO ART. 5º, I E III, DA LEI N. 10.637/2002. INAPLICABILIDADE DA SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA PREVISTA NO ART. 40, §§ 6º-A, 7º E 8º, DA LEI N. 10.865/2004.

1. O presente recurso foi interposto na vigência do CPC/1973, o que atrai a incidência do Enunciado Administrativo Nº 2: “Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça”.

2. As receitas decorrentes da prestação de serviços conexos ao de frete e dele apartados não são receitas de exportação de mercadorias ao exterior, pois o que está sendo vendido pela empresa transportadora que pleiteia o benefício isencional é o serviço conexo ao de frete e não a mercadoria em si. Além disso, o serviço conexo ao de frete está sendo vendido para empresa que atua no mercado interno e não para o exterior. Não há, portanto, receita decorrente de operação de exportação de mercadorias para o exterior auferida pela transportadora entidade Operadora de Transporte Multimodal de Cargas (OTM).

Inaplicabilidade do art. 14, II, IX e §1º, da MP nº 2.158-35, de 2001, do art. 6º, I e III, da Lei 10.833, de 2003, e do art. 5º, I e III, da Lei 10.637, de 2002.

**3. A hipótese de suspensão da incidência de PIS/COFINS prevista no art. 40, §§ 6º-A, 7º e 8º, da Lei n. 10.865/2004, se restringe às hipóteses de receitas do próprio frete contratado junto à transportadora Operadora de Transporte Multimodal de Cargas (OTM) pela Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora - PJPE, não abrangendo as receitas conexas ao frete contratado junto à entidade Operadora de Transporte Multimodal de Cargas (OTM) por Empresas Comerciais Exportadoras - ECE.**

4. Recurso especial não provido.

Portanto, a discussão deve concentrar-se em verificar, com base na prova dos autos, se os requisitos legais e infralegais do regime de suspensão foram efetivamente atendidos, decidindo o caso pela disciplina do art. 40 da Lei nº 10.865/2004.

Nessa perspectiva, a exigência de habilitação e manifestação prévia da empresa comercial exportadora revela-se essencial, de forma que não caiba ao transportador questionar-se a respeito de a tomadora do serviço de frete preencher ou não os requisitos para a suspensão. Vale a mesma conclusão sobre a exigência de que conste nos documentos fiscais a saída a esse título. Ambas são medidas que asseguraram ainda ao tomador do serviço o direito de, a seu critério, não fazer uso do referido regime, que veio contemplado no art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 595, de 2005, nos seguintes termos:

Art. 14. A pessoa jurídica habilitada ao regime poderá, a seu critério, efetuar aquisições de MP, PI e ME fora do regime, não se aplicando, neste caso, a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na venda daquelas mercadorias.

Parágrafo único. As MP, os PI e os ME adquiridos sem o benefício da suspensão geram direito ao desconto de créditos apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Conforme registra o Julgador de piso, há farta jurisprudência deste CARF nesse sentido:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/01/2019 a 31/12/2020

SERVIÇO DE TRANSPORTE PRESTADO A EMPRESA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA DEVIDAMENTE HABILITADA. SUSPENSÃO DO PAGAMENTO DO PIS E DA COFINS. APLICABILIDADE. As receitas decorrentes de frete contratado por empresa preponderantemente exportadora **devidamente habilitada perante a RFB**, fazem jus à suspensão do pagamento do PIS e da COFINS, na forma do artigo 40, parágrafo 6º-A, da Lei nº 10.685/2004.

(Número da decisão: 3102-002.783 - Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção – 27/11/2024)

...

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PIS/PASEP. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. A suspensão da incidência das contribuições de que trata o art. 40, §6º-A da Lei nº 10.865/2004, somente alcança as receitas de frete, relativas aquele contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno para o transporte dentro do território nacional. **Os Atos Declaratórios Executivos (ADEs), emitidos nos termos da Instrução Normativa SRF 595/2005, constituem-se nos documentos concessivos da habilitação para o regime suspensivo relativo às pessoas jurídicas predominantemente exportadoras.**

(Número da decisão: 3301-004.173 - Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção – 29/11/2018)

...

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010

[...]REGIME DE SUSPENSÃO DO PIS/COFINS DO ARTIGO 40 DA LEI Nº 10.865/2004, REGULAMENTADO PELA IN 595. RECEITAS DE VENDA. Nos termos da Lei nº 10.865/2004 e Instrução Normativa nº 595/2005, o regime de suspensão do PIS/COFINS é aplicável: nas operações de compra e venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem às pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras. 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 da 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 (§ 6ºA), de forma expressa e sob as penas da lei, que atendem a todos os requisitos estabelecidos.

(Número da decisão: 3102-002.710 - Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção – 22/08/2024)

Nesse aspecto, observa-se que o recurso voluntário não traz aos autos prova do atendimento dos requisitos legais e infralegais que condicionam a fruição do benefício (art. 40 da Lei nº 10.865/2004 e regulamentação pertinente), limitando-se a sustentar, em plano abstrato, a destinação das operações à exportação e a irrelevância de eventuais vícios procedimentais.

Contudo, sendo a suspensão hipótese excepcional e condicionada, sua aplicação exige demonstração objetiva e rastreável das condições de enquadramento e da vinculação

documental entre as prestações glosadas e as operações com fim específico de exportação, ônus do qual a Recorrente não se desincumbiu.

Assim, ausente comprovação idônea dos pressupostos do regime, não há como acolher a alegação de imunidade nem, sob a ótica legal, o pleito de reconhecimento da suspensão para as receitas autuadas.

AD ARGUMENTANDUM TANTUM. SUPRESSÃO DAS COMPENSAÇÕES DO PIS/COFINS.

Alternativamente, caso não seja reconhecida a imunidade, a Recorrente requer a aplicação do regime de não cumulatividade do PIS/COFINS, com aproveitamento de créditos referentes à subcontratação de serviços de terceiros no valor de R\$ 18.566.952,66.

Sustenta que a impugnação tem competência para modificar o lançamento tributário com base no art. 145, inciso I do CTN, independentemente de prévia retificação da DACON.

Menciona planilha inclusa e documentos que demonstram ter havido subcontratação do transporte de terceiros conforme *“anotado na planilha como Valor Agregado – no montante total de R\$ 18.566.952,66 (dezoito milhões quinhentos e sessenta e seis mil novecentos e cinquenta e dois reais e sessenta e seis centavos)”*.

Todavia, não se observa que a peça recursal tenha vindo instruída com documentos que corroborem as alegações da Recorrente. Não se identificam documentos que atestem subcontratação, comprovando o direito à dedução de créditos correspondentes.

Nesse contexto, vale considerar as conclusões apresentadas pelo Julgador de piso em relação a essa matéria, nos seguintes termos:

As planilhas apresentadas (fl. 27) mostram claramente o aproveitamento dos créditos declarados no DACON pela impugnante para apuração do “PIS a Pagar” e da “COFINS a Pagar”:

[...]

Constata-se, portanto, que os valores declarados como créditos em DACON original pela autuada à época da lavratura dos autos de infração foram devidamente considerados pela autoridade tributária na apuração das contribuições PIS/COFINS a Pagar. Ressalte-se inclusive que, na apuração da base de cálculo dos referidos créditos, a autuada declarou no DACON (fls. 252 a 592) valores mensais referentes a “Serviços Utilizados como Insumos” vinculados à receita tributada no mercado interno.

Impende ponderar que a não apresentação pela Recorrente de documentos comprobatórios da existência do seu alegado direito esbarra nas disposições do art. 16 do Decreto

nº 70.235, de 1972, que exige a demonstração, na impugnação, dos “*motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*”.

Ressalva-se que essa apresentação poderia ser realizada, inclusive, por amostragem, desde que a Recorrente obviamente justificasse essa circunstância com, por exemplo, possível inviabilidade logística (quantidade de documentos, custo financeiro ou o tempo necessário para digitalizar, organizar e protocolar), ou por tratar-se de documentação de difícil acesso justificado (documento em posse de terceiros, de outro órgão público, etc).

Caso assim procedesse, estaria justificada a realização de uma diligência para apuração do seu pretense direito à dedução de créditos. Não tendo atendido a esse ônus processual, não há que se falar em diligência para dilação probatória.

Não se pode perder de vista, portanto, que o direito assegurado à Recorrente de produzir prova na impugnação é indissociável do correspondente ônus de apresentá-la nesse momento processual. Entender de modo diverso, a meu ver, equivaleria a esvaziar a função dos prazos e a comprometer a própria racionalidade do procedimento.

Não há, por conseguinte, razões para reconhecimento do direito à dedução reivindicado pela Recorrente.

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, mas, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**RAMON SILVA CUNHA**