



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11020.721407/2008-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.506 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de outubro de 2021  
**Recorrente** MÓVEIS ROMA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

**NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS ACUMULADOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. DECISÃO EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL.**

As contribuições para o PIS e Cofins não incidem sobre os valores recebidos decorrentes de cessão de créditos de ICMS a terceiros, acumulados em virtude da realização de operações de exportação. Decisão do STF em sede de repercussão geral do RE nº 606.107/RS de observância obrigatória pelo CARF.

**CRÉDITOS DE SERVIÇOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. AUSÊNCIA DE PROVA. ÔNUS PROBATÓRIO.**

O sujeito passivo possui o ônus da provar, por meio de documentação hábil e idônea, a existência do direito creditório que alega.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que seja concedido o crédito decorrente da não incidência da contribuição sobre os valores relativos à cessão de créditos de ICMS a terceiros.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a Conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro e o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pela Conselheira Lara Moura Franco.

## Relatório

Em julgamento Pedido de Ressarcimento de crédito de PIS, referente ao 1º trimestre de 2007.

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da Delegacia de Julgamento de Belém-PA:

“A contribuinte supra identificada teve reconhecido em parte o direito ao ressarcimento de créditos da Contribuição para PIS/Pasep referente ao primeiro trimestre de 2007, conforme constou do Despacho Decisório de 3 de novembro de 2008, que se encontra à fl. 41.

Do valor pleiteado (R\$ 64.096,84), foi reconhecido o valor de R\$ 52.407,34. De acordo com o Relatório de Verificação Fiscal que se encontra às fls. 34 a 40, no qual se baseou o Despacho Decisório de fl. 41, o valor negado decorreu de não ter a contribuinte incluído nas bases de cálculo do PIS a receita proveniente da cessão a terceiros de créditos do ICMS, além da glosa dos valores referidos nos itens de nº 3.2, 3.3 e 3.4, esse último concernente aos serviços de industrialização por encomenda, cuja efetiva prestação não fora comprovada pela interessada.

A contribuinte apresentou tempestivamente a manifestação de inconformidade que se encontra às fls. 76/82, argumentando, em síntese, que:

### **DA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA**

a) **o serviço de industrialização por encomenda equivale a verdadeiro insumo utilizado no processo produtivo**, sendo que os valores despendidos a este título agregam-se ao valor das aquisições de matérias-primas, eis que constituem um atividade meio, para posterior industrialização;

b) o art. 3º da Lei nº 10.833/2003 é claro ao dispor que os valores gastos com serviço utilizado como insumo poderá ser considerado para compor a base de cálculo do PIS;

c) cita jurisprudência administrativa corroborando com sua tese de defesa.

### **DOS VALORES DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS E NÃO INCLUÍDOS COMO RECEITA NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS**

a) o entendimento da autoridade fiscal está totalmente equivocado, uma vez que os valores de ICMS transferidos a terceiros representam, na verdade, recuperação de custo;

b) quando das aquisições de insumos, a requerente paga ICMS incluído no valor das mercadorias, tendo direito ao creditamento do referido imposto, nos termos do princípio da não cumulatividade. **Ocorre que, por ser exportadora e não ter débito de ICMS, não tem como aproveitá-lo, restando-lhe a transferência do crédito de ICMS para terceiros;**

c) **o valor do ICMS transferido para terceiro não tem natureza de receita, mas de recuperação de custo despendido quando das aquisições de insumos.** Trata-se, em apertada síntese, de um crédito fiscal correspondente a tributo pago anteriormente, ainda que indiretamente, utilizado como forma de ressarcimento de despesas;

d) ainda que se considere receita os valores do ICMS transferido a terceiros, é certo que este não representa o ingresso de receita nova, mas receita antiga utilizada para a aquisição de insumos consumidos no processo produtivo, recuperados como crédito fiscal;

e) o comando do art. 1º, § 3º, V, b, da Lei n.º 10.833/2003 e do art. 1º, § 3º, V, b, da Lei n.º 10.637/2002, deixa clara a intenção do legislador de excluir da base de cálculo das contribuições os valores que não representam o ingresso de nova receita;

f) cita jurisprudência administrativa corroborando o entendimento de que não deve incidir a COFINS e o PIS sobre os valores de ICMS transferido a terceiros;

g) o Supremo Tribunal Federal já decidiu que o faturamento é conceituado como a receita própria da empresa, resultante de suas atividades habituais;

h) o PIS e a COFINS só podem incidir sobre o faturamento, que compreende o somatório das operações negociais realizadas pela empresa. Permitir que outros valores, tais como os valores obtidos com a transferência de créditos de ICMS a terceiros, façam parte do faturamento, seria desnaturar esse conceito e ferir a regra contida no art. 110. do Código Tributário Nacional;

i) os valores obtidos com a transferência dos créditos de ICMS a terceiros não têm natureza jurídica de receita, não devendo ser incluídos na base de cálculo do PIS/Pasep;

Ao final, requer o recebimento e a apreciação de sua Manifestação de inconformidade, reformando a decisão proferida pela Unidade de Origem.”

Em 22/12/2008, envia correspondência à Secretaria da Receita Federal. Solicitando a aplicação, ao caso em tela, do art. 9º, da Medida Provisória n.º 451/2008, que incluiu o inciso VII ao § 3º, do art. 1º, da Lei n.º 10.833/2003, que excluiu da base de cálculo da PIS/Pasep as receitas decorrentes de transferência onerosa, a outros contribuintes do ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996.

Como se nota da introdução, o litígio firmado refere-se a incidência da contribuição sobre os valores decorrentes de cessão de créditos de ICMS bem como o aproveitamento de créditos sobre serviços de industrialização não comprovados.

A DRJ-PA, em julgamento da Manifestação de Inconformidade, entendeu pela sua improcedência, nos termos da ementa que segue:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DO ICMS. RECEITA.

Somente a partir de 1º de janeiro de 2009 é que as receitas decorrentes de transferência onerosa do ICMS, originado das operações de exportação, passaram a ser excluídas das bases de cálculo das contribuições sujeitas ao regime da não-cumulatividade.

ÔNUS DA PROVA

O sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Nao Reconhecido”

Inconformado, o contribuinte recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nos mesmos termos de sua peça apresentada em primeira instância, defendendo a não incidência da contribuição sobre os valores de cessão de créditos de ICMS decorrentes de exportação, e a possibilidade de apuração de créditos não cumulativos relativos aos serviços tomados de industrialização por encomenda.

Pautado para julgamento em 22 de março de 2012, este Colegiado, por meio da Resolução n.º 3402-000.388, decidiu por sobrestar o processo até o julgamento pelo STF do RE n.º 606.107, que trata da incidência do PIS e Cofins sobre os valores relativos à cessão de créditos de ICMS.

Posteriormente, o processo foi novamente distribuído.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

O recurso é admissível conforme já apurado na Resolução n.º 3402-000.388.

Apesar da ação fiscal abranger outros tópicos, o litígio somente se refere à incidência de PIS/Cofins sobre os valores de cessão de ICMS para terceiros em virtude de exportação e a glosa de créditos de serviços de industrialização por encomenda não comprovados.

Sem maiores delongas, apreciam-se os temas.

### **Créditos de Industrialização por encomenda:**

Conforme se extrai do Relatório de Fiscalização, em seu item 3.4 (Apuração indevida de créditos sobre serviços de industrialização sob encomenda), o Auditor-Fiscal identificou que os créditos dessa rubrica representava um percentual considerável do total (61%), todas referentes a fornecedores optantes pelo SIMPLES, com receita quase integral decorrente de operações com a fiscalizada (81 a 87%), emissão de notas sequenciais, proximidade geográfica e a ligação de parentesco entre os sócios:

#### **“3.4 - Apuração indevida de créditos sobre serviços de industrialização sob encomenda**

A partir da análise dos DACONs, observamos que os valores de créditos registrados como sendo relativos a serviços de industrialização por encomenda totalizam parcela considerável dos créditos totais de contribuinte. Através da análise do arquivo de notas fiscais do contribuinte constatamos a existência de forte concentração de tais serviços (mais de 61%) em apenas três empresas, todas elas optantes pelo sistema SIMPLES de tributação. É importante ressaltar que a tributação das contribuições sociais (PIS/COFINS), pelo SIMPLES fica muito aquém do crédito do COFINS concedido ao

adquirente no sistema da não cumulatividade, o que pode gerar alguma espécie de elisão ou evasão fiscal, motivando um maior cuidado por parte desta fiscalização na análise de tais aquisições.

Tais empresas (REFER IND E COM DE MÓVEIS LTDA, INDÚSTRIA DE TORNEADOS BELVEDERE LTDA, C&C TORNEADOS LTDA) apresentam estreitas relações com a fiscalizada. Dentre os indícios que indicam "estreitas relações" destes fornecedores, destacam-se: (1) elevado peso da receita proveniente da fiscalizada no faturamento destes -fornecedores (entre 81% a 87%, segundo dados das declarações do Simples Nacional do ano base de 2007), conseqüentemente, emissão de notas fiscais seqüenciais; (2) proximidade geográfica e a (3) ligação de parentesco entre os sócios, conforme tabefa resumo abaixo:

CNPJ	Nome	Trbutação	Localização	% da receita proveniente da fiscalizada
06.215.219/0001-94	C&C Torneados Ltda.	Simples	Veranópolis	87,3%
91.060.939/0001-05	Industria e Comercio de	Simples	Veranópolis	81,5%
	Torneados Belvedere Ltda.			
02.044.922/0001-26	Refer Industria e Comercio de Moveis Ltda.	Simples	Veranópolis	86,1%

Em relação aos sócios das empresas, o atual sócio responsável peia empresa Móveis Roma é o Sr. Jonas António Soares, o qual também era sócio responsável da empresa Refer Industria e Comercio de Moveis Uda (até TO/12/2007). Além deste, o Sr. Giovanni Scanagatta completava o quadro societário da empresa REFER. Ressalte-se que o Sr. Giovanni Scanagatta é funcionário contratado pela Móveis Roma Ltda. desde 2005 (fls. 25-26). Por outro lado, o sócio responsável pela empresa Indústria e Comércio de Torneados Belvedere Ltda. é o Sr. Honorino Scanagatta, cujo endereço cadastrado no CPF é o mesmo do Sr. Giovanni Scanagatta.

Ainda que restem no campo dos indícios, todos os fatores acima, em conjunto, indicam a possível existência de operações simuladas com vistas a inchar ficticiamente a base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS no período.”

O Auditor destacou que, em virtude dos indícios colhidos de eventuais operações inexistentes, passou a solicitar documentação que comprovasse a efetiva transação, intimando o contribuinte, por duas vezes, para comprovar a efetiva transferência dos recursos. Entretanto, a recorrente se limitou a entregar notas fiscais e algumas cópias de recibos de transferência eletrônica de fundos e diversos canhotos de cheques supostamente vinculados ao pagamento de notas fiscais.

Não tendo sido a documentação apresentada julgada suficiente para a comprovação da efetiva existência das transações, a fiscalização realizou a glosa dos créditos.

O contribuinte, tanto em sede de Manifestação de Inconformidade como em Recurso Voluntário, apresentou argumentação relativa à possibilidade de desconto de créditos não cumulativos referentes a serviços de industrialização por encomenda, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003 (insumos).

Ocorre que este não foi o fundamento do ato praticado.

O Auditor-Fiscal não glosou os créditos por entender que os serviços de industrialização por encomenda não seriam aptos a gerar créditos não cumulativos, mas sim pela ausência de provas da efetiva transação com as prestadoras de serviços que, como destacado anteriormente, possuíam indícios de irregularidade.

Desta feita, percebe-se que a recorrente não atacou especificamente o fundamento da glosa, qual seja, a falta de prova da efetiva transação entre as empresas relacionadas.

Ora, se a fiscalização identifica indícios que coloquem sob suspeita informações prestadas à Fazenda, nada mais natural que solicitar documentos específicos que lhe permitam identificar a regularidade das transações informadas. Não sendo apresentados, em qualquer momento processual, documentos que comprovassem a regularidade das operações, especialmente tratando-se de Pedido de Ressarcimento, com ônus probatório do contribuinte<sup>1</sup>, correta a glosa realizada.

Esta foi a conclusão a que chegou este Conselho Administrativo no julgamento de crédito de IPI do mesmo contribuinte, em situação semelhante:

**“Acórdão n.º 3102-001.795**

Sessão de 19 de março de 2013

Relator: Luis Marcelo Guerra de Castro

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2004

**Créditos Decorrentes de Industrialização por Encomenda**

**Restando incontroversa a acusação de que a recorrente informara créditos decorrentes de operações não efetivas, forçoso é acatar a glosa dos créditos.**

[...]

Com efeito, o Fisco trouxe aos autos quadro indiciário que seria capaz de demonstrar que a recorrente teria "inflado" o valor dos créditos a partir da simulação de operações de industrialização por encomenda, alegadamente realizadas pela pessoa jurídica REFER IND. E COM. DE MÓVEIS.

Essencialmente, teriam sido detectados: a) uma vinculação entre as pessoas jurídicas alegadamente prestadora e tomadora dos serviços; e b) uma desproporção entre o montante dos serviços declarados e a própria atividade econômica da recorrente. Após a regular intimação para demonstrar o pagamento dos serviços, não se lograra êxito em realizar tal demonstração.

Essas são as acusações do Fisco.

**Em sentido diverso, o único fundamento pisado e repisado nas oportunidades em que a recorrente manifestou sua inconformidade e apresentou o competente recurso voluntário, seria a possibilidade de se computar industrializações por**

<sup>1</sup> "Lei n.º 13.105/2015 (e correspondente anterior):  
Art. 373. O ônus da prova incumbe:  
I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito."

**encomenda no cálculo dos créditos presumidos, disciplinados pela Lei n.º 10.276, de 2001, direito que não foi contestado pelo Fisco.”**

O recurso deve ser negado neste ponto.

**Valores de ICMS transferidos a terceiros e não incluídos como receita na base de cálculo do das contribuições:**

Neste ponto, responsável pelo sobrestamento do primeiro julgamento neste Tribunal Administrativo, o Supremo Tribunal Federal já pacificou o tema em sede de repercussão geral, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 606.107/RS, entendendo pela inconstitucionalidade da incidência das contribuições sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos do ICMS, decisão esta vinculante para este Conselho.

O tema não é novo neste Colegiado, já constando de vasta jurisprudência a respeito, como abaixo exemplifico:

**“Acórdão n.º 9303-005.312**

Sessão de 25 de julho de 2017

Relator: Rodrigo da Costa Pôssas

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS ACUMULADOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.**

Havendo decisão definitiva do STF, com repercussão geral, no sentido da não-incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins na cessão onerosa para terceiros de créditos de ICMS acumulados, originados de operações de exportação, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental, para fatos geradores anteriores à produção de efeitos da Lei n.º 11.945/2009, que expressamente previu a sua exclusão da base de cálculo.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

[...]

**O tema não é mais passível de discussão no CARF haja vista que o Supremo Tribunal Federal já decidiu a questão posta, com a devida declaração de repercussão geral**, nos termos do artigo 543-B da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, antigo Código de Processo Civil.

O Recurso Extraordinário n.º 606.107/RS, que trata da matéria, foi interposto pela Fazenda Nacional, contra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que **considerou inconstitucional a inclusão, na base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativas, dos valores dos créditos do ICMS provenientes de exportação que fossem cedidos onerosamente a terceiros.**

Em julgamento realizado pelo pleno do STF, em 22/05/2013, sob a relatoria da Ministra Rosa Weber, foi julgado o mérito, na seguinte decisão:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA.*

*CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.*

1 - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

{...}

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

**VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.**

(...)

Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o lema decidido, o art. 543-B, §3º, do CPC.”

Desta forma, deve ser dado provimento ao recurso neste ponto, devendo o crédito ser recalculado considerando a não incidência da contribuição sobre os valores recebidos decorrentes da cessão de créditos de ICMS a terceiros.

Por tudo exposto, VOTO por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para que seja concedido o crédito decorrente da não incidência da contribuição sobre os valores relativos à cessão de créditos de ICMS a terceiros.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida

