



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.722614/2021-70
ACÓRDÃO	3102-003.518 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	P A REZENDE LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2018, 2019

SERVIÇO DE TRANSPORTE PRESTADO A EMPRESA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. 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.

ANULAÇÃO DE CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE.

A anulação de conhecimentos de transporte com erros ou decorrentes de operações canceladas deve ser feita através de emissão de conhecimentos de transporte de anulação e substitutos.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

Nos termos da decisão do RE nº 574.706/PR, para a qual foi dada repercussão geral, o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A SUBCONTRATAÇÃO DE FRETES.

A transportadora de cargas subcontratante pode realizar a apropriação de créditos da Cofins relativos ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, também na hipótese de não haver, ao amparo da legislação específica, a emissão do CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2018, 2019

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP o quanto decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018, 2019

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 103.

Conforme Súmula CARF nº 103, a verificação do limite de alçada do recurso de ofício se dá quando da apreciação do recurso pelo CARF aplicando-se, para fins de seu conhecimento, o limite então vigente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: (i) reconhecer o direito à suspensão do PIS e da COFINS nas operações de fretes realizadas com pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras “Frete para exportação – lei 10.865”; (ii) reconhecer os ajustes efetuados relativos à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins; e (iii) reconhecer os ajustes efetuados relativos às subcontratações de fretes de terceiros. A conselheira Sabrina Coutinho Barbosa acompanhou o relator pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

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

RELATÓRIO

O presente processo trata de autos de infração lavrados em face da empresa em tela que abordam resumidamente 06 itens:

- 1) Redução indevida de PIS/Cofins por conta de operações realizadas com PJ preponderantemente exportadoras;

- 2) Redução indevida de PIS/Cofins por conta de anulação de conhecimentos de transporte;
- 3) Redução indevida de PIS/Cofins por conta de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições;
- 4) Acréscimo indevido de créditos de PIS/Cofins relativos a subcontratação de frete;
- 5) Aplicação de multa majorada em 50% por não atendimento à intimação e
- 6) Multa isolada por apresentação e EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

Por bem detalhar os fatos, transcrevo trechos do acórdão recorrido:

Trata o presente caso de impugnação contra autuações lavradas em relação à Contribuição para o PIS e à Cofins referentes aos períodos de apuração compreendidos entre 01/01/2018 a 31/12/2019. Os valores constituídos são os seguintes:

TIPO	OBRIGAÇÃO	DESCRIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR TOTAL (principal, multa e juros)
AI	PRINCIPAL	CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	6.564.766,67
AI	PRINCIPAL	COFINS	30.237.176,90
AI	PRINCIPAL	MULTA ISOLADA (EFD com informações inexatas)	2.366.220,20

A autuada é empresa que tem **como atividade principal o transporte rodoviário de cargas e como atividades secundárias, dentre outras, o comércio atacadista de soja, cereais e matérias primas agrícolas, conforme consta em seu cadastro junto à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).**

A autoridade tributária, ao descrever a infração, afirmou que a contribuinte efetuou **“AJUSTES DE REDUÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES para o PIS/COFINS” e “AJUSTES DE ACRÉSCIMO DE CRÉDITOS”, sem seu devido detalhamento nos registros M225/M635, de acordo com o informado nas EFD-Contribuições referentes aos anos 2018 e 2019, conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 37 a 61, que é parte integrante deste auto de infração.**

(...)

A autoridade ao analisar os demonstrativos e declarações entregues pela contribuinte à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) apurou insuficiências de recolhimentos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sob fundamentos transcritos abaixo:

Ajustes de redução das contribuições do PIS e da Cofins

III.A. Do regime de suspensão do PIS e da COFINS para operações realizadas com pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras "Frete para exportação - lei 10.865"

25. Nas EFD-Contribuições anos 2018 e 2019, foram declarados **ajustes de redução de PIS/COFINS descritos como “frete para exportação - lei 10865 planalto”**, os quais se referem ao regime de suspensão de PIS/COFINS nas operações realizadas com pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

26. A Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, por intermédio de seu art. 40 e respectivos parágrafos, institui um regime de suspensão das contribuições PIS/PASEP e COFINS para as vendas de matérias-primas - MP, produtos intermediários - PI e materiais de embalagem - ME destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. Por força do § 6º-A do mesmo dispositivo, tal suspensão é estendida às receitas de frete para transporte dentro do território nacional, quando contratados por pessoa jurídica preponderantemente exportadora, seja na aquisição de MP, PI ou ME, seja na destinação de produtos à exportação.

27. Para o gozo de tal benefício, estabelece o § 4º da Lei 10.865/2004 que as empresas adquirentes deverão cumulativamente: a) atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal (Lei 10.865/2004, art. 40, § 4º, I) e b) declarar ao vendedor de forma expressa que atende a todos os requisitos estabelecidos (Lei 10.865/2004, art. 40, § 4º, II) e c) constar a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com a especificação do dispositivo legal correspondente nas notas fiscais relativas à venda de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora (Lei 10.865/2004, art. 40, § 2º).

28. Portanto, este mandamento legal impõe como requisito necessário para a fruição do incentivo tributário que os beneficiários da suspensão tributária em voga obedeçam aos termos e condições estabelecidos pela RFB na Instrução Normativa SRF nº 595, de 27 de dezembro de 2005 (Atual IN RFB 1.911/2019 - art. 25, art. 541 ao art.547), que disciplina o Regime de Suspensão do PIS e da COFINS das Pessoas Jurídicas Preponderantemente Exportadoras.

(...)

30. Em suma, amparado no art. 40 da Lei 10.865/2004, combinado com o disposto nos arts. 2º, 6º e 8º da IN SRF nº 595/2005 [vigente à época dos fatos geradores], e ratificado pelo apresentado na Solução de Consulta Cosit nº 151/2016, extrai-se os seguintes requisitos a serem cumulativamente cumpridos para fruição do regime especial de suspensão:

a) **Prévia habilitação da pessoa jurídica preponderantemente exportadora ao regime por meio de ADE expedido pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e publicado no Diário Oficial da União (Lei 10.865/2004, art. 40, § 4º, I c/c IN SRF nº 595/2005, arts. 2º e 6º), e**

b) **Declaração expressa do adquirente (empresa preponderantemente exportadora) ao vendedor (no caso, empresa prestadora de serviço de**

transporte) que atende a todos os requisitos estabelecidos, com indicação do respectivo ADE (Lei 10.865/2004, art. 40, § 4º, I e II c/c IN SRF 595/2005, art. 8º, I), e

c) Nota fiscal de venda de MP, PI e ME ou conhecimento de transporte (no cada de empresas transportadoras) com a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", acompanhada da especificação do dispositivo legal correspondente e do número do ADE respectivo (Lei 10.865/2004, art. 40, §§ 2º e 4º, I c/c IN SRF 595/2005, art. 8º, II).

Considerando, então, os requisitos expostos em sua fundamentação, a autoridade atuante tratou de verificar seu atendimento por parte da contribuinte, o que levou à conclusão de que **“a contribuinte NÃO pode considerar o PIS e a COFINS calculadas com base em tais receitas como ajustes de redução das Contribuições de PIS/COFINS, o que resulta em INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS E DA Cofins”**, pelas constatações a seguir transcritas:

Do não atendimento dos requisitos

(...)

35. Quanto ao item referente à declaração expressa do adquirente (empresa preponderantemente exportadora) à prestadora de serviço de transporte declarando que atende a todos os requisitos estabelecidos, com indicação do respectivo ADE, a fiscalizada NÃO apresentou a documentação comprobatória.

36. Quanto ao item referente à expedição de conhecimento de transporte com a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS; de posse dos números dos CTCR (Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga) informados nos documentos apresentados pela fiscalizada denominados "Anexo VI – Exportação 2018 e Anexo VII – Exportação 2019", identificou-se as chaves de acesso do Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) bem como as demais informações desses documentos fiscais. **Assim, nos CT-e encontrados, constata-se a AUSÊNCIA da expressão: "Saída com suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins", bem como a AUSÊNCIA do número do ADE. Ressalta-se que mesmo nos casos cujo contratante está habilitado no Regime de suspensão do PIS e da COFINS e possui o respectivo ADE não foi identificada a referida expressão.**

37. O detalhamento da análise, CT-e a CT-e, se encontra no ANEXO III - arquivo "ANÁLISE DE REQUISTOS - Expressão: "Saída com suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins" identificada no CT-e".

38. Quanto ao item referente ao requisito de prévia habilitação da pessoa jurídica preponderantemente exportadora ao regime, apesar de a fiscalizada não ter apresentado qualquer ADE; de posse dos CNPJ dos tomadores de serviço informados nos documentos apresentados por ela denominados "Anexo VI – Exportação 2018 e Anexo VII – Exportação 2019", consultou-se o sistema Normas

da Receita Federal, a fim de encontrar os referidos ADEs. Abaixo segue resumo do resultado da consulta.

(...)

41. Apregoa o art. 2º da IN 595/2005 que somente a pessoa jurídica previamente habilitada ao regime por meio de ADE pode efetuar aquisições com suspensão; contrariamente, se uma pessoa jurídica não possui ADE, - documento que atesta o atendimento das condições estabelecidas para fruição do benefício - ela não está habilitada ao regime e, portanto, não pode gozar das benesses, nem tampouco gerar efeitos benéficos para os contribuintes que lhe prestem serviço, como as transportadoras, tanto por desatender aos ditames da lei como às prescrições do ato normativo. Tal regime, como visto, busca favorecer as pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras em sua atividade de exportação, desde que atendidos os requisitos regulamentares.

42. Não estando habilitada por meio de ADE, a exportadora demonstra não haver interesse em sua consecução, e seus fornecedores, por conseguinte, também não fazem jus à suspensão. Repise-se que a utilização do regime ora citado é facultativa, cabendo livremente a opção pela utilização ou não do mesmo. Outrossim, a escolha recai exclusivamente sobre a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, ente para a qual tal regime mais benéfico fora criado.

(...)

44. Dito ainda de outra forma, mesmo que esteja de posse de ADE, previsto no art. 6º da IN SRF nº 595/2005, é facultado à exportadora usar ou não desta prerrogativa, ou seja, se não desejar que a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS seja suspensa na aquisição do bem fornecido ou do serviço de frete, pode fazê-lo, bastando, para tal, omitir-se perante o fornecedor do bem ou o prestador do serviço, deixando de indicar as informações previstas no art. 8º da referida Instrução Normativa. Sem os dados necessários, o fornecedor ou o prestador do serviço deverá submeter suas receitas auferidas à incidência das contribuições.

45. Não se trata, portanto, de um direito concedido ao vendedor ou ao transportador, mas ao adquirente e/ou tomador dos serviços de frete no mercado interno, para o transporte dentro do território nacional. Tanto que este, se destino diverso der à mercadoria, obriga-se a pagar as contribuições que estavam suspensas com os respectivos juros e multas.

46. Da mesma forma, não havendo discriminação no documento fiscal (nota ou conhecimento de transporte) da expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", especificação do dispositivo legal correspondente e do número do ADE respectivo, restam não atendidos os requisitos estabelecidos pela IN/SRF nº 595/2005. Neste ponto, deve-se atentar ao fato de que a não aposição na nota ou conhecimento de transporte não é mera formalidade

dispensável, ou um mero instrumento de controle do fisco. Conforme demonstrado, a opção pelo regime especial de suspensão é faculdade do preponderantemente exportador, que pode, ainda que possua ADE, realizar aquisições com seus fornecedores sem a suspensão.

Assim, a ausência da aposição na nota fiscal ou no conhecimento de transporte possui cunho eminentemente prático, dado que possibilita o creditamento pelo destinatário (art. 14, § único, IN SRF nº 595/2005), em atendimento ao princípio da não cumulatividade, hipótese não verificada para as operações realizadas sob a égide do regime especial, com indicação na nota, posto que operada a suspensão.

(...)

Ajustes de redução das contribuições do PIS e da Cofins

III.B. Da anulação de Conhecimentos de Transporte

50. Nas EFD-Contribuições anos 2018 e 2019, foram declarados ajustes de redução de PIS/COFINS descritos como “devolução de vendas”.

51. Sobre esse ajuste, a fiscalizada informa se tratar de anulação de Conhecimentos de Transporte. Contudo, NÃO apresenta qualquer documentação comprobatória.

(...)

Ajustes de redução das contribuições do PIS e da Cofins

III.C. Da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins

62. Nas EFD-Contribuições anos 2018 e 2019, foram declarados ajustes de redução de PIS/COFINS descritos como “oriundo de ação judicial”, os quais se referem à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.

63. Quanto a tal ajuste, em resposta ao TIF n.03, a fiscalizada informa se tratar de ação judicial transitada em julgado n. 1029098-66.2019.4.01.3400, referente à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS. Apresenta como documentação comprobatória, a petição inicial, decisão judicial e certidão de transitado em julgado.

(...)

64. No Julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, o Supremo Tribunal Federal fixou tese com repercussão geral: "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS". Seguindo-se o prescrito no item 16 do Parecer SEI nº 7698/2021/ME, que trata sobre o assunto em questão, aprovado pelo Despacho n. 246 – PGFN-ME, de 24 de maio de 2021, publicado em 26/05/2021, identificou-se o ICMS destacado nas Notas Fiscais de saída, isto é, o ICMS incidente sobre os serviços de transporte prestados pela fiscalizada a serem excluídos da base de cálculo do PIS/COFINS.

65. Na EFD-Contribuições, a fiscalizada inseriu o ICMS a ser excluído como ajuste de redução das contribuições. Assim, nos cálculos, esta fiscalização zerou os

valores declarados como ajuste e todo o valor de ICMS identificado nas NF-e/CT-e de saída foi inserido como exclusão da Base de Cálculo do Pis/Cofins.

(...)

Ajustes de acréscimo de crédito do PIS e da Cofins

III.D. Da subcontratação de frete de terceiros

68. Nas EFD-Contribuições anos 2018 e 2019 (registros M110/M510) foram declarados ajustes de acréscimo de crédito de PIS/COFINS descritos como “ajustes oriundos de outras situações”, os quais se referem a subcontratação de fretes realizados por terceiros, segundo a fiscalizada.

69. Referente à aquisição de serviços de transporte “subcontratação”, nos registros D100, D101 e D105, identificam-se os valores declarados como “fretes pagos a motoristas”, conforme abaixo.

(...)

70. **Na EFD-Contribuições, ao comparar os valores de PIS/COFINS de ajustes de acréscimo (registros M110/M510) com os valores declarados no registro D100 (Aquisição de serviços de transporte), há uma incompatibilidade de valores.** A fim de exemplificar o exposto, hipoteticamente imaginemos que todo o serviço de frete subcontratado declarado no D100 se refira a PJs não optantes pelo Simples Nacional, ou seja, que o crédito calculado seria com base nas alíquotas de 1,65% e 7,6%. Mesmo nesta situação, os valores seriam muito inferiores aos valores informados acréscimo de crédito de PIS/COFINS.

71. A fiscalizada não preencheu os registros M115/M515, que deveriam ter sido preenchidos a fim de demonstrar e detalhar à Receita Federal quais as operações realizadas ensejaram os ajustes informados no registro MI 10/M510. Assim, a empresa foi intimada a apresentar informações.

Em meio às análises expostas, a autoridade tributária que executou a ação fiscal apurou a Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base na documentação anexa aos Autos de Infração.

A autoridade fiscal relatou como infrações constatadas a escrituração indevida de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e as consequentes insuficiências de recolhimentos dessas contribuições.

A Auditora-Fiscal, ainda, efetuou o agravamento da multa de ofício em 50%, conforme §3º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, por considerar que o sujeito passivo não atendeu às intimações para prestação de esclarecimentos e apresentação de documentos nos prazos estabelecidos nos termos de intimações lavrados, em especial, ao TIF nº 4.

Por fim, relatou a constituição de multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, dada a constatação da entrega das EFD-Contribuições com

informações inexatas, incorretas ou omitidas, conforme relatado pelo Auditor-Fiscal:

(...)

Segundo consta do TVF, elaborou-se a Representação Fiscal para Fins Penais com base no disposto no art. 1º do Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998, e da Portaria RFB nº 2439, de 21 de dezembro de 2010.

Em 16/09/2021, a contribuinte tomou ciência das autuações sofridas e, em 15/10/2021, protocolou impugnação, de fls. 1185 a 1199, para pleitear, em suma, a improcedência das autuações sofridas e do agravamento da multa de ofício aplicada.

Na descrição dos fatos, a impugnante informou ter grande parcela de seus serviços vinculados a operações de exportação, o que lhe garante a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre suas receitas com frete, por força do art. 40, §6º-A, da Lei nº 10.865, de 2004.

A impugnante afirmou subcontratar o serviço de frete com terceiros em virtude de alta demanda o que lhe autoriza a apuração de créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do art. 3º, §§ 19 e 20, c/c art. 15, da Lei nº 10.833, de 2003.

Ademais, a interessada declarou que, no período em que se deu a fiscalização, havia passado por uma transição “entre as empresas responsáveis por sua contabilidade e gestão fiscal” e que, desse modo, “junta à presente laudo técnico, denominado Relatório de Constatação das operações elencadas no Auto de Infração, elaborado por Planning Auditores e Contadores Ltda (doc. nº 04).”

Sobre o Relatório de Constatação, a impugnante afirmou que ele apresenta a análise das informações contidas nas obrigações acessórias (EFD-Contribuições, EFD-ICMS e ECD) entregues por ela, de acordo com a sua contabilidade. Tais informações foram confrontadas com o TVF, no sentido de demonstrar o direito da Impugnante (i) à suspensão do PIS/COFINS incidentes sobre suas receitas de frete e (ii) ao aproveitamento de créditos oriundos da subcontratação de fretes, da anulação de conhecimentos de transportes e da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Na sequência, a impugnante abordou mais detalhadamente os pontos relatados acima, por meio dos seguintes tópicos, parcialmente transcritos de sua petição:

3.1. Regime de suspensão de PIS e COFINS. para operações realizadas com pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras “Frete para exportação - lei 10.865”(art. 40, § 6º-A, da Lei nº 10.865/2004)

Reza a Lei nº 10.865/2004:

(...)

A regra foi regulamentada primeiro pela IN/SRF nº 595/2005, e hoje pela IN/RFB nº 1.911/2019. Referido diploma dispunha que, para fazer jus ao regime de suspensão, a pessoa jurídica preponderantemente exportadora deveria pleitear habilitação junto à RFB, a ser concedida por meio de Ato Declaratório Executivo (arts. 2º e 6º).

In casu, a Fiscalização entendeu que os requisitos do art.40, §§ 2º e 4º, da lei não teriam sido atendidos, e que apenas parte dos clientes da Impugnante teria habilitação para usufruir do regime de suspensão, procedendo por isso mesmo à glosa dos montantes de R\$ 1.368.402,38 em 2018 e R\$ 2.006.669,63 em 2019.

Sem razão, contudo. Isso porque, em atenta leitura dos referidos parágrafos, percebe-se que disciplinam a relação Vendedor/Comprador das mercadorias, e não a relação Comprador/Transportador. Aliás, não é feita qualquer menção à necessidade de inclusão de informações complementares nos Conhecimentos de Transportes, mas tão-somente nas notas fiscais de venda (art. 40, § 2º).

As regras de suspensão do PIS/COFINS das empresas de transporte rodoviário encontram-se nos §§ 6º-A a 9º.

(...)

3.2. Dos ajustes de redução de PIS e COFINS decorrentes da anulação de conhecimentos de transporte

O Ajuste SINIEF nº 09/2007 instituiu o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) e trouxe as regras aplicáveis a esse documento fiscal.

No que tange à anulação do CT-e, reza o diploma:

(...)

Ou seja, o sistema da SEFAZ só permite a emissão de um CT-e de anulação se o tomador do serviço indicar, por meio do sistema, que essa anulação deve ser feita. E só então o CT-e de substituição pode ser emitido.

O procedimento é bastante burocrático e dependente de ações do tomador do serviço, que muitas vezes não são tempestivas. A fim de corrigir eventuais erros, em situações em que o tomador do serviço se encontra inerte, o procedimento adotado pela Impugnante é de:

(i) emitir NF-e ou CT-e, a depender do caso, de anulação dos serviços, mencionando no campo 'Informações Adicionais' do documento fiscal a chave de acesso do CT-e anulado. Esse é um documento fiscal de entrada, com indicação de CFOP de anulação de serviços de transporte (CFOP 1206 e 2206);

(ii) emitir um novo CT-e, com as informações ajustadas, referenciando no campo observações o CT-e anulado.

(...)

3.3. Dos ajustes de redução do PIS e da COFINS decorrentes da exclusão do ICMS da respectiva base de cálculo

Como observado pela Fiscalização no TVF, a Impugnante, em 05.11.2019, teve reconhecido o direito à exclusão do ICMS e ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS, por meio da decisão proferida no Processo nº 1029098-66.2019.4.01.3400.

Acolhendo pedido da Impugnante, na decisão foi concedida a tutela provisória a fim de que seus efeitos fossem imediatos. Em 15.07.2020 ocorreu o trânsito em julgado.

O STF, no RE nº 574.706, julgado em repercussão geral, fixou a tese de que o "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS". Em maio de 2021 os efeitos da decisão foram modulados para vigorar apenas a partir de 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a referida data.

Não restam dúvidas, portanto, quanto ao direito da Impugnante à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Considerando que a sentença proferida no seu processo tinha efeitos imediatos, a partir de novembro de 2019, a apuração do PIS e da COFINS passou a desconsiderar o ICMS a partir daquele mês.

(...)

3.4. Dos ajustes de acréscimo de crédito do PIS e da COFINS decorrentes da subcontratação de frete de terceiros

Conforme anteriormente mencionado, parcela expressiva das prestações da Impugnante é realizada por meio da subcontratação de frete de terceiros. Reza a Lei 10.833/2003:

(...)

Nessa linha, a Impugnante descontou créditos decorrentes das subcontratações de fretes prestados por pessoas jurídicas, por empresas optantes do Simples Nacional e por transportadores autônomos.

No entanto, a Fiscalização, não reconheceu a integralidade dos créditos apurados e aproveitados, mas tão somente parte deles, glosando o valor correspondente a R\$ 12.992.273,48. Isso porque, a seu ver, a Impugnante teria direito apenas aos créditos de PIS e COFINS apurados a partir das subcontratações relacionadas no "Registro D100" da EFD-Contribuições.

Como se extrai do Manual da EFD-Contribuições, o "Registro D100" deve ser preenchido quando da aquisição dos serviços de transporte for gerado um documento fiscal de transporte (CT-e) e que este enseje à pessoa jurídica tomadora do serviço o direito à apuração de crédito de PIS e COFINS, na forma da legislação tributária.

(...)

3.5. Sucessivamente: descabimento das multas aplicadas

3.5.1 Da multa de ofício agravada

O Fisco aplicou multa de ofício agravada em 112,50%, alegando falta de colaboração da Impugnante, durante a fiscalização. Caso, após a análise dos argumentos acima, remanesçam valores no presente auto, a multa de ofício aplicada terá de ser reduzida a 75%.

A jurisprudência do CARF é pacífica, no sentido de que a multa só pode ser agravada quando a falta de esclarecimentos impeça a apuração dos tributos devidos:

(...)

É certo que a Impugnante deixou de responder parte das notificações, uma vez que passava por um momento de substituição da empresa prestadora de serviços de contabilidade, até então responsável pelo atendimento ao Fisco.

No entanto, mesmo com todas as dificuldades e contratempos, a Impugnante atendeu a Fiscalização. Respondeu ao Termo de Intimação Fiscal nº 03, que repetia as solicitações dos termos anteriores, conforme se vê do arquivo não paginado apresentado nestes autos, como indicado nas fls. 117. A Fiscalização, por sua vez, lavrou a autuação com base nos documentos apresentados e nas EFD-Contribuições da empresa, o que prova que a sua documentação foi prestante. Descabido, assim, o agravamento.

3.5.2 Da multa isolada por descumprimento de obrigação acessória (multa regulamentar)

A improcedência da penalidade é manifesta, visto que a Impugnante fazia jus à suspensão do PIS e da COFINS e aos créditos aproveitados.

Porém, o caso será de exclusão da multa ainda que a autuação se mantenha, no todo ou em parte, quanto ao mérito.

In casu, a empresa transmitiu todas as declarações relativas aos anos de 2018 e 2019, tendo nelas lançado todas as transações efetuadas. O que há é divergência jurídica quanto ao direito da Impugnante ao regime de suspensão de PIS/COFINS e quanto ao aproveitamento dos créditos dessas contribuições decorrentes da anulação de CT-e e da subcontratação de frete, além da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS. Basta dizer que os dados em que a Receita baseia a sua pretensão não foram descobertos por esta em procedimento de fiscalização, mas retirados da própria EFD Contribuições.

A adotar-se o raciocínio do Fisco, toda e qualquer autuação para a exigência de obrigação principal teria de ser acompanhada da multa regulamentar. Deveras, se o contribuinte entende que determinado valor não é tributável, é natural que espelhe esse entendimento em seus registros fiscais. Isso banalizaria a multa e traria dupla punição ao contribuinte de boa-fé, que – caso o seu entendimento jurídico seja ao fim declarado insubsistente – já terá de arcar com a multa de

lançamento de ofício. Não é essa, sem sombra de dúvidas, a intenção do legislador

Ao final, a impugnante requereu a procedência desta impugnação, para que sejam extintos os créditos autuados; quanto aos valores acaso remanescentes, para que seja reduzida a multa de ofício a 75% e para que seja afastada a multa isolada. (negritos nossos)

A impugnação foi analisada e julgada parcialmente procedente, por unanimidade de votos, pela 17ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 (DRJ06) conforme acórdão 106-030.683, cuja ementa está transcrita abaixo:

PROCESSO 17095.722614/2021-70

ACÓRDÃO 106-030.683 – 17ª TURMA/DRJ06

SESSÃO DE 14 de dezembro de 2022

INTERESSADO P A REZENDE & CIA LTDA

CNPJ/CPF 05.855.123/0001-28

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

FRETE INTERNO. PESSOA JURIDICA PREPORANTEMENTE EXPORTADORA. SUSPENSAO. REQUISITOS CUMULATIVOS.

O não atendimento a todos os requisitos previstos na legislação impede a fruição de benefício fiscal.

ANULAÇÃO DE CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE.

Na hipótese de o tomador de serviço não ser contribuinte do ICMS, o transportador deverá emitir um CT-e de anulação para cada CT-e emitido com erro. E, após, deverá emitir um CT-e substituto.

FRETE. SUBCONTRATAÇÃO. NECESSIDADE DE EMISSÃO DE CONHECIMENTO DE TRANSPORTE.

Mesmo na subcontratação persiste a necessidade da apresentação de conhecimentos de transporte.

DA MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. AUSÊNCIA DE SOLICITAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

É improcedente o agravamento da multa de ofício por ausência de esclarecimentos quando não se verifica claramente essa solicitação no termo de intimação.

MULTA REGULAMENTAR POR INFORMAÇÕES INEXATAS NO SPED. MULTA DE OFÍCIO. APURAÇÃO EM INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO EM LEI. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração da multa deve se dar nos exatos termos da lei. Ademais, se das informações inexatas originaram autos de infração das contribuições com as respectivas multas de ofício, não cabe a aplicação concomitante da multa por informações inexatas.

Impugnação Procedente em Parte

Considerando a exoneração de parte do crédito constituído, a DRJ recorreu de ofício para este CARF nos termos do art. 34 do Decreto-Lei nº 70.235, de 1972, do art. 70 do Decreto nº 7.574, de 2011, e da Portaria MF nº 63, de 2017.

Tendo tomado ciência da decisão de 1ª instância em 22/12/22, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, a empresa apresentou, em 20/01/23, recurso voluntário em que solicita:

Pelo exposto, pede a Recorrente o provimento deste recurso, para reformar-se o acórdão profligado na parte em que manteve a autuação, e extinguiem-se totalmente os créditos autuados.

É o relatório.

VOTO

1) Recurso de Ofício

As multas de ofício aplicadas, na alíquota de 112,5%, foram de, respectivamente, R\$3.309.927,05 e R\$15.245.455,31 para o PIS e para a Cofins.

A decisão de primeira instância reduziu o percentual de 112,5% para 75%. O valor exonerado foi, assim, de R\$ 6.185.127,42.

Além de parcela das multas de ofício, foi exonerada também a multa regulamentar, que era de R\$ 2.366.220,20.

O total exonerado, em valor original, foi de R\$ 8.551.347,62.

A Súmula CARF nº 103 orienta que, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância:

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Atualmente, o limite de alçada está determinado no valor de quinze milhões de reais, nos termos do artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 2023, verbis:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a

decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Assim, o valor exonerado na primeira instância está abaixo do limite de alçada ora vigente, de forma que o recurso de ofício não deve ser conhecido.

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício.

2) Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele deve se tomar conhecimento.

A recorrente traz questões de mérito relativas às operações realizadas com 2.1) pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras; 2.2) à anulação dos conhecimentos de transporte; 2.3) à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e Cofins e 2.4) aos créditos decorrentes da subcontratação de fretes de terceiros.

Cada um desses pontos será tratado a seguir.

2.1) Regime de suspensão de PIS e COFINS para operações realizadas com pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

No presente tópico, a recorrente argumenta que a autuação é improcedente pois nenhum dos requisitos exigidos para a suspensão foi descumprido. Abaixo, excertos do recurso voluntário:

O artigo 40 da Lei nº 10.865/2004 dispõe que a incidência das contribuições do PIS/COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias primas a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, e que referida suspensão alcança as receitas de frete.

A regra foi disciplinada primeiro pela IN/SRF nº 595/2005 e depois pela IN/RFB nº 1.911/2019. Os diplomas impõem requisitos de fruição do benefício fiscal aos vendedores e compradores dos produtos sujeitos ao regime de suspensão, quais sejam:

(...)

Os membros da Turma julgadora concordaram com a afirmação, apresentada na impugnação, de que a norma não faz menção à necessidade de inclusão de informações complementares nos Conhecimentos de Transporte, mas tão-somente nas notas fiscais de venda (art. 40, § 2º). No entanto, ao não localizarem na documentação apresentada a declaração do tomador (comprador) de que atende aos requisitos legais, não reconheceram o direito da Recorrente à suspensão das contribuições.

(...)

Sem razão, porém. Em atenta leitura das instruções normativas, percebe-se que é disciplinada apenas a relação Vendedor/Comprador das mercadorias (este último

o tomador do frete), mas não a relação Comprador/Transportador. As regras de suspensão do PIS/COFINS das empresas de transporte rodoviário encontram-se apenas nos §§ 6º-A a 9º do art. 40 da lei.

Nessa linha também é o entendimento da COSIT, firmado na Solução de Consulta nº 585/2017, formulada por empresa que atua no transporte de cargas:

(...)

Ou seja, nem a lei nem as instruções normativas ou soluções de consulta exigem que o comprador, tomador do serviço de transporte de cargas, entregue a declaração prevista no art. 40, § 4º, II, da Lei nº 10.865/2004 ao transportador, mas apenas ao vendedor.

Ademais, como apresentado no Relatório de Constatação anexo à impugnação (fls. 1.281-1.282), verificou-se que 10 clientes da Recorrente ao longo do período autuado encontravam-se habilitados no regime de suspensão, sendo portadores dos ADEs. Não é razoável supor que uma pessoa jurídica preponderantemente exportadora, munida da habilitação específica, optaria por não fazer uso do benefício, tornando-se menos competitiva do que as suas congêneres.

E mais: constatou-se que as notas fiscais de venda dos produtos transportados continham a indicação de que estes se destinavam à exportação ou à formação de lote com esse fim, ainda que não com a expressão exata do § 2º do art. 40, da lei.

(...)

Assim, seja pela inexistência de obrigação acessória imposta ao transportador, seja pelo fato de que eventual descumprimento da obrigação acessória imposta ao vendedor das mercadorias (mero formalismo, pois de qualquer forma a expressão do § 9º consta das notas fiscais de venda) operou-se entre terceiros, seja porque os clientes ligados a 95% das prestações autuadas estavam cadastrados no regime de suspensão, e seja ainda por força do princípio da verdade material, impõe-se improcedência da autuação nessa parte.

Assiste razão à recorrente.

Trata-se, inquestionavelmente, **de prestação de serviços de fretes efetuados pela recorrente junto a pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras (PJPE), relativas a mercadorias para exportação**, conforme quadro elaborado pela fiscalização (anexo III - serviços frete PJPE – fls. 119 a 989).

O assunto foi tratado recentemente nesta Turma de Julgamento, também para uma empresa de transporte rodoviário de cargas, no âmbito do Acórdão 3102-002.783. Naquela oportunidade, a Turma decidiu, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito da recorrente de sujeitar as receitas decorrentes do serviço de transporte prestado a empresas preponderantemente exportadoras ao regime da suspensão do pagamento do PIS e da COFINS, nos termos do artigo 40, parágrafo 6º -A, da Lei 10.865/2004.

Transcrevo, abaixo, trechos do voto da Relatora Joana Maria de Oliveira Guimarães no citado acórdão, os quais adoto como razões de decidir neste voto:

Conforme dados do CNPJ, a Recorrente é pessoa jurídica constituída sob a forma de Sociedade Empresarial Limitada, cujo CNAE preponderante é o 4930-2-02 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos, e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional.

A suspensão das contribuições está prevista no artigo 40 da Lei 10.865/2004, que possuía a seguinte redação na época dos fatos:

“Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (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 17 de setembro 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 31 de maio de 2007)

§ 6º-A. A suspensão de que trata este artigo alcança as receitas de frete, bem como as receitas auferidas pelo operador de transporte multimodal, relativas a frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno para o transporte dentro do território nacional de: (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008)

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

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

§ 7º Para fins do disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo, o frete deverá referir-se ao transporte dos produtos até o ponto de saída do território nacional. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho 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 15 de junho de 2007)" (destaquei)

O parágrafo § 6º-A do artigo 40 da Lei 10.865/2004 permite que a suspensão alcance receitas de frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno para o transporte, dentro do território nacional, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos na forma daquele artigo (inciso I) e de produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora (inciso II).

Observe, por amor ao debate, que o parágrafo 2º do artigo 40 da Lei 10.865/2004, ao estabelecer a obrigação de constar na nota fiscal de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem a indicação da suspensão, nada falou sobre o conhecimento do transporte.

E o parágrafo 4º do artigo 40 da Lei 10.865/2004, ao estabelecer a obrigação do vendedor de pedir ao adquirente a declaração de que cumpriu todos os requisitos legais, ficou-se em silêncio quanto ao transportador.

Ademais, a IN SRF nº 595/2005, ao regulamentar o artigo 40 da Lei nº 10.865/2004, também não estipulou qualquer obrigação acessória relacionada ao transportador ou ao conhecimento de transporte.

Com efeito, o ato normativo impôs apenas ao vendedor de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem o cumprimento das obrigações acessórias relacionadas à declaração do adquirente quanto ao cumprimento dos requisitos e à indicação da suspensão na nota fiscal:

“Art. 8º A suspensão da exigibilidade das contribuições ocorrerá, em relação às MP, aos PI e aos ME, quando de sua aquisição por pessoa jurídica preponderantemente exportadora habilitada ao regime de que trata esta Instrução Normativa, observado que:

I - a pessoa jurídica adquirente deve declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos, bem assim indicar o número do ADE que lhe concedeu o direito; e

II - nas notas fiscais relativas às vendas de MP, PI e ME, deve constar a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", acompanhada da especificação do dispositivo legal correspondente, bem assim do número do ADE a que se refere o art. 6º.”

E nem mesmo a IN RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019, que revogou a Instrução Normativa SRF nº 595/2005, atribuiu qualquer obrigação acessória ao transportador, como se colhe dos artigos 541 e 542:

“Art. 541. Está suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, efetuadas a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, bem como da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, quando os referidos bens forem importados por pessoa jurídica preponderantemente exportadora (Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, caput, com redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004, art. 6º e § 6º, incluído pela Lei nº 11.482, de 2007, art. 17).

§ 1º Para fins do disposto no caput, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita 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 total de venda de bens e serviços no mesmo período, depois de excluídos os tributos incidentes sobre a venda (Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, § 1º, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, art. 60).

§ 2º A pessoa jurídica em início de atividade, ou que não tenha atingido no ano anterior o percentual de receita de exportação exigido no § 1º, poderá se habilitar ao regime no caso de efetuar o compromisso de auferir, no período de 3 (três)anos-calendário, receita decorrente de exportação para

o exterior igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita total de venda de bens e serviços (Lei nº 11.196, de 2005, art. 13, § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, e art. 14, § 9º).

§ 3º Os percentuais de receita de exportação de que tratam os §§ 1º e 2º devem ser apurados:

I - considerando-se a receita bruta de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica; e

II - após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.

§ 4º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o caput, deverá constar a expressão “Saída com suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”, com a especificação do dispositivo legal correspondente, bem assim do número do ADE a que se refere o art. 547 (Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, § 2º).

§ 5º A suspensão de que trata o caput não impede a manutenção e a utilização dos créditos pelo respectivo vendedor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, caso ele esteja submetido ao regime de apuração não cumulativa das contribuições (Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, § 3º).

§ 6º Para fins do disposto neste artigo, as **empresas adquirentes** devem (Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, § 4º):

I - atender aos termos e às condições estabelecidos neste Título; e declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos, bem assim indicar o número do ADE que lhe concedeu o direito.

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos, bem assim indicar o número do ADE que lhe concedeu o direito.

§ 7º A pessoa jurídica que, após adquirir no mercado interno ou importar 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, nos termos dos arts. 750, 752 e 753, conforme o caso, contados a partir do vencimento das contribuições que deveriam ter sido pagas caso referida suspensão de que trata este artigo não existisse, ou do registro da Declaração de Importação (DI) (Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, § 5º, incluído pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 28).”

“Art. 542. Está suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas de frete, e sobre as receitas auferidas pelo operador multimodal, relativas ao frete contratado pela

pessoa jurídica, preponderantemente exportadora, no mercado interno para o transporte rodoviário dentro do território nacional, de (Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, §§ 6º-A e 8º, incluído pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 31):

I - matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos na forma do art. 541;

II - produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora; e

III - produtos vendidos por pessoa jurídica preponderantemente exportadora a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.

§ 1º Para fins do disposto no inciso II do caput, o frete deverá referir-se ao transporte dos produtos até o ponto de saída do território nacional (Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, § 7º, incluído pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 31).

§ 2º Para fins do disposto nos incisos II e III do caput, deverá constar da nota fiscal a indicação de que o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação, condição a ser comprovada mediante o Registro de Exportação (Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, § 9º, incluído pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 31)."

Observa-se que para a hipótese do inciso II do art. 542 da IN RFB 1911/2019, os requisitos para a fruição da suspensão do PIS e da COFINS são: (i) se tratar de frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora; (ii) se referir ao transporte dos produtos diretamente para a exportação; e (iii) constar da nota fiscal a indicação de que o produto transportado se destina à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação.

De acordo com o artigo 113, parágrafo 2º, do CTN, "a obrigação acessória decorre da legislação tributária". Destarte, conquanto não se exija que a obrigação acessória esteja prevista em lei em sentido estrito, ela deve estar prevista, ao menos, em atos infralegais:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. **A obrigação acessória decorre da legislação tributária** e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária." (g.n.)

Há precedente do CARF reconhecendo o direito à suspensão do pagamento do PIS e da COFINS incidente sobre o serviço de transporte de produtos destinados à exportação na forma do artigo 40 da Lei nº 10.865/2004, nada mencionando quanto à necessidade de cumprimento dos requisitos exigidos pela fiscalização no presente caso:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/11/2009

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. FRETES DE PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO. EXCLUSÃO.

As receitas de fretes no transporte de produtos destinados à exportação gozam da suspensão da contribuição, devendo ser excluídas da base de cálculo do PIS.

(CARF, Processo nº 10935.007336/2010-96, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3301001.612 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de setembro de 2012)

No presente caso, conforme disposto no já citado Anexo III elaborado pela fiscalização, tratam-se de produtos que formam lotes para exportação ou vão diretamente para a exportação, por ordem ou remessa de pessoa jurídica preponderantemente exportadora. Ressalte-se: as notas fiscais de venda dos produtos transportados continham a indicação de que estes se destinavam à exportação ou à formação de lote com esse fim. Nessa situação, aplica-se o inciso II, parágrafo 6º-A, do artigo 40 da lei nº 10.865/2004 e, nesse caso, não se aplicam os requisitos dispostos nos parágrafos 2º e 4º do mesmo artigo, que se referem apenas à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Isto posto, voto pelo provimento do Recurso Voluntário neste ponto, reconhecendo o direito à suspensão do PIS e da COFINS nas operações de frete realizadas com pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras “Frete para exportação – lei 10.865”.

2.2) Ajustes decorrentes de anulação de conhecimentos de transportes

Neste tópico, a recorrente argumenta que efetuou os procedimentos de anulação dos conhecimentos de transporte com erros ou decorrentes de operações canceladas e que a fiscalização apenas buscou conhecimentos de substituição – motivo pelo qual não se deu em conta do procedimento adotado pela recorrente. Abaixo, excertos do recurso:

O acórdão recorrido manteve a autuação deste tópico por falta de apresentação dos CT-e de anulação.

Ocorre que, como será demonstrado, a Recorrente realizou a anulação dos CT-e emitidos com erros ou decorrentes de operações canceladas de forma transparente, idônea, com rastreabilidade e lastro documental e contábil.

A anulação, no entanto, ocorreu de forma diversa ao estabelecido no Ajuste SINIEF 09/2007. Isso em decorrência da burocracia do sistema da SEFAZ, em que o transportador depende da ação do tomador do serviço, que frequentemente não

é tempestiva, de indicar, por meio do sistema, que a anulação deve ser feita. Apenas com essa indicação, a SEFAZ permite que o transportador realize o CT-e de anulação seguido do CT-e de substituição, com todas as referências previstas no Ajuste SINIEF.

(...)

No Relatório de Constatação (fls. 1.283 -1.285) e planilha anexa (fl. 1.288 – planilha “PLNG_Anexo Laudo - Anulações de Frete.xlsx”), elaborados por especialistas contábeis, demonstrou-se o procedimento adotado e validaram-se os valores de serviços anulados e as correspondentes reduções de PIS/COFINS.

(...)

A Recorrente apresenta, nesta oportunidade, cópia dos CT-e de anulação (doc.02) e Livro Razão da conta-contábil de anulação (doc.03), ainda que dispensáveis, considerando que todos foram relacionados na EFD-ICMS. Inadmissível, portanto, a exigência do valor total creditado, apenas por se ter adotado forma diversa da prevista no Ajuste SINIEF 09/2007.

Não assiste razão à recorrente.

Os valores da autuação, nesse ponto, foram de R\$29.121,36 de Cofins R\$6.322,41 de PIS no ano de 2018 e de R\$50.696,95 de Cofins e R\$11.066.58 no ano de 2019.

Esses valores foram obtidos conforme Anexo IV e Anexo X do TVF. Nesses anexos, **foram considerados** os conhecimentos de transporte de anulação e de substituição identificados no sistema SPED. Nos anexos, estão listados, um a um, cada conhecimento emitido, anulado e substituído.

Assim, não ocorreu a não consideração, pela fiscalização, das operações feitas pela recorrente. Pelo contrário, elas estão descritas no detalhamento das análises feitas.

Os documentos de fls. 1283-1285 e de fl. 1288 citados no recurso foram os utilizados pela fiscalização e incluídos no Termo de Verificação Fiscal - e sobre os quais se baseou o lançamento.

Como bem descrito no acórdão recorrido, **o procedimento adotado pela fiscalização vai exatamente ao encontro do procedimento pleiteado pela recorrente. Os valores autuados, porém, referem-se a poucos casos onde não foram encontrados conhecimentos de anulação.**

Nos Doc. 02 e Doc. 03, anexos ao recurso voluntário, a empresa traz documentos de anulação e lançamentos contábeis. Tratam de 133 páginas com documentos e Livro Razão diversos que não foram apresentados quando da impugnação. Porém, não existem informações e **nem maiores esclarecimentos sobre como cada um dos documentos e/ou lançamentos contábeis apresentados se relacionam com os valores lançados**, não existindo indícios de que efetivamente referem-se aos poucos casos objeto da lide.

A decisão de piso deve, então, ser mantida neste tópico.

2.3) Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins

Neste tópico, a recorrente argumenta tem direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins e que tal exclusão ocorreu por meio de ajuste de redução das contribuições, que teria o mesmo efeito da exclusão direta do ICMS da base de cálculo das contribuições. Alega, ainda, que a fiscalização considerou apenas o ICMS destacado das notas fiscais modelo 55, ignorando o principal documento utilizado pela recorrente, que é o conhecimento de transporte modelo 57. A decisão de primeira instância entendeu que o ICMS passível de exclusão é apenas o destacado em notas fiscais. Abaixo, trechos do recurso:

Como observado pela Fiscalização no TVF, a Recorrente, em 05.11.2019, teve reconhecido o direito à exclusão do ICMS e ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS, por meio da decisão proferida no Processo nº 1029098-66.2019.4.01.3400.

(...)

A Recorrente, com evidente direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, desde a sentença proferida no seu processo, passou a desconsiderar o ICMS a partir do mês de novembro de 2019.

Como o seu sistema contábil ainda não estava atualizado para atender aos novos padrões de cálculo, a exclusão ocorria por meio de ajuste de redução da contribuição do PIS e da COFINS, tendo-se adotado a seguinte metodologia de cálculo:

(...)

O efeito prático dessa metodologia é o mesmo que o da exclusão direta do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. A Fiscalização não identificou esses valores porque:

- (i) considerou em seus cálculos apenas o ICMS destacado das notas fiscais modelo 55, ignorando o principal documento fiscal utilizado pela Recorrente, qual seja: o conhecimento de transporte modelo 57;

(...)

Ora, se a Recorrente tem como atividade principal o serviço de transporte de cargas, por óbvio que as suas receitas estarão concentradas nos Conhecimentos de Transporte emitidos por ela (modelo 57), que podem ser identificados na EFD-ICMS, Bloco D, Registro D100.

(...)

Pelo exposto, não há razão para a manutenção da glosa quanto aos ajustes de redução das contribuições do PIS e da COFINS, motivados pela exclusão do ICMS, devendo o acórdão ser reformado neste ponto.

Assiste razão à recorrente.

Preliminarmente, importante salientar que não está em discussão o direito da empresa excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins – até porque o STJ já que decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e Cofins no RE 574.706/PR.

No Anexo V do TVF estão descritos, documento a documento, os valores de ICMS a serem excluídos da base de cálculo do PIS/Cofins conforme decisão do STF no já citado RE 574.706.

O Anexo X traz um descritivo completo de todos os valores.

Pelos cálculos apresentados nesses anexos, houve um ajuste de redução a maior em 2 meses:

AJUSTE DE REDUÇÃO EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS Registros M220/M620							
		EFD-CONTRIBUIÇÕES		AJUSTE DE REDUÇÃO APURADO PELA RFB		GLOSA APURADA PELA RFB	
Ano	Mês	Ajustes - COFINS (M620)	Ajustes - PIS (M220)	COFINS	PIS	COFINS	PIS
2019	11/2019	21.079,69	4.576,52	0,00	0,00	-21.079,69	-4.576,52
2019	12/2019	5.695,04	1.236,42	0,00	0,00	-5.695,04	-1.236,42

São esses – e apenas esses - os valores objeto da presente lide.

Conforme disposto no TVF, os valores de ICMS identificados em notas fiscais e em conhecimentos de transporte foram inseridos como exclusão da base de cálculo do PIS/Cofins:

65. Na EFD-Contribuições, a fiscalizada inseriu o ICMS a ser excluído como ajuste de redução das contribuições. Assim, nos cálculos, esta fiscalização zerou os valores declarados como ajuste e **todo o valor de ICMS identificado nas NF-e/CT-e de saída foi inserido como exclusão da Base de Cálculo do Pis/COFINS.**

66. A partir dos CT-e emitidos pela fiscalizada, identificou-se: data de emissão, chave eletrônica, valor do CT-e, valor do ICMS destacado.

No entanto, apesar do que foi afirmado no corpo do TVF, nos arquivos V e X existem apenas referências a notas fiscais modelo 55. O ajuste de redução nos meses de novembro e dezembro/19 considerado pela fiscalização foi de zero.

Nos documentos trazidos pela empresa quando da impugnação, verifica-se que a empresa, **utilizando os próprios critérios da fiscalização**, tinha créditos suficientes para fazer os ajustes, conforme tabela abaixo:

Período	Base de cálculo de PIS/Pasep e Cofins do período (a)	Valor dos débitos de ICMS (b)	Base de cálculo de PIS/ Cofins, subtraída dos débitos de ICMS (c)=(a)-(b)	Valor de PIS/Pasep e Cofins a recuperar (principal histórico) (c)*9,25%	Teste: (b)*9,25%
11/2019	3.647.206,27	301.757,38	3.345.448,89	27.912,56	27.912,56
12/2019	1.691.434,04	73.501,34	1.617.932,70	6.798,87	6.798,87
Valor total	5.338.640,31	375.258,72	4.963.381,59	34.711,43	34.711,43

Os valores acima foram calculados através de somatória de cada CT-e e NF-e constantes na EFD ICMS/IPI da empresa, conforme documentos também acostados ao processo.

Não há, assim, motivos para glosa dos ajustes feitos pela empresa.

Nesse contexto, deve ser dado provimento ao recurso voluntário neste ponto.

2.4) Créditos decorrentes da subcontratação de fretes de terceiros

Por fim, no presente tópico a recorrente alega que foram considerados créditos apenas das subcontratações de serviços de transporte para as quais foram gerados conhecimentos de transporte (CT-e), quando deveriam ter sido considerados também créditos relativos a subcontratações que ocorreram sem a emissão de CT-e (Simples Nacional e motoristas autônomos). Abaixo, trechos do recurso:

Em virtude da alta demanda do transporte rodoviário de cargas, a Recorrente subcontrata frete de terceiros, o que lhe autoriza a descontar créditos de PIS e COFINS, na forma do art. 3º, II, §§ 19 e 20, c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

(...)

Nessa linha, a Recorrente descontou créditos decorrentes das subcontratações de fretes junto a pessoas jurídicas, empresas optantes do Simples Nacional e transportadores autônomos.

A atuação, mantida pela Turma julgadora, considerou que a Recorrente teria direito apenas aos créditos de PIS e COFINS apurados a partir das subcontratações relacionadas no “Registro D100” da EFD-Contribuições, ou seja, somente aquelas em que foram geradas um documento fiscal de transporte (CT-e).

Ocorre que inexistente obrigatoriedade da emissão do CT-e nas operações de subcontratação do serviço de transporte, cabendo aos Estados a sua normatização. Além disso, nos casos em que a subcontratação se dá com motorista autônomo, a emissão de CT-e é impossível. Tal fato, inclusive, foi objeto da Solução de Consulta Cosit nº 148 de 2019:

(...)

A documentação hábil e idônea exigida pela SC nº 148/2019 foi apresentada nos autos, consistindo nas Escriturações Contábeis Digitais (ECD) entregues

tempestivamente à RFB, referentes aos anos de 2018 e 2019, onde estão escrituradas todas as subcontratações.

(...)

Todas as despesas com a subcontratação de fretes foram devidamente escrituradas nas seguintes contas contábeis:

- a. 601 - Fretes pagos a Motoristas;
- b. 5613 - Fretes pagos a Motoristas Fl. 03;
- c. 6106 - Fretes pagos a Motoristas Fl. 05; e
- d. 6621 - Fretes pagos a Motoristas Fl. 06.

(...)

Dessa maneira, conforme se vê no Relatório de Constatação (fls. 1.275 a 1.279), considerando os valores escriturados nas referidas contas contábeis, a Recorrente faz jus a R\$ 14.749.289,73 em créditos de PIS e COFINS no período de 2018 e 2019.

Assiste razão à recorrente.

Não existe nenhuma dúvida que a apropriação de créditos pode ser feita mesmo quando não há a emissão de CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada, conforme disposto na Solução de Consulta COSIT nº 148, de 2019:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS. SUBCONTRATAÇÃO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. INSUMO. CT-e.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, é possível a apuração de crédito na modalidade aquisição de insumos por pessoa jurídica transportadora de cargas que subcontrate outra pessoa jurídica transportadora para realizar parcela de sua prestação de serviços.

A transportadora de cargas subcontratante pode realizar a apropriação de créditos da Cofins relativos ao inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, **também na hipótese de não haver, ao amparo da legislação específica, a emissão do CT-e pela pessoa jurídica transportadora subcontratada.** A veracidade dos créditos apropriados pode ser comprovada com documentos hábeis e idôneos, com conteúdo esclarecedor em relação às operações a que se refiram, observando-se eventuais regramentos fixados pelas legislações tributárias estaduais e demais normas que regulam o transporte de cargas.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Convênio Sinief nº 6, de 1989; e Ajuste Sinief nº 9, de 2007; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018. (grifo nosso)

A norma é clara e cristalina sobre esse ponto. O contencioso, porém, não gira em torno da possibilidade ou não de tal creditamento. Diferentemente do afirmado pela recorrente, a fiscalização não questionou essa possibilidade. O cerne da questão está no fato de que não foram apresentados documentos atestando a veracidade e regularidade dos dados apresentados. O TVF trata assim o assunto:

71. A fiscalizada não preencheu os registros M115/M515, que deveriam ter sido preenchidos a fim de demonstrar e detalhar à Receita Federal quais as operações realizadas ensejaram os ajustes informados no registro M110/M510. **Assim, a empresa foi intimada a apresentar informações.**

72. Especificamente quanto à subcontratação de fretes, a fiscalizada apresentou como documentação comprobatória apenas os arquivos em pdf denominados “Apuração de Resultado Personalizada 2 (CF Com Impostos Federais) - 01/01/2018 e 31/01/2018” e “Apuração de Resultado Personalizada 2 (CF Com Impostos Federais) - 01/01/2019 e 31/01/2019”. Tais documentos apresentam n. do CTCR, Nome e CNPJ/CPF do Proprietário (prestador do serviço subcontratado), Data, Valor do Frete.

73. Nos documentos apresentados pela fiscalizada não constam a chave de acesso do CT-e emitido pelo subcontratado – uma das informações solicitadas no TIF N.04 –, informação fundamental para identificar a real existência do documento fiscal “CT-e”, e conseqüentemente confirmar a veracidade das informações apresentadas.

74. **Entretanto, a fiscalizada NÃO apresentou resposta ao TIF N. 04, inviabilizando a análise da regularidade e veracidade dos dados apresentados em PDF.** Deste modo, a análise foi efetuada tendo como base exclusivamente os valores e documentos declarados no registro D100 da EFD-Contribuições.

(...)

78. **Sabendo-se que a contribuinte não apresentou documentação comprobatória adicional, a análise foi efetuada a partir do cruzamento das informações disponíveis no registro D100 (Aquisição de serviços de transporte) da EFD-Contribuições e do sistema Simples Nacional.**

79. Partindo-se dos CNPJ dos subcontratados declarados em EFD-Contribuições, identificou-se se eram ou não optantes pelo Simples Nacional à época da prestação do serviço e, após, efetuou-se os cálculos dos respectivos créditos das contribuições para o PIS/COFINS.

80. Os DOCUMENTOS ELABORADOS PELA FISCALIZAÇÃO em pdf e em excel, nos quais se encontram o DETALHAMENTO DAS ANÁLISES, **estão no ANEXO VI e ANEXO X**, respectivamente, quais sejam:

DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO – ANOS 2018 E 2019

CNPJ OPTANTES PELO SIMPLES

EFD CONTRIBUIÇÕES - REGISTRO D100 "Aquisição de serviços de transporte" - SUBCONTRATADOS NÃO OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL – ANOS 2018 E 2019

EFD CONTRIBUIÇÕES - REGISTRO D100 "Aquisição de serviços de transporte" - SUBCONTRATADOS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL – ANOS 2018 E 2019 81.

(...)

83. Cabe registrar que em resposta ao item 7 das intimações (TIPF, TIF 01, TIF 02), a empresa alega que os ajustes nos registros M225/M625 se referem a créditos de subcontratação de fretes realizados por terceiros. Entendemos que a empresa se confundiu ao fazer menção aos registros. Os Registros M225/ M625 se referem a ajustes da contribuição de PIS/COFINS apurados. Os ajustes de redução da contribuição de PIS/COFINS apurados, conforme inclusive respondido pela empresa se referem à “Frete para exportação – lei 10865 planalto”, “Exclusão do ICMS da base de cálculo” e “Devolução de vendas / Anulação de CTe”, tópicos que se encontram analisados em itens específicos deste documento. (grifos nossos)

Pois bem: como já exposto, a fiscalização não questiona o direito ao creditamento, seja de subcontratações com CT-e, seja com subcontratações de Simples Nacional ou de motoristas autônomos. Ocorre que considerou apenas os valores que conseguiu extrair dos sistemas eletrônicos tendo em vista a não apresentação, pelo contribuinte, de outros comprovantes durante a ação fiscal.

Com a impugnação, porém, a empresa apresentou quadros explicativos dos ajustes feitos, além de registros contábeis que davam suporte a tais ajustes (fls. 1288 a 1480).

É compreensível o que ocorreu. Apenas com base em registros de sistemas, diversas operações – especialmente as feitas com motoristas autônomos – acabaram não sendo consideradas.

Nos Docs. 04 e 05, anexos à impugnação, obtém-se um quadro mais geral e fidedigno, onde é demonstrado que os ajustes efetuados têm suporte nas operações realizadas e devidamente contabilizadas.

Assim, entendo que os ajustes relativos às subcontratações de fretes de terceiros devem ser reconhecidos.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício e conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar parcial provimento para (i) reconhecer o direito à suspensão do PIS e da COFINS nas operações de fretes realizadas com pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras “Frete para exportação – lei 10.865”; (ii) reconhecer os ajustes

efetuados relativos à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins e (iii) reconhecer os ajustes efetuados relativos às subcontratações de fretes de terceiros.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel