



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>17095.720145/2020-73</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1401-008.076 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 26 de agosto de 2026                                 |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | PACTUS TRANSPORTES LTDA                              |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

ARBITRAMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS. RELAÇÃO NECESSÁRIA. AUSÊNCIA.

O arbitramento do lucro em relação a um ano calendário, decorrente da constatação de vícios na escrituração das despesas, não pode ser obrigatoriamente estendido para os demais anos-calendário objeto da fiscalização sob o argumento de que a autoridade fiscal constatou omissão de receitas em relação a estes períodos. A omissão de receitas, por si só, não é justificativa para a adoção da sistemática do lucro arbitrado.

MULTAS. DISCRICIONARIEDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há discricionariedade por parte da autoridade fiscal na aplicação das multas decorrentes de infração às disposições da legislação tributária. O direito à propriedade e princípios jurídicos como a razoabilidade e a proporcionalidade não podem ser abstratamente invocados como argumento contra a incidência de penalidade tributárias.

REGIME ESPECIAL. SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO. EXIGÊNCIA. DILIGÊNCIA QUE CONFIRMOU PARCIALMENTE O DIREITO ALEGADO.

A alegação de que o sujeito passivo faz jus a regime especial de suspensão da exigibilidade da contribuição deve estar devidamente comprovada nos autos. Para tanto, faz-se necessária a demonstração de que o sujeito passivo atendeu a todos os requisitos exigidos pela legislação tributária. A conversão em diligência confirmou assistir parcial razão ao Recorrente, resultado de prova técnica que deve ser acatado.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, para rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer a suspensão do PIS/COFINS no valor relativo aos conhecimentos de transporte referentes a exportações ou formação de lotes para exportações, com destino a pontos de saída do território nacional, e contratados por empresa preponderantemente exportadoras, nos termos do resultado da diligência realizada.

*Assinado Digitalmente*

**Daniel Ribeiro Silva** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Eduardo de Oliveira Santos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Matheus Ferreira Azevedo, Alberto Pinto Souza Júnior, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Ana Cláudia de Oliveira Borges.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n.º 108-016.481, proferido pela 8.ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE (DRJ08), que julgou improcedente a Impugnação apresentada contra os Autos de Infração lavrados em 16/11/2020 pela DRF/Anápolis-GO (fls. 15536/15654), com o objetivo de constituir crédito tributário de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/PASEP, COFINS e multa regulamentar isolada, referente aos anos-calendário de 2016, 2017 e 2018, no valor histórico total de R\$ 41.905.466,33.

A autuação tem origem na constatação, pela DRF/Anápolis-GO, de divergência relevante entre a movimentação financeira informada via SPED (e-Financeira), os conhecimentos de transporte emitidos via SPED CT-e e as receitas declaradas pela contribuinte (cuja atividade é o transporte de cargas). No início do procedimento, em 16/01/2020, a contribuinte declarava-se optante pelo Lucro Presumido em todos os três anos-calendário fiscalizados, com ECFs de 2016 e 2017 zeradas e ECF de 2018 com receitas muito inferiores às demonstradas pelos conhecimentos de transporte, não tendo apresentado a Escrituração Contábil Digital (ECD) para nenhum dos exercícios.

Após sucessivas intimações e retificações apresentadas no curso da fiscalização — que a autoridade fiscal não admitiu integralmente, tendo identificado inconsistências relevantes nos fretes subcontratados em 2018 (notadamente com as empresas NENÃO TRANSPORTES, TRANS JAMANTÃO, TRANSPINCETA e RA2 LOGÍSTICA), com divergências entre custos relatados e notas de serviço emitidas, além de pessoas físicas figurando simultaneamente como subcontratados e na folha de pagamento.

Diante desse quadro, a Fiscalização concluiu pela necessidade de relançar IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, mantendo a sistemática do Lucro Presumido para 2016 e 2017 (em razão da declaração e do recolhimento a menor dos tributos efetivamente devidos) e adotando o Lucro Arbitrado para 2018 (com fundamento no art. 530, II, "b", e IV, do Decreto n.º 3.000/1999), além de aplicar multa regulamentar pelo envio de ECFs com valores inexatos para 2016, 2017 e 2018, no percentual de 1% sobre a receita bruta trimestral apurada (art. 12 da Lei n.º 8.218/1991, com a redação dada pela Lei n.º 13.670/2018, retroativamente aplicada por ser mais benéfica).

O Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 15.640/15.654) com detalhes da autuação seguem junto aos Autos de Infração, sendo os valores constantes do Termo de Encerramento (fl. 15.655/15.656):

| Processo              | Documento de Lançamento                                | Valor             |
|-----------------------|--------------------------------------------------------|-------------------|
| 17095-720.145/2020-73 | IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA               | R\$ 12.512.873,41 |
| 17095-720.145/2020-73 | CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO              | R\$ 6.029.823,62  |
| 17095-720.145/2020-73 | CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP                          | R\$ 3.642.839,93  |
| 17095-720.145/2020-73 | CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL | R\$ 16.813.109,35 |
| 17095-720.145/2020-73 | OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB                   | R\$ 2.906.820,02  |

Foram apuradas as seguintes infrações consignadas nos autos de infração da seguinte forma:

#### IRPJ:

##### **OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE – INFRAÇÃO: OUTRAS RECEITAS DA ATIVIDADE**

O contribuinte não declarou ou declarou a menor receitas da atividade de transporte de cargas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

##### **RECEITAS DA ATIVIDADE – INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES**

Arbitramento do lucro realizado com base na prestação de serviços de transporte de cargas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração

**CSLL:****OMISSÃO DE RECEITA – INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS**

O contribuinte não declarou ou declarou a menor receitas da atividade de transporte de cargas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração

**FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL – INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL**

Arbitramento do lucro realizado com base na prestação de serviços de transporte de cargas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração

**PIS:****INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO – INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO**

O contribuinte não declarou ou declarou a menor receitas da atividade de transporte de cargas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração

Arbitramento do lucro realizado com base na prestação de serviços de transporte de cargas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

**COFINS:****INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO – INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO**

O contribuinte não declarou ou declarou a menor receitas da atividade de transporte de cargas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

Arbitramento do lucro realizado com base na prestação de serviços de transporte de cargas, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração

**OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB:****LUCRO PRESUMIDO, ARBITRADO OU IMUNES/ISENTAS****INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL (ECF) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS**

O sujeito passivo apresentou Escrituração Contábil Fiscal (ECF), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, com informações inexatas, incompletas ou omitidas, ensejando a aplicação de multa, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, o qual é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

No TVF, a fiscalização esclarece que o procedimento fiscal foi inicialmente programado para os anos de 2017 e 2018, sendo ampliado posteriormente para abranger também o ano de 2016.

Basicamente foram identificadas discrepâncias na movimentação financeira informada pelas instituições financeiras via **SPED (e-financeira)**, o valor dos conhecimentos de transporte informados via **SPED CT-e** e as receitas declaradas pela Recorrente.

A Recorrente não apresentou as ECDs e as ECFs dos ACs de 2016 e 2017 foram apresentadas com valores de receitas zeradas, e a ECF do AC 2018, os valores declarados como receitas eram bastante inferiores às demonstradas pelos conhecimentos de transporte emitidos.

Em relação a opção de tributação, a Recorrente indicou o LUCRO PRESUMIDO como forma de tributação do IRPJ e da CSL, sendo escolhido o regime de competência para AC 2016, e regime de caixa para os demais ACs, conforme resumo apresentado no Acórdão da DRJ:

O sujeito passivo, ao retificar suas ECFs, alterou a forma de tributação (fls. 15646):

| ANO-CALENDÁRIO | REGIME ORIGINAL                         | REGIME APÓS A RETIFICAÇÃO         |
|----------------|-----------------------------------------|-----------------------------------|
| 2016           | Lucro presumido – regime de competência | Lucro presumido – regime de caixa |
| 2017           | Lucro presumido – regime de caixa       | Lucro real                        |
| 2018           |                                         |                                   |

Os procedimentos adotados pela Autoridade Fiscal foram detalhados no **Tópico II do TVF**, ressaltando os seguintes pontos:

- ✓ Em respostas aos primeiros questionamentos (fls. 1.237/1.243), a Recorrente informa que *“como poderá verificar o lucro sem os demais custos diretos e indiretos e tributos não ultrapassa a margem de 2,7% a 3,3% nos anos de 2017 e 2018”*;
- ✓ Foi apresentado um relatório denominado **“Consolidação dos Valores dos Fretes e Descontos”** (fls. 1240), no qual a Recorrente justifica os valores percentuais de lucro acima descritos, conforme as despesas e custos eram aplicados ao valor do frete.

| CONSOLIDAÇÃO DOS VALORES DOS FRETES E DESCONTOS |                  |                      |                        |                   |                      |                  |                      |                         |                             |                              |                   |                         |
|-------------------------------------------------|------------------|----------------------|------------------------|-------------------|----------------------|------------------|----------------------|-------------------------|-----------------------------|------------------------------|-------------------|-------------------------|
| Comp.                                           | Peso Salda em Kg | Frete Empresa em R\$ | Frete Motorista em R\$ | Valor ICMS em R\$ | Valor Collins em R\$ | Valor PIS em R\$ | Valor Pedágio em R\$ | Outros Descontos em R\$ | Outros Descontos Mot em R\$ | Outros Descontos Mot2 em R\$ | (-) Outros em R\$ | (-) Valor Quebra em R\$ |
| jan/17                                          | 44.243.071,00    | 6.101.115,33         | 5.416.073,53           | 203.297,12        | 146.749,38           | 16,62            | 149.973,78           | 0,00                    | 4.766,15                    | 400,00                       | 0,00              | 10.139,46               |
| fev/17                                          | 45.257.510,00    | 6.355.177,34         | 5.819.377,94           | 11.875,49         | 234.270,80           | 0,00             | 240.432,90           | 120,00                  | 4.904,80                    | 1.382,00                     | -59,98            | 19.391,90               |
| mar/17                                          | 64.485.337,00    | 7.746.341,59         | 7.194.768,04           | 0,00              | 209.108,50           | 0,00             | 216.765,24           | 160,00                  | 6.033,35                    | 1.918,00                     | -5.556,79         | 18.843,72               |
| abr/17                                          | 44.588.105,00    | 7.227.508,90         | 6.779.847,08           | 2.492,40          | 169.089,60           | 0,00             | 178.602,00           | 0,00                    | 4.656,10                    | 776,00                       | -230,58           | 21.327,31               |
| mai/17                                          | 48.911.501,00    | 7.111.673,70         | 6.469.842,44           | 6.043,14          | 234.984,30           | 0,00             | 273.592,90           | 0,00                    | 5.779,40                    | 800,00                       | -1.759,43         | 18.073,60               |
| jun/17                                          | 43.696.661,00    | 5.542.380,38         | 5.004.542,56           | 3.661,86          | 222.677,30           | 0,00             | 264.484,00           | 0,00                    | 5.161,30                    | 1.773,60                     | -7,00             | 11.833,54               |
| jul/17                                          | 51.215.566,00    | 8.000.917,12         | 7.400.145,86           | 0,00              | 247.649,70           | 0,00             | 274.469,30           | 0,00                    | 5.623,60                    | 1.929,70                     | -146,47           | 15.604,61               |
| ago/17                                          | 51.609.949,00    | 7.671.428,99         | 6.934.546,54           | 0,00              | 242.696,60           | 0,00             | 260.055,40           | 100,00                  | 5.784,95                    | 920,00                       | -2.435,23         | 17.445,95               |
| set/17                                          | 48.283.675,00    | 6.669.931,05         | 6.068.059,46           | 3.294,86          | 157.803,30           | 25,9             | 165.932,85           | 0                       | 5.234,15                    | 720,00                       | -5,1              | 8.056,63                |
| out/17                                          | 64.931.272,00    | 8.900.556,57         | 8.101.346,19           | 287,57            | 221.186,10           | 0,00             | 231.185,68           | 20,00                   | 7.279,65                    | 7.625,00                     | -834,56           | 10.877,80               |
| nov/17                                          | 63.866.320,00    | 8.785.057,29         | 8.035.222,35           | 0,00              | 225.787,80           | 21,58            | 232.954,20           | 0,00                    | 7.438,35                    | 2.730,00                     | -102,33           | 4.259,63                |
| dez/17                                          | 67.801.768,00    | 7.897.034,62         | 7.125.623,26           | 23.531,71         | 280.708,60           | 0,00             | 287.385,80           | 25,00                   | 7.461,30                    | 2.303,70                     | -9,55             | 5.447,69                |
| TOTAL                                           | 638.888.735,00   | 88.009.302,76        | 80.349.955,35          | 254.484,51        | 2.584.711,98         | 64,10            | 2.777.854,05         | 425,00                  | 70.113,70                   | 23.278,00                    | -11.106,04        | 161.301,94              |

| Comp.  | Peso Salda em R\$ | Frete Empresa  | Frete Motorista | Valor ICMS   | Valor Collins | Valor Pis | Valor Pedagio | Outros Descontos | Outros Descontos Mot | Outros Descontos Mot2 | (-) Outros | (-) Valor Quebra | Lucro Líquido | Perc de Lucro |
|--------|-------------------|----------------|-----------------|--------------|---------------|-----------|---------------|------------------|----------------------|-----------------------|------------|------------------|---------------|---------------|
| jan/18 | 49.156.178,00     | 7.377.900,17   | 6.777.211,07    | 30.432,00    | 210.417,90    | 0,00      | 236.378,70    | 0,00             | 5.548,80             | 1.140,00              | -4.317,80  | 18.205,31        | 202.672,41    | 2,75%         |
| fev/18 | 68.128.294,00     | 11.472.602,44  | 10.464.737,77   | 49.249,19    | 256.148,70    | 0,00      | 265.055,60    | 0,00             | 7.729,35             | 1.624,00              | -1.084,60  | 23.152,44        | 271.025,89    | 2,34%         |
| mar/18 | 84.045.553,20     | 13.796.129,81  | 12.913.218,93   | 53.795,43    | 208.983,50    | 8,16      | 218.675,80    | 0,00             | 9.027,95             | 1.175,00              | -4.369,80  | 12.783,14        | 428.803,88    | 3,11%         |
| abr/18 | 96.532.989,00     | 14.988.247,64  | 13.948.619,61   | 49.629,39    | 222.226,70    | 0,00      | 238.423,30    | 0,00             | 10.500,25            | 1.140,00              | -31.728,78 | 19.252,73        | 591.970,40    | 3,95%         |
| mai/18 | 71.385.581,00     | 11.980.877,37  | 11.174.741,41   | 93.811,62    | 157.588,10    | 7,54      | 172.572,70    | 0,00             | 8.390,90             | 1.048,00              | -25,00     | 17.042,22        | 408.657,12    | 3,41%         |
| jun/18 | 114.847.185,00    | 21.114.307,10  | 19.410.575,06   | 182.753,81   | 598.962,84    | 0,00      | 693.331,24    | 0,00             | 13.543,05            | 2.580,00              | -7.807,38  | 27.404,27        | 514.838,85    | 1,49%         |
| jul/18 | 112.539.217,25    | 15.764.516,45  | 18.339.888,84   | 176.185,90   | 403.316,29    | 0,00      | 452.446,68    | 0,00             | 13.147,80            | 1.980,00              | -700,88    | 19.135,80        | 427.643,22    | 2,16%         |
| ago/18 | 145.507.927,78    | 22.749.419,04  | 20.755.873,31   | 281.536,59   | 387.110,81    | 99,58     | 478.449,91    | 0,00             | 16.442,40            | 4.750,00              | -52,20     | 28.147,58        | 895.741,02    | 3,94%         |
| set/18 | 119.107.532,57    | 19.417.790,36  | 17.544.942,22   | 300.015,65   | 340.807,40    | 124,65    | 433.865,20    | 0,00             | 13.258,95            | 1.540,00              | -1.268,28  | 26.862,36        | 840.106,83    | 4,33%         |
| out/18 | 113.840.639,20    | 18.467.468,77  | 16.333.835,93   | 370.700,79   | 472.935,50    | 133,84    | 588.717,50    | 0,00             | 12.467,73            | 1.505,00              | -8.343,05  | 14.028,72        | 737.488,71    | 3,99%         |
| nov/18 | 90.063.212,30     | 13.947.586,00  | 12.122.433,22   | 332.674,79   | 465.179,80    | 136,83    | 540.796,80    | 8,00             | 10.159,20            | 1.640,00              | -5.571,59  | 5.195,69         | 508.939,04    | 3,63%         |
| dez/18 | 73.838.685,31     | 11.460.986,91  | 9.952.406,15    | 301.967,79   | 380.814,40    | 206,61    | 433.963,50    | 0,00             | 8.302,80             | 1.165,00              | -7.088,49  | 6.473,45         | 414.656,20    | 3,62%         |
| TOTAL  | 1.138.992.994,61  | 186.537.877,08 | 169.888.485,52  | 2.222.952,95 | 4.104.493,94  | 717,21    | 4.738.674,93  | 8,00             | 128.519,18           | 21.287,00             | -12.472,17 | 217.703,71       | 6.042.543,57  | 3,24%         |

- ✓ Em 01/06/2020, a Recorrente apresenta o recibos de entrega das ECFs retificadoras e das ECDs originais (fls. 1.342/1.346), contudo **altera** a forma de tributação de LUCRO PRESUMIDO para LUCRO REAL TRIMESTRAL;
- ✓ Em 23/06/2020, a Recorrente é cientificada da ampliação do procedimento para AC 2016, sendo exigida na ocasião, documentos fiscais e contábeis;
- ✓ Em relação as DCTFs do AC 2016 que foram retificadas após o início do procedimento, a fiscalização decidiu desconsiderá-las para fins de apuração de tributos.

Diante das situações identificadas, a fiscalização procedeu a nova apuração do IRPJ conforme os fatos do caso concreto, descrevendo no **Tópico III do TVF**.

Conforme descrito acima, a Recorrente havia escolhido a forma de tributação pelo Lucro Presumido para os ACs de 2016 à 2018, sendo que após o início do procedimento fiscal procedeu a retificação das ECFs, mantendo o AC de 2016 no Lucro Presumido, mas alterando ao regime de competência para caixa, e para os ACs de 2017 e 2018 alterou para Lucro Real.

Para o AC de 2016, a fiscalização não aceitou a alteração na ECF que modificou o regime de competência para caixa, nos seguintes termos:

50. O § 2º do artigo 13 da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, esclarece sobre a importância da opção entre o regime de caixa e o de competência (uma vez dentro do lucro presumido), pois a receita bruta considerada como limite de permanência no lucro presumido (no ano seguinte) será obtida pelo regime de competência ou de caixa, conforme o critério adotado pelo contribuinte. **Logo, não podemos aceitar a mudança para regime de caixa, em 2016. (Grifou-se)**

Para a alteração no AC de 2017, de lucro Presumido para Lucro Real, também não pôde ser aceita pela Fiscalização, pois a opção pela forma de tributação é definitiva (§ 1º do art. 13 da Lei nº 9.718/98) e se manifesta com o primeiro pagamento, sendo que os sistemas da RFB registraram os pagamentos que confirmaram a opção da Recorrente.

Para o AC de 2018, a opção original era pelo Lucro Presumido, sendo retificada a ECF para Lucro Real após intimação, apesar disso, a fiscalização ressaltou a alteração foi aceita tendo em vista que no AC de 2017 a receita bruta ultrapassou o limite de R\$ 78 milhões e nos

termos do art. 13 da Lei nº 9.718/98, existe obrigatoriedade de apuração pelo Lucro Real, com isso, havia obrigatoriedade de apuração pelo Lucro Real em 2018.

Com esses ajustes as Fiscalização procedeu a apuração dos ACs 2016 e 2017 pelo Lucro Presumido, ressaltando que a planilha “Consolidação dos valores de fretes e descontos” (fls. 1240) apresentava um equívoco por parte da Recorrente no processo de apuração, pois houve abatimento de despesas sobre a receita antes da aplicação do percentual determinado em lei para o Lucro Presumido.

Para o AC de 2016 houve opção pelo Lucro Presumido no regime de competência, sendo que as receitas foram consideradas conforme apareciam na contabilidade (fls. 13.917/14.304) e para AC 2017, com a opção foi pelo regime de caixa, as receitas foram consideradas na medida do efetivo recebimento, conforme a escrituração contábil (fls. 14.305/14.856)

Com isso chegou-se aos seguintes valores: (fl. 15.649)

| 2016 - LP Regime de Competência |                      |                 | 2017 - LP Regime de Caixa |                      |                 |
|---------------------------------|----------------------|-----------------|---------------------------|----------------------|-----------------|
| Mês                             | Recebimentos (R\$)   | Trimestre (R\$) | Mês                       | Recebimentos (R\$)   | Trimestre (R\$) |
| 01/2016                         | -                    |                 | 01/2017                   | -                    |                 |
| 02/2016                         | 352.392,75           |                 | 02/2017                   | 5.191.555,18         |                 |
| 03/2016                         | 2.483.734,04         | 2.836.126,79    | 03/2017                   | 7.338.760,67         | 12.530.315,85   |
| 04/2016                         | 1.768.737,03         |                 | 04/2017                   | 7.426.720,50         |                 |
| 05/2016                         | 2.716.378,19         |                 | 05/2017                   | 7.701.748,30         |                 |
| 06/2016                         | 5.547.045,34         | 10.032.160,56   | 06/2017                   | 7.066.741,19         | 22.195.209,99   |
| 07/2016                         | 4.585.100,30         |                 | 07/2017                   | 5.626.474,51         |                 |
| 08/2016                         | 4.138.623,11         |                 | 08/2017                   | 8.153.637,76         |                 |
| 09/2016                         | 2.947.546,90         | 11.671.270,31   | 09/2017                   | 7.208.672,18         | 20.988.784,45   |
| 10/2016                         | 1.089.721,39         |                 | 10/2017                   | 4.921.684,90         |                 |
| 11/2016                         | 2.408.641,24         |                 | 11/2017                   | 8.770.285,31         |                 |
| 12/2016                         | 3.339.561,00         | 6.837.923,63    | 12/2017                   | 9.724.884,26         | 23.416.854,47   |
|                                 | <b>31.377.481,29</b> |                 |                           | <b>79.131.164,76</b> |                 |

Como em 2018 o Lucro Real exige o regime de competência e em 2017, o regime foi de caixa, a fiscalização destaca um ajuste necessário no mês de dezembro de 2017, no seguintes termos:

58. Como há mudança de caixa para competência em 2018, pela obrigatoriedade de apurar o lucro real, então, em dezembro de 2017, todos os recebimentos pendentes devem ser contabilizados, conforme IN SRF nº 345/2003 (grifamos)

(...)

59. Se o reconhecimento das receitas, em 2017, fosse pelo regime de competência, elas somariam R\$ 87.868.818,54 (fls. 515), conforme conhecimentos de transporte emitidos (SPED CT-e). Entretanto, os recebimentos contabilizados neste período (parágrafo 57, acima) totalizam apenas R\$ 79.131.164,76. A diferença entre esses dois valores corresponde aos recebimentos pendentes, os quais devem ser tributados em dezembro/2017, conforme orienta a IN SRF nº 345/2003. Então, aos R\$ 9.724.884,26 recebidos

naquele mês, devemos somar R\$ 8.737.653,78. A receita de dezembro/2017 fica em R\$ 18.462.538,04

Para o AC de 2018, a fiscalização procedeu uma auditoria completa nos registros contábeis, sendo que após as intimações para detalhe, principalmente nas subcontratações, as informações e esclarecimentos se mostraram pouco confiáveis, conforme detalhes expostos no item 65 do TVF:

65. Foi necessário intimar o sujeito passivo para que abrisse, em detalhes, estas subcontratações, mas os números apresentados não são confiáveis. Analisando, por amostragem, as informações relativas a alguns dos maiores fornecedores de serviço ao sujeito passivo (transportadoras subcontratadas), encontramos várias inconsistências. De acordo com o relatório apresentado:

Ao final, a fiscalização concluiu que a escrita contábil apresentava vícios que a tornaram IMPRESTÁVEL para determinação do Lucro Real, nos termos do art. 530, inciso II, alínea “b”, do Decreto nº 3.000/1999, cujo enunciado foi mantido no artigo 603, inciso III, alínea “b”, do Anexo ao Decreto nº 9.580/2018.

A receita bruta do arbitramento foi obtida pelos conhecimentos de transporte emitidos em 2018, excluídos os cancelados, sendo consignado no TVF que os valores de tributos eram maiores que os declarados, sendo procedido o lançamento de ofício pela diferença, abatendo os valores já pagos/declarados, conforme a tabela abaixo:

| 2018 - Lucro Arbitrado |                                    |                 | 2018 - Valores Declarados / Pagos |           |           |           |
|------------------------|------------------------------------|-----------------|-----------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Mês                    | Conhecimentos Não Cancelados (R\$) | Trimestre (R\$) | IRPJ                              | CSLL      | PIS       | COFINS    |
| 01/2018                | 7.371.083,25                       |                 |                                   |           | 1.183,74  | 5.463,42  |
| 02/2018                | 11.471.250,88                      |                 |                                   |           | 1.228,79  | 5.671,35  |
| 03/2018                | 13.796.480,57                      | 32.638.814,70   | 6.834,01                          | 6.150,61  | 1.289,22  | 5.950,26  |
| 04/2018                | 15.015.415,73                      |                 |                                   |           | 1.939,42  | 8.951,19  |
| 05/2018                | 11.982.655,44                      |                 |                                   |           | 1.871,83  | 8.639,22  |
| 06/2018                | 21.098.417,94                      | 48.096.489,11   | 11.929,44                         | 9.681,90  | 2.015,81  | 9.303,75  |
| 07/2018                | 19.705.712,84                      |                 |                                   |           | 2.007,81  | 9.266,82  |
| 08/2018                | 22.704.845,35                      |                 |                                   |           | 2.197,80  | 10.143,69 |
| 09/2018                | 19.407.197,40                      | 61.817.755,59   | 15.945,20                         | 11.850,41 | 2.926,58  | 13.507,29 |
| 10/2018                | 18.458.362,39                      |                 |                                   |           | 9.958,08  | 45.960,36 |
| 11/2018                | 13.975.696,96                      |                 |                                   |           | 10.324,44 | 47.651,28 |
| 12/2018                | 11.491.512,73                      | 43.925.572,08   | 86.706,48                         | 50.061,50 | 9.847,08  | 45.448,08 |
| <b>Total</b>           | <b>186.478.631,48</b>              |                 |                                   |           |           |           |

Como as ECFs de 2016 e 2017 foram entregues com incorreções, mesmo que posteriormente retificadas, a fiscalização lavrou a multa regulamentar prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19/12/2013, com base no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com interpretação mais favorável em função da alteração em 2018 do art. 12 da Lei nº 8.218/91.

Dessa forma a multa para os ACs de 2016 e 2017 ficou da seguinte forma:

74. Apesar de estas alterações/inclusões terem sido implementadas pela Lei nº 13.670, de 30/05/2018, devemos adotá-la, mesmo para a ECF/2016, entregue em

27/07/2017, por ser mais benéfica ao sujeito passivo. A fiscalizada corrigiu a ECF/2016, já depois de iniciada este procedimento, então a multa sobre suas incorreções será reduzida a 75%. No caso da ECF/2017, não haverá redução de multa, uma vez que a ECF não foi corrigida.

75. As informações inexatas são, justamente, as receitas brutas sobre as quais seria presumido o lucro da empresa. Elas vieram zeradas. Assim, a multa ficará em 1% sobre as receitas brutas trimestrais (ou sobre o total anual):

| ECF/2016 - ENTREGUE EM 27/07/2017 |                              |                                          |                   |                         | ECF/2017 - ENTREGUE EM 30/07/2018 |                              |                                          |                   |                         |
|-----------------------------------|------------------------------|------------------------------------------|-------------------|-------------------------|-----------------------------------|------------------------------|------------------------------------------|-------------------|-------------------------|
| Trimestre                         | Receita Informada na ECF (A) | Receita Verificada Pela Fiscalização (B) | Diferença (B - A) | Multa Sobre a Diferença | Trimestre                         | Receita Informada na ECF (A) | Receita Verificada Pela Fiscalização (B) | Diferença (B - A) | Multa Sobre a Diferença |
| 01/2016                           | -                            | 2.836.126,79                             | 2.836.126,79      | 28.361,27               | 01/2017                           | -                            | 12.530.315,85                            | 12.530.315,85     | 125.303,16              |
| 02/2016                           | -                            | 10.032.160,56                            | 10.032.160,56     | 100.321,61              | 02/2017                           | -                            | 22.195.209,99                            | 22.195.209,99     | 221.952,10              |
| 03/2016                           | -                            | 11.671.270,31                            | 11.671.270,31     | 116.712,70              | 03/2017                           | -                            | 20.988.784,45                            | 20.988.784,45     | 209.887,84              |
| 04/2016                           | -                            | 6.837.923,63                             | 6.837.923,63      | 68.379,24               | 04/2017                           | -                            | 32.154.508,25                            | 32.154.508,25     | 321.545,08              |
|                                   |                              |                                          | 31.377.481,29     | 313.774,81              |                                   |                              |                                          | 87.868.818,54     | 878.688,19              |
|                                   |                              |                                          | Redução a 75%     | 235.331,11              |                                   |                              |                                          |                   |                         |

Para o AC de 2018, a ECF apresentada foi de Lucro Presumido, sendo que deveria ser Lucro Real, mesmo que retificada durante o procedimento fiscal, a escrituração foi considerada imprestável, sendo aplicada a mesma multa dos anos anteriores, considerando, para base de cálculo da multa, a diferença entre as receitas brutas trimestrais informadas na primeira ECF e aquelas utilizadas para arbitramento do lucro:

| ECF/2018 - ENTREGUE EM 30/07/2019 |                              |                                          |                   |                         |
|-----------------------------------|------------------------------|------------------------------------------|-------------------|-------------------------|
| Trimestre                         | Receita Informada na ECF (A) | Receita Verificada Pela Fiscalização (B) | Diferença (B - A) | Multa Sobre a Diferença |
| 01/2018                           | 569.501,00                   | 32.638.814,70                            | 32.069.313,70     | 320.693,14              |
| 02/2018                           | 896.472,00                   | 48.096.489,11                            | 47.200.017,11     | 472.000,17              |
| 03/2018                           | 1.097.260,00                 | 61.817.755,59                            | 60.720.495,59     | 607.204,96              |
| 04/2018                           | 4.635.324,00                 | 43.925.572,08                            | 39.290.248,08     | 392.902,48              |
|                                   |                              |                                          | 179.280.074,48    | 1.792.800,74            |

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 15664/15698), o que fez com base nas seguintes alegações:

- Alega que faz jus à suspensão das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS sobre o frete interno destinado à exportação, com fundamento no art. 40, § 6.º-A, da Lei n.º 10.865/2004 e na Instrução Normativa SRF n.º 595/2005, sustentando que a Fiscalização considerou indevidamente a totalidade da receita bruta como base de cálculo dessas contribuições, sem excluir os conhecimentos de transporte (CTe) relativos a fretes contratados por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras e por empresas comerciais exportadoras, juntando, para tanto, relação dos CTe correspondentes e nova apuração da base de cálculo.
- Alega que há erro na definição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na medida em que, identificadas pela Fiscalização as inconsistências na escrituração que justificariam o arbitramento do lucro para 2018, a mesma sistemática deveria ter sido aplicada igualmente aos anos-calendário de 2016 e 2017, sob pena de afronta ao princípio da capacidade contributiva e ao art. 148 do CTN, sustentando que a

receita omitida não pode ser confundida com o próprio lucro arbitrado, devendo apenas compor a receita bruta, base para apuração do lucro pela sistemática prevista em lei.

- c) Alega a nulidade do lançamento por erro de direito na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, defendendo que, à luz dos arts. 142 e 145 do CTN e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a imutabilidade do lançamento, o vício insanável na determinação da matéria tributável torna nulo de pleno direito o ato administrativo, exigindo, para a cobrança, a edição de novo lançamento dentro do prazo decadencial.
- d) Alega a falta de razoabilidade na aplicação da multa regulamentar pelo envio da ECF com valores inexatos, sustentando que a sanção, ainda que amparada em lei, fere a moralidade administrativa, o princípio da razoabilidade, o direito de propriedade, a vedação ao confisco e o princípio da capacidade contributiva (arts. 5.º, XXII e LIV, 37, 145, § 1.º, e 150, IV, da CF/88), uma vez que a multa, calculada em 1% da receita bruta trimestral, extrapola o faturamento e o patrimônio do contribuinte.

Posteriormente, a 8.ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE (DRJ08) proferiu o Acórdão n.º 108-016.481 (fls. 15869/15892) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

ARBITRAMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS. RELAÇÃO NECESSÁRIA. AUSÊNCIA.

O arbitramento do lucro em relação a um ano calendário, decorrente da constatação de vícios na escrituração das despesas, não pode ser obrigatoriamente estendido para os demais anos-calendário objeto da fiscalização sob o argumento de que a autoridade fiscal constatou omissão de receitas em relação a estes períodos. A omissão de receitas, por si só, não é justificativa para a adoção da sistemática do lucro arbitrado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

REGIME ESPECIAL. SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO. EXIGÊNCIA.

A alegação de que o sujeito passivo faz jus a regime especial de suspensão da exigibilidade da contribuição deve estar devidamente comprovada nos autos. Para tanto, faz-se necessária a demonstração de que o sujeito passivo atendeu a todos os requisitos exigidos pela legislação tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

REGIME ESPECIAL. SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO. EXIGÊNCIA.

A alegação de que o sujeito passivo faz jus a regime especial de suspensão da exigibilidade da contribuição deve estar devidamente comprovada nos autos. Para tanto, faz-se necessária a demonstração de que o sujeito passivo atendeu a todos os requisitos exigidos pela legislação tributária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

MULTAS. DISCRICIONARIEDADE. AUSÊNCIA.

Não há discricionariedade por parte da autoridade fiscal na aplicação das multas decorrentes de infração às disposições da legislação tributária. O direito à propriedade e princípios jurídicos como a razoabilidade e a proporcionalidade não podem ser abstratamente invocados como argumento contra a incidência de penalidade tributárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inicialmente, a DRJ apreciou os requisitos de admissibilidade, reconhecendo a tempestividade da Impugnação e dela conhecendo, e desmembrou as teses defensivas em três blocos temáticos — nulidade da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, redução da exigência de PIS/COFINS pela aplicação do regime de suspensão do art. 40, § 6.º-A, da Lei n.º 10.865/2004, e nulidade das multas isoladas —, examinando-os separadamente nessa ordem.

Quanto à definição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a 8.ª Turma rejeitou a tese de que a omissão de receitas obrigaria, por si só, o arbitramento do lucro, registrando que o art. 530 do Decreto n.º 3.000/1999 não prevê essa hipótese, e que, no caso concreto, o arbitramento decorreu dos problemas encontrados na escrituração dos custos do contribuinte, e não da omissão de receitas.

Em relação aos anos-calendário de 2016 e 2017 — em que a contribuinte estava sob o Lucro Presumido —, registrou que, conhecida a receita bruta trimestral por meio dos conhecimentos de transporte, não havia necessidade de arbitramento, sendo este, ao contrário, mais oneroso para a contribuinte em razão do maior percentual de presunção aplicável ao IRPJ.

Quanto ao ano-calendário de 2018, ratificou o arbitramento, com fundamento no art. 530, II, "b", e IV, do Decreto n.º 3.000/1999, em razão da opção indevida pelo Lucro

Presumido (somente retificada no curso da fiscalização) e das inconsistências graves encontradas no registro dos custos com fretes subcontratados, detalhadas no item 65 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 15650), nas quais a Fiscalização identificou divergências expressivas entre os valores supostamente pagos a subcontratadas e os efetivamente refletidos nas notas fiscais de serviço por elas emitidas, além de pessoas físicas figurando simultaneamente nas contas de subcontratados e na folha de pagamento.

Quanto à suspensão do PIS/PASEP e da COFINS, a DRJ destacou, em primeiro lugar, que a contribuinte não escriturou as receitas pretensamente sujeitas ao regime nos campos "M400" e "M800" da EFD-Contribuições. Também não comprovou o atendimento ao requisito do art. 40, § 9.º, da Lei n.º 10.865/2004, quanto à indicação, na nota fiscal, do destino do produto à exportação. Além disso, não distinguiu, na documentação apresentada, as operações enquadradas no § 7.º (frete até o ponto de saída do território nacional) daquelas do § 8.º (vendas a empresa comercial exportadora).

Indicou destinos que não correspondem a locais de fronteira (a exemplo de Rondonópolis, Belo Horizonte, Itaituba e Uberlândia), com transferência subsequente das cargas a operadores de outros modais, em afronta às Soluções de Consulta Cosit n.º 100/2016 e n.º 585/2017. Concluiu, por essas razões, não se justificar a realização de diligência para o ponto.

Quanto à nulidade das multas isoladas, a DRJ registrou que o próprio contribuinte concorda com a subsunção dos fatos à norma sancionatória, limitando-se a invocar princípios abstratos.

Asseverou que a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada (art. 3.º do CTN), de modo que princípios de baixa densidade normativa não podem afastar regra cuja incidência o próprio impugnante reconhece. Registrou, ainda, que o direito de propriedade não é absoluto e que a violação ao princípio do não confisco não pode ser examinada no âmbito do processo administrativo fiscal, por implicar juízo de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto n.º 70.235/1972).

Por fim, consignou que o princípio da capacidade contributiva relaciona-se a tributos, e não a multas, cujo fundamento é punitivo.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 15936/15957). Em sede recursal, o contribuinte inova/desenvolve os seguintes pontos:

- a) Sustenta a tese do "arbitramento seletivo" para refutar a manutenção da apuração dos anos-calendário de 2016 e 2017 sob o Lucro Presumido, defendendo que, reconhecida pela Fiscalização a imprestabilidade da escrituração para identificar a efetiva movimentação financeira, a sistemática do Lucro Arbitrado deveria ser aplicada uniformemente aos três exercícios fiscalizados, sob pena de incoerência argumentativa, ou, alternativamente, deveria ser declarada a nulidade do arbitramento do ano-calendário de 2018,

considerando-se válida a documentação retificadora apresentada pela contribuinte (ECFs e ECDs).

- b) Refuta, em diálogo direto com o Acórdão recorrido, a exigência da escrituração das receitas suspensas na EFD-Contribuições, sustentando que a obrigação acessória, cuja penalidade já foi aplicada em separado, não pode prevalecer sobre a verdade material, que deve ser perquirida pela Administração de ofício.
- c) Acrescenta documentação suplementar e reorganiza a planilha dos CTe destinados à exportação, com inclusão de coluna "Observações" indicando o cumprimento do § 9.º (destino à exportação), distinção entre as hipóteses do § 7.º e do § 8.º do art. 40 da Lei n.º 10.865/2004, e nova coluna "Remetente" da mercadoria, de modo a afastar a hipótese de fretes entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.
- d) Pleiteia, em pedido eventual, a conversão do julgamento em diligência para que a Administração, valendo-se dos sistemas de controle de CTe e do Registro de Exportação (RE), de seu próprio domínio, certifique-se da natureza exportadora das operações.

Em sessão de 24/10/2025, esta 1.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara, sob a relatoria do Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, proferiu a Resolução n.º 1401-001.115 (fls. 16011/16032), por meio da qual, por unanimidade, converteu o julgamento do Recurso Voluntário em diligência.

O relator consignou que o processo ainda não estava maduro para decisão final no que tange à suspensão das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS sobre as receitas de frete, registrando que a autoridade julgadora de primeira instância havia se limitado a inferir, da documentação acostada à Impugnação, que a contribuinte se enquadraria como pessoa jurídica preponderantemente exportadora, sem analisar conclusivamente os documentos novos juntados em sede recursal.

Acolhendo expressamente o pedido eventual formulado pela contribuinte e invocando o princípio da verdade material — em referência ao posicionamento já consolidado da Turma na Resolução n.º 3001-000.329 —, determinou-se à unidade de origem (i) o exame conclusivo dos argumentos e documentos exibidos em sede recursal acerca da possível suspensão, com fundamentação que ampare o acolhimento da pretensão ou, ao contrário, a confirmação do acórdão recorrido; (ii) a emissão de Relatório Circunstanciado conclusivo; (iii) a ciência à contribuinte para manifestação; e (iv) o retorno dos autos ao CARF para prosseguimento do julgamento.

Em cumprimento à Resolução, foi expedido o Relatório Fiscal de Diligência (fls. 16057/16068), em 26/12/2025, tendo sido apurado o seguinte:

- a) A autoridade fiscal sistematizou quatro condições cumulativas para o gozo da suspensão prevista no art. 40, §§ 6.º-A a 9.º, da Lei n.º 10.865/2004: (i) o frete deve ser contratado por pessoa jurídica preponderantemente exportadora (PJPE); (ii) o transporte deve referir-se a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem vendidos à PJPE (inciso I do § 6.º-A), a produtos destinados à exportação pela PJPE (inciso II do § 6.º-A) ou a vendas realizadas pela PJPE a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação (§ 8.º); (iii) o frete deve referir-se ao transporte dos produtos até o ponto de saída do território nacional (§ 7.º); e (iv) a nota fiscal da PJPE deve indicar que o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação (§ 9.º).
- b) A partir desse marco, foram aplicados três filtros sucessivos sobre a planilha de CTe apresentada pelo contribuinte.
- c) No primeiro filtro, foram excluídos os conhecimentos de transporte cujos CFOPs das notas fiscais transportadas não correspondiam a operações de exportação ou de formação de lote para exportação, reduzindo o montante anual de fretes pretensamente sujeitos à suspensão para R\$ 16.566.389,45 (2016), R\$ 70.937.532,52 (2017) e R\$ 129.377.699,33 (2018).
- d) No segundo filtro, foram excluídos os fretes cujos destinos não correspondem a pontos de saída do território nacional, considerando-se que, dentre os municípios indicados na planilha, apenas Cubatão/SP, Guarujá/SP, Imbituba/SC, Paranaguá/PR, Santos/SP e São Francisco do Sul/SC qualificam-se como ponto de saída, sendo os demais sucedidos por outro trecho percorrido por outra empresa (Rumo Malha Norte S/A, Ferrovia Centro-Atlântica S/A, Hidrovias do Brasil S/A e Transportes Bertolini Ltda.), em afronta às Soluções de Consulta Cosit n.º 100/2016 e n.º 99.111/2017, com redução dos montantes para R\$ 1.290.181,68 (2016), R\$ 13.481.302,79 (2017) e R\$ 15.805.184,72 (2018).
- e) No terceiro filtro, foram excluídos os fretes contratados por remetentes que não constam, na relação juntada pela contribuinte (fls. 15827/15834), como pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras regularmente habilitadas perante a Receita Federal do Brasil, na linha da Solução de Consulta Cosit n.º 257/2018.

Após a aplicação dos três filtros, a autoridade fiscal concluiu que devem ser retirados da base de cálculo lançada de ofício para o PIS/PASEP e a COFINS, a título de fretes com direito à suspensão, os seguintes montantes:

- a) R\$ 14.326,00 em 2016, relativo unicamente à empresa BTG Pactual Commodities S/A, no mês de agosto;
- b) R\$ 3.271.221,30 em 2017, distribuído entre os meses de fevereiro, março, maio, junho, julho, agosto, setembro e dezembro, abrangendo fretes prestados a BTG Pactual Commodities S/A, COFCO Brasil S/A, Master Comércio e Exportação de Cereais Ltda., Graneles Brasil e Glencore Importadora e Exportadora S/A;
- c) R\$ 1.980.941,74 em 2018, distribuído ao longo do ano, abrangendo fretes prestados a COFCO Brasil S/A, Cutrale Trading Brasil Ltda., Gavilon do Brasil, Graneles Brasil e Glencore Importadora e Exportadora S/A.

Foi apresentada nova tabela com as bases de cálculo a serem adotadas mensalmente para o PIS/PASEP e a COFINS, após o expurgo dos montantes acima.

Cientificado dos resultados da diligência, o contribuinte manifestou-se (fls. 16075/16088), sustentando que:

- a. Alega que a interpretação conferida pela autoridade fiscal ao § 7.º do art. 40 da Lei n.º 10.865/2004, no sentido de que apenas o transportador responsável pela última etapa do trajeto até o ponto de saída do território nacional faria jus à suspensão, é restritiva e contraria a finalidade do dispositivo, a realidade operacional das cadeias logísticas de exportação (que comportam fracionamento por diferentes prestadores em razão de consolidação de cargas, utilização de diferentes modais, especialização regional e otimização logística), o princípio constitucional da desoneração das exportações (art. 149, § 2.º, I, da CF/88) e o princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CF/88), pleiteando a reinclusão, dentre os fretes contemplados pela suspensão, das operações relativas as demais pessoas jurídicas presentes na planilha;
- b. Alega que o terceiro filtro — restrição aos fretes contratados por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras regularmente habilitadas, com exclusão das empresas comerciais exportadoras (ECE) — desconsidera o comando expresso do § 8.º do art. 40 da Lei n.º 10.865/2004, que estende a suspensão também à hipótese de vendas a ECE com fim específico de exportação, em afronta ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF/88), e à interpretação teleológica e sistemática firmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 674 da Repercussão Geral, no qual reconhecida a extensão da imunidade do art. 149, § 2.º, I, da CF/88 às operações indiretas de exportação intermediadas por Trading Companies, salientando que a ECE não se submete à obrigação de prévio registro perante a Receita Federal como condição para o gozo do benefício.
- c. Requer o recálculo dos valores do Auto de Infração para considerar (i) todos os transportes realizados na cadeia logística de exportação, independentemente da etapa ou posição do prestador de serviços; (ii) os transportes contratados tanto por PJPE quanto por ECE; e (iii) a integralidade das operações de frete

vinculadas ao processo exportador, sem as restrições aplicadas pela autoridade fiscal.

É o relatório do essencial.

## VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Conforme relatado, foram lavrados autos de infração envolvendo IRPJ e demais tributos reflexos nos anos-calendário 2016, 2017 e 2018, em face da constatação de omissão de receitas com origem na identificação de movimentação financeira incompatível com as receitas declaradas pela Recorrente.

Além disso, foi lançada multa regulamentar pelo envio das ECFs com valores inexatos, sendo que a retificação apenas evitou a multa no AC 2016, permanecendo inexatas as informações dos AC 2017 e 2018, ressaltando que a Autoridade Fiscal, na apuração dos valores, aplicou legislação mais benéfica à Recorrente.

O SPED ECF da Recorrente constava a opção pelo Lucro Presumido como forma de tributação do IRPJ e CSLL para todos os anos sob fiscalização, diferenciando apenas no regime de competência para o ano de 2016 e regime de caixa para 2017 e 2018.

No curso do procedimento fiscal, a Recorrente retificou todas as ECFs, contudo, parte das alterações não foram aceitas pela fiscalização por não cumprirem os requisitos legais para alteração, sendo um quadro resumo apresentado abaixo:

| Ano Calendário | Regime Tributação (Original)             | Regime Tributação (após Retificação) | Regime Tributação (após Fiscalização)    |
|----------------|------------------------------------------|--------------------------------------|------------------------------------------|
| 2016           | Lucro presumido<br>Regime de Competência | Lucro presumido<br>Regime de Caixa   | Lucro presumido<br>Regime de Competência |
| 2017           | Lucro presumido<br>Regime de Caixa       | Lucro Real                           | Lucro presumido<br>Regime de Caixa       |
| 2018           | Lucro presumido<br>Regime de Caixa       | Lucro Real                           | Lucro Real                               |

No Recurso Voluntário, a Recorrente não evolui nos seus argumentos sobre uma possível nulidade do auto de infração em relação à possível erro de base cálculo do IRPJ e da CSLL, baseada na não aplicação do arbitramento em relação aos AC de 2016 e 2017 e no arbitramento do AC 2018, bem como, sobre a multa regulamentar, apenas pugna pela anulação nos pedidos finais.

Apesar de dialogar com a decisão, em relação à suspensão da cobrança de PIS e COFINS, os novos argumentos em nada acrescentaram de modo que pudesse modificar a bem fundamentada decisão de primeira instância.

Assim, com exceção da matéria relativa à suspensão da cobrança de PIS e COFINS, por entender que o fato de apenas reiterar os argumentos de defesa em sede de Recurso Voluntário nos pontos acima descritos, não juntando outras provas ou esclarecimentos adicionais de modo a contrapor a fundamentação do acórdão recorrido, demonstrando total ausência de inovação probatória ou discursiva, leva-me a adotar como razões de decidir aquelas analiticamente expostas na decisão de primeira instância, nos termos do artigo 114, §12, I, da Portaria MF n.º 1.634/2023, a qual passo a transcrever, na parte que se aplica:

#### 5 Análise do mérito

Podemos desmembrar as teses defensivas apresentadas na impugnação em três blocos: (1) nulidade da autuação em decorrência de erro na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; (2) redução da autuação no tocante aos lançamentos de contribuição para o PIS/PASEP e de COFINS, pois a autoridade fiscal não considerou o benefício previsto no art. 40, § 6º-A, da Lei nº 10.865/2004, ao qual o contribuinte fazia jus; e (3) nulidade das multas isoladas aplicadas.

Cada um desses blocos será separadamente analisado em um tópico próprio, seguindo a ordem indicada no parágrafo anterior – que me parece a mais lógica.

##### 5.1 AUSÊNCIA DE NULIDADE NA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

O sujeito passivo sustenta a tese de que a autoridade fiscal teria errado na definição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o que acarretaria o reconhecimento da nulidade do lançamento em relação a esses tributos.

Segundo a impugnação, a autoridade fiscal deveria ter arbitrado o lucro para os anos-calendário 2016 e 2017. Entretanto, a defesa insurge-se contra o arbitramento em relação ao ano-calendário 2018.

A necessidade do arbitramento é justificada da seguinte forma (fls. 15671):

Para fins do cálculo do IRPJ e da CSLL em caso de presunção de omissão de receita, o lucro líquido deverá ser arbitrado e irá considerar, para fins de sua apuração, os valores omitidos.

Ocorre que, por si só, a omissão de receitas não é justificativa para o arbitramento:

Art. 530 do Decreto nº 3.000/1999. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Lendo o TVF (itens 62 e seguintes, a partir de fls. 15650), fica claro que o arbitramento foi determinado em razão dos problemas encontrados na contabilidade do contribuinte e não em decorrência da omissão de receitas em si.

Portanto, não há nada que ampare a tese do sujeito passivo de que a omissão de receitas automaticamente obrigaria ao arbitramento do lucro.

No ano-calendário 2018 o contribuinte sujeitava-se à tributação com base no lucro real. Este é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas exclusões, adições e compensações determinadas ou permitidas pela legislação tributária. Como o lucro real é obtido por meio do lucro líquido, é necessária a análise dos custos e das despesas do sujeito passivo.

Em relação aos anos-calendário 2016 e 2017, o contribuinte encontrava-se sob a sistemática do lucro presumido. Em síntese, o lucro presumido é obtido por meio da aplicação do percentual de presunção sobre a receita bruta do sujeito passivo. Portanto, diferentemente do que ocorre em relação ao lucro real, não é necessário conhecer os custos e as despesas.

O cálculo do lucro arbitrado também parte da receita bruta e é obtido por meio da aplicação de um percentual de presunção – que, no caso do IRPJ, é 20% superior ao do lucro presumido.

No caso concreto, o problema encontrado pela fiscalização nos anos-calendário 2016 e 2017 foi a declaração – e consequentemente, o recolhimento – a menor dos tributos efetivamente devidos. O TVF (item 54, fls. 15648) indica que o sujeito passivo deu a entender que “abateu da receita bruta os gastos com subcontratações de frete, para encontrar a receita sobre a qual presumiu o lucro” – prática sem respaldo legal.

Não obstante, a fiscalização teve acesso às receitas mensais do contribuinte. Como visto, a base de cálculo do lucro presumido é extraída a partir da receita bruta, não houve necessidade do arbitramento do lucro. Conhecendo a receita bruta trimestral, a autoridade fiscal apurou os tributos efetivamente devidos e lançou a diferença relativa aos valores ainda não declarados.

Assim, o arbitramento do lucro em relação aos anos-calendário 2016 e 2017 é desnecessário e apenas agravaria a situação do contribuinte – tendo em vista o maior percentual de presunção aplicável ao IRPJ nos casos de lucro arbitrado.

No tocante ao ano-calendário 2018, verifica-se que o sujeito passivo optou indevidamente pelo lucro presumido – apenas alterando a opção para o lucro real no curso do procedimento de fiscalização. Isso, por si só, justificaria o arbitramento, conforme dispõe o art. 530, inciso IV, do Decreto nº 3.000/1999.

Também foram encontrados diversos problemas relativos ao registro dos custos. Os fretes subcontratados foram lançados na contabilidade do sujeito passivo mensalmente, de forma consolidada. Os valores das subcontratações também não puderam ser justificados com base nas notas de entrada. Intimado a se explicar, o contribuinte não apresentou respostas confiáveis (item 65 do TVF, fls. 15650):

65.1. O maior fornecedor de serviços de frete (subcontratado) seria a empresa NENÃO TRANSPORTES LTDA ME, CNPJ 06.053.436/0001-25, com uma participação de quase R\$ 9,9 milhões, nos custos. Entretanto, consultando o SPED EFD (Escrita Fiscal para o ICMS), constatamos que a NENÃO só emitiu R\$ 7.511.541,35 em notas de serviço de frete prestados ao sujeito passivo (que, por sua vez, não informou notas de entrada ao SPED EFD, impedindo o batimento).

65.2. Os valores dos pagamentos que teriam sido efetuados à NENÃO, constantes no relatório da fiscalizada, estão maiores do que os valores que aparecem nas notas (conhecimentos) emitidas pela NENÃO (fls. 15336-15527) – no campo de observação das notas da NENÃO, é possível saber o número do conhecimento emitido pela fiscalizada ao qual o serviço corresponde.

A título de ilustração: a subcontratada emitiu a nota 6055, correspondente ao conhecimento nº 26352 emitido pelo sujeito passivo, sendo que, na nota 6055, o valor do serviço é de R\$ 12.603,11 (fls. 15372), mas a fiscalizada relata que pagou

R\$ 13.203,55 (fls. 10339). Outro exemplo: NENÃO emitiu a nota 5993, no valor de R\$ 502,90 (fls. 15373), correspondendo à subcontratação do conhecimento 26725 emitido pela fiscalizada, mas esta diz (no relatório) que pagou R\$ 6.553,07 à NENÃO (fls. 10344).

65.3. Curiosamente, há notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela NENÃO, tendo o sujeito passivo como tomador, mas este relata ter subcontratado outros fornecedores, por valores maiores. Por exemplo: a NENÃO emitiu a nota 6622, no valor de R\$ 5.656,77 (fls. 15429), como uma subcontratação do conhecimento nº 36152 (fls. 815) emitido pela PACTUS, mas esta afirma ter subcontratado outra empresa, a TRANSMIL TRANSP E LOGISTICA LTDA (CNPJ 07.443.849/0001-89) pelo valor de R\$ 14.289,31 (fls. 10496). Ora, este valor pago é bem maior que o valor do próprio conhecimento nº 36152, de R\$ 6.132,00 (fls. 815). Outro caso: a NENÃO emitiu a nota 6629 (R\$ 5.040,00), como subcontratação do conhecimento 36214 da PACTUS (R\$ 5.544,00), mas esta relata ter subcontratado a empresa SALVALAGGIO E SALVALAGGIO LTDA ME (CNPJ 10.781.926/0001-15) por R\$ 6.004,45.

65.4. Passando a outro subcontratado, a fiscalizada relata custos de R\$ 6.932.352,55 com a TRANS JAMANTÃO T ROD LTDA (CNPJ 05.747.914/0001-34, fls. 13095). Entretanto, em 2018, a TRANS JAMANTÃO só emitiu R\$ 1.948.187,93 de notas de serviço para a PACTUS (fls. 15532).

65.5. A fiscalizada relata haver subcontratado R\$ 2.664.263,76 com a TRANSPINCETA LTDA – ME (CNPJ 07.831.616/0001-53, fls. 13155). Entretanto, em 2018, essa transportadora só emitiu R\$ 60.411,62 de notas de serviço para a PACTUS (fls. 15533).

65.6. A fiscalizada relata haver subcontratado R\$ 1.077.083,64 com a RA2 LOGÍSTICA TRANSPORTES LTDA ME (CNPJ 07.831.616/0001-53, fls. 13048). Entretanto, em 2018, essa transportadora só emitiu R\$ 93.843,38 de notas de serviço para a PACTUS.

65.7. A fiscalizada relata subcontratação de empresas as quais sequer emitiram alguma nota de serviço, em 2018. Por exemplo: R\$ 1.609.065,26 para a FM TRANSPORTES DE CARGAS LTDA (CNPJ 28.926.423/0001-56); R\$ 1.322.110,09 para FOLCS TRANSPORTES LTDA (CNPJ 12.656.701/0001-62); R\$ 1.107.127,42 para a TRANSGATÃO TRANSPORTES LTDA - ME (CNPJ 07.244.914/0001-47); R\$ 1.095.603,14 para a JORGE ADRIANO SONHE-EIRELI-ME (CNPJ 24.341.186/0001-00); e R\$ 1.028.592,63 para a COPERÁGUAS COOPERATIVAS AGROINDUSTRIAL (CNPJ 04.463.344/0001-98).

Ademais, várias pessoas físicas aparecem na contabilidade da fiscalizada simultaneamente na conta de subcontratados e na conta de autônomos.

A fiscalização justifica a opção pelo arbitramento do seguinte modo (item 67 do TVF, fls. 15651):

67. Foi diante de tantos problemas na ECD de 2018 que intimamos o sujeito passivo, pedindo esclarecimentos (parágrafo 32, acima), mas as respostas obtidas não foram satisfatórias. A fiscalizada optou por trabalhar com subcontratadas que não emitem conhecimento de transporte (citou que é permitido pela legislação de Mato Grosso) e diz que efetua parte dos pagamentos desses serviços através de postos de combustíveis. Admitiu que, de fato, duplicou pagamentos nas contas de “frete” e de “salário”, sem apontar quais foram estes pagamentos. Tudo isso fica encoberto na escrituração contábil (fls. 9750-9751), e, quando se pede a abertura dos números, não há documentos hábeis para dar respaldo à totalidade dos custos lançados. A contabilidade de 2018, mesmo quando acompanhada das justificativas e relatórios apresentados, não possibilita o rastreamento e nem a ratificação dos pagamentos efetuados aos subcontratados, o que é imprescindível para a determinação dos custos e, por consequência, do lucro real.

Então, considero o arbitramento devidamente justificado para o ano-calendário 2018 e desnecessário para os anos-calendário 2016 e 2017. Ressalte-se que os problemas que justificaram o arbitramento para 2018 referem-se aos custos incorridos pela fiscalizada e, portanto, ligam-se à apuração do lucro real. Nos anos-calendário 2016 e 2017 a tributação do sujeito passivo se deu com base no lucro presumido.

## 5.2 NÃO COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS EXIGIDOS PARA A SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

(...)

## 5.3 AUSÊNCIA DE NULIDADE NA APLICAÇÃO DAS MULTAS ISOLADAS

Em síntese, o sujeito passivo defende que a aplicação das multas isoladas por vícios nas ECFs relativas aos anos-calendário 2016, 2017 e 2018 ofende uma série de princípios jurídicos e, por isso, deveria ser anulada.

Primeiro, não parece haver controvérsia acerca da subsunção do fato à norma – ou seja, a Administração Tributária e o contribuinte concordam que os fatos narrados se amoldam à hipótese legal que prevê a aplicação da multa. Nesse sentido, o seguinte trecho extraído da impugnação é elucidativo (fls. 15690):

Analisando o presente princípio e a as normas pertinentes à ECF - Escrituração Contábil Fiscal, chegaremos à conclusão de que mesmo estando o fisco, no caso a RFB - Receita Federal do Brasil amparada em norma para aplicação de sanção, está ferindo o princípio em apreço, a da capacidade contributiva, do não confisco e da propriedade.

A defesa pretende afastar a incidência da norma que prevê a aplicação da multa – no caso, o art. 12 da Lei nº 8.218/1991 – invocando diversos princípios. Tais princípios, segundo a tese defensiva, apontariam para a não aplicação da sanção no caso concreto.

Conforme dispõe o art. 3º do CTN, a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada. Isso significa que as autoridades fiscais não têm competência para analisar a conveniência e a oportunidade da aplicação da legislação tributária.

Desse modo, resta claro que a invocação de princípios abstratos e de baixa densidade normativa não podem ser utilizadas para afastar a aplicação de uma regra cuja incidência no caso concreto é reconhecida pelo próprio impugnante.

Obviamente, a premissa de que parte o sujeito passivo – da “impossibilidade do Fisco adentrar o patrimônio do contribuinte através de multas” (fls. 15687) – é falsa. Nosso ordenamento jurídico prevê diversas multas pelo descumprimento das normas da legislação tributária cuja constitucionalidade é reconhecida pelo Poder Judiciário.

Ressalte-se que a impugnante se limita a mencionar o princípio da moralidade administrativa – por ele definido como “de difícil ou até impossível expressão verbal, na forma escrita ou oral” (fls. 15689) – não o relacionando com o caso concreto. O mesmo ocorre no tocante à invocação do princípio da razoabilidade, em relação ao qual o contribuinte se limita a afirmar que o percentual de 1% incidente sobre a receita bruta não é razoável (fls. 15694).

Concernente ao direito de propriedade, este, embora previsto na constituição, não é absoluto. A própria constituição está repleta de dispositivos flexibilizando o direito de propriedade. A tese de que a aplicação de uma sanção prevista em lei violaria o direito à propriedade também não pode ser acolhida.

A violação ao princípio do não confisco não pode ser analisada no âmbito do processo administrativo fiscal pois implica um juízo acerca da constitucionalidade da legislação tributária. Nesse sentido:

Art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) Por fim, o princípio da capacidade contributiva relaciona-se aos tributos, cuja cobrança tem nele o pressuposto. As multas, entretanto, fundamentam-se na violação de uma norma da legislação tributária e, diferentemente dos tributos, têm caráter punitivo.

Assim, não cabe o afastamento das multas isoladas aplicadas ao sujeito passivo.

Pois bem, entendo que a decisão da DRJ foi irretocável e enfrentou todas as questões de forma absolutamente adequada e diante das provas e argumentos de defesa apresentados até então.

Até mesmo em relação aos argumentos quanto à Suspensão do PIS e COFINS entendo que a DRJ não poderia ter adotado decisão diferente.

Por sua vez, em sede recursal o contribuinte não inova e nem dialoga com a decisão Recorrida.

Apenas em relação à matéria da Suspensão do PIS e COFINS, e de forma mais concreta no aditamento ao Recurso Voluntário, é que a recorrente passa a enfrentar de forma concreta e analítica a questão.

Assim, face o quanto exposto, com exceção desta matéria, oriento o meu voto por adotar as razões da DRJ e negar provimento ao Recurso.

Por sua vez, em relação à matéria de mérito relativa à Suspensão do PIS e COFINS, diante das provas e alegações trazidas pela recorrente em seu aditamento, que melhor organizaram a prova documental e trouxe à análise argumentos mais concretos, esta TO entendeu por converter o presente processo em diligência.

O relatório de diligência chegou à seguinte conclusão:

#### IV – CONCLUSÃO.

39. A Recorrente apresentou planilhas com serviços de transporte que teriam direito à suspensão do PIS e da COFINS e que, por isso, não poderiam compor a base de cálculo destas contribuições, no Auto de Infração objeto do presente processo.

40. A reclamação tem como base os §§ 6º-A ao 9º, do artigo 40 da Lei nº 10.865/2004, nos quais são estabelecidas as condições para que pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras possam contratar frete, no mercado interno, com suspensão do PIS e da COFINS, para transporte dentro do território nacional.

41. Em cumprimento a estes §§ 6º-A ao 9º, foram retirados das planilhas de conhecimentos de transporte apresentadas no Recurso Voluntário, os fretes:

41.1. Nos quais as mercadorias/produtos transportados não estavam destinados a exportação e nem a formação de lote para exportação;

41.2. Cujos destinos não correspondiam a pontos de saída do território nacional (apresentavam um segundo trecho percorrido por outra empresa); e

41.3. Cujos contratantes não eram empresas preponderantemente exportadoras.

42. Depois de todos os expurgos, chegamos aos conhecimentos de transporte referentes a exportações ou a formação de lotes para exportações, com destino a pontos de saída do território nacional, e contratados por empresas preponderantemente exportadoras, com a distribuição mensal mostrada no parágrafo 37, acima (fls. 16054-16056). Tais fretes podem ser emitidos com suspensão de PIS/COFINS, e não devem compor a base de cálculo do Auto de Infração ora combatido.

43. Sendo assim, as seguintes alterações devem ser feitas nas bases de cálculo do PIS e da COFINS utilizadas, originalmente, no Auto de Infração (fls. 15612 e 15613):

| Mês     | Base de Cálculo Lançada de Ofício (A) | Frete Com Suspensão de PIS/COFINS (B) | Nova Base de Cálculo Lançada de Ofício (A - B) |
|---------|---------------------------------------|---------------------------------------|------------------------------------------------|
| 02/2016 | 352.392,75                            | -                                     | 352.392,75                                     |
| 03/2016 | 2.483.734,04                          | -                                     | 2.483.734,04                                   |
| 04/2016 | 1.768.737,03                          | -                                     | 1.768.737,03                                   |
| 05/2016 | 2.716.378,19                          | -                                     | 2.716.378,19                                   |
| 06/2016 | 5.547.045,34                          | -                                     | 5.547.045,34                                   |
| 07/2016 | 4.585.270,70                          | -                                     | 4.585.270,70                                   |
| 08/2016 | 4.138.623,11                          | 14.326,00                             | 4.124.297,11                                   |
| 09/2016 | 2.947.546,90                          | -                                     | 2.947.546,90                                   |
| 10/2016 | 1.089.721,39                          | -                                     | 1.089.721,39                                   |
| 11/2016 | 2.408.641,24                          | -                                     | 2.408.641,24                                   |
| 12/2016 | 3.339.561,00                          | -                                     | 3.339.561,00                                   |

| Mês     | Base de Cálculo Lançada de Ofício (A) | Frete Com Suspensão de PIS/COFINS (B) | Nova Base de Cálculo Lançada de Ofício (A - B) |
|---------|---------------------------------------|---------------------------------------|------------------------------------------------|
| 02/2017 | 5.191.555,18                          | 556.720,55                            | 4.634.834,63                                   |
| 03/2017 | 7.338.760,67                          | 355.713,65                            | 6.983.047,02                                   |
| 04/2017 | 7.426.720,50                          | -                                     | 7.426.720,50                                   |
| 05/2017 | 7.701.748,30                          | 134.741,25                            | 7.567.007,05                                   |
| 06/2017 | 7.066.741,19                          | 329.502,00                            | 6.737.239,19                                   |
| 07/2017 | 5.626.474,51                          | 937.920,85                            | 4.688.553,66                                   |
| 08/2017 | 8.153.637,76                          | 546.365,00                            | 7.607.272,76                                   |
| 09/2017 | 7.208.672,18                          | 52.806,40                             | 7.155.865,78                                   |
| 10/2017 | 4.921.684,90                          | -                                     | 4.921.684,90                                   |
| 11/2017 | 8.770.285,31                          | -                                     | 8.770.285,31                                   |
| 12/2017 | 18.462.538,04                         | 357.451,60                            | 18.105.086,44                                  |

| Mês     | Base de Cálculo Lançada de Ofício (A) | Frete Com Suspensão de PIS/COFINS (B) | Nova Base de Cálculo Lançada de Ofício (A - B) |
|---------|---------------------------------------|---------------------------------------|------------------------------------------------|
| 01/2018 | 7.371.083,25                          | 322.508,70                            | 7.048.574,55                                   |
| 02/2018 | 11.471.250,88                         | 378.600,45                            | 11.092.650,43                                  |
| 03/2018 | 13.796.480,57                         | 208.599,06                            | 13.587.881,51                                  |
| 04/2018 | 15.015.415,73                         | 454.294,78                            | 14.561.120,95                                  |
| 05/2018 | 11.982.655,44                         | 9.525,55                              | 11.973.129,89                                  |
| 06/2018 | 21.098.417,94                         | 10.705,55                             | 21.087.712,39                                  |
| 07/2018 | 19.705.712,84                         | -                                     | 19.705.712,84                                  |
| 08/2018 | 22.704.845,35                         | 12.401,40                             | 22.692.443,95                                  |
| 09/2018 | 19.407.197,40                         | -                                     | 19.407.197,40                                  |
| 10/2018 | 18.458.362,39                         | -                                     | 18.458.362,39                                  |
| 11/2018 | 13.975.696,96                         | 131.277,60                            | 13.844.419,36                                  |
| 12/2018 | 11.491.512,73                         | 453.028,65                            | 11.038.484,08                                  |

A contribuinte, por sua vez, manifestou-se (fls. 16075/16088), sustentando que:

- a. Alega que a interpretação conferida pela autoridade fiscal ao § 7.º do art. 40 da Lei n.º 10.865/2004, no sentido de que apenas o transportador responsável pela última etapa do trajeto até o ponto de saída do território nacional faria jus à suspensão, é restritiva e contraria a finalidade do dispositivo, a realidade operacional das cadeias logísticas de exportação (que comportam fracionamento por diferentes prestadores em razão de consolidação de cargas, utilização de diferentes modais, especialização regional e otimização logística), o princípio constitucional da desoneração das exportações (art. 149, § 2.º, I, da CF/88) e o princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CF/88), pleiteando a reinclusão, dentre os fretes contemplados pela suspensão, das operações relativas as demais pessoas jurídicas presentes na planilha;
- b. Alega que o terceiro filtro — restrição aos fretes contratados por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras regularmente habilitadas, com exclusão das empresas comerciais exportadoras (ECE) — desconsidera o comando expresso do § 8.º do art. 40 da Lei n.º 10.865/2004, que estende a suspensão também à hipótese de vendas a ECE com fim específico de exportação, em afronta ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF/88), e à interpretação teleológica e sistemática firmada pelo Supremo

Tribunal Federal no julgamento do Tema 674 da Repercussão Geral, no qual reconhecida a extensão da imunidade do art. 149, § 2.º, I, da CF/88 às operações indiretas de exportação intermediadas por Trading Companies, salientando que a ECE não se submete à obrigação de prévio registro perante a Receita Federal como condição para o gozo do benefício.

- c. Requer o recálculo dos valores do Auto de Infração para considerar (i) todos os transportes realizados na cadeia logística de exportação, independentemente da etapa ou posição do prestador de serviços; (ii) os transportes contratados tanto por PJPE quanto por ECE; e (iii) a integralidade das operações de frete vinculadas ao processo exportador, sem as restrições aplicadas pela autoridade fiscal.

Com a devida vênia, entendo não assistir razão à Recorrente que busca interpretar legislação relativa à benefício fiscal de forma extensiva e de acordo com a construção que lhe seja mais benéfica.

Entendo que a diligência fiscal foi absolutamente acertada e deu o tratamento adequado e nos estritos termos da legislação de regência, isto porque, nos termos do art. 111 do CTN, legislação que trate de benefício fiscal deve ser interpretada de forma restritiva.

A interpretação adotada pela autoridade diligente foi adequada e racional, aplicando-se a norma pleiteada pela Recorrente.

Na SC Cosit nº 585/2017, concluiu que não há suspensão quando o transporte ocorre entre estabelecimentos da própria PJPE, porque o transporte não chega ao ponto de saída do território nacional.

E a SC Cosit nº 99.111 registra entendimento de que o benefício alcança o frete contratado pela PJPE para transportar o produto até o ponto de saída, inclusive quando o produto foi vendido pela PJPE a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação.

Em todas as hipóteses se faz necessário o transporte até o ponto de saída e, além disso, que exista a expressa indicação do fim específico na nota fiscal.

A recorrente não indica de forma concreta nenhuma alegada falha da diligência fiscal e, em sede de debates e sustentação oral, o patrono também afirmou não ter certeza se existiria as situações alegadas.

Quanto aos argumentos relativos ao Tema 674 do STF, o mesmo não se aplica às receitas de transportadoras, que não podem se confundir com a pessoa jurídica efetivamente exportadora.

Assim, adoto as conclusões a que chegou a autoridade diligente para dar parcial provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto parcialmente a decisão da DRJ como razão de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e acatando o resultado da diligência, voto no sentido de não acolher a preliminar de nulidade e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário em relação ao lançamento de PIS e COFINS.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva