



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



**Processo nº** 13056.000104/2005-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.347 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** AGRO LATINA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

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

CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITO DE ICMS A TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO DA COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. RE 606.107/RS.

Os valores recebidos a título de cessão onerosa a terceiros de créditos de ICMS provenientes de exportação não fazem parte da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme o que restou decidido pelo STF, com repercussão geral, no julgamento do RE 606.107/RS, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, por força do art. 62, §2º, do Anexo II do RICARF.

AQUISIÇÕES DE PESSOA FÍSICA. CRÉDITO. VEDAÇÃO. COFINS.

As Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 vedam o desconto de créditos básicos da não cumulatividade relativos a aquisições de pessoa física. É vedado ao CARF desconsiderar lei sob o fundamento de sua inconstitucionalidade.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de restituição/ressarcimento, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

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

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir da incidência da COFINS os valores de transferência de crédito de ICMS, realizando novo cálculo do direito creditório.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

## Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de crédito não-cumulativo de Cofins exportação relativo ao 4º trimestre de 2004.

Conforme se extrai dos autos processuais, foi realizado procedimento fiscal no contribuinte para apuração do crédito disponível para ressarcimento nos termos da legislação vigente, constatadas, em síntese, as seguintes irregularidades:

- a) Receitas com créditos de ICMS transferidos para terceiros não incluídas na apuração da base de cálculo;
- b) Crédito vinculado a aquisições de Pessoas Físicas;
- c) Créditos referentes a despesas financeiras;
- d) Desconto de créditos de despesas classificadas como industriais;
- e) Desconto de créditos de despesas administrativas e comerciais;

Cientes do resultado da auditoria, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, à Delegacia da Receita Federal de Julgamento – RS, que, por unanimidade, entendeu pela sua improcedência, nos termos da ementa abaixo transcrita:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

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

TRANSFERÊNCIAS DE ICMS - Há incidência de Pis e Cofins na cessão de créditos de ICMS, dada a existência de uma alienação de direitos classificados no ativo circulante.

CRÉDITO - IMPOSSIBILIDADE -

Necessário que haja previsão legal para que os custos e ou despesas incorridos pela pessoa jurídica possam ser descontados do cálculo da Cofins e/ou do PIS/PASEP devidos.

Solicitação Indeferida”

Inconformada com a decisão de primeira instância, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, alegando em síntese, a impossibilidade de inclusão das transferências de crédito de ICMS na base de cálculo da Cofins, visto que não representam ingresso de receita e aumento do patrimônio líquido e, quanto aos créditos relacionados a despesas financeiras, comerciais, administrativas e industriais, defendeu que as vedações impostas pelas Leis n.º 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04 não encontram validade no ponto em que tratam de matéria reservada à lei complementar, representando flagrante desrespeito ao art. 146, III, “b” da Constituição Federal de 1988. Ainda, em relação aos créditos de aquisições realizadas de pessoa física, além do argumento da violação constitucional, defende que a própria Receita Federal tem reconhecido a possibilidade do desconto desses créditos.

Em 26/11/2019, por meio de Mandado de Notificação e Intimação, foi determinada a distribuição e inclusão em pauta do processo no CARF.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

Como já exposto em Relatório, aprecia-se Pedido de Ressarcimento de crédito de Cofins não-cumulativa (exportação) relativo ao 4º trimestre de 2004.

O julgamento acerca de crédito apurado há quase 16 anos deve se mostrar cuidadoso, especialmente pela dinâmica envolvendo o Direito Tributário, seja por meio de alteração legislativa ou de entendimento, muito se evoluiu na definição dos conceitos relativos ao tema nos últimos anos.

Nesse contexto, vale destacar a recente Decisão do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, o qual ampliou o conceito de insumos para o PIS e Cofins, rejeitando as restrições anteriormente expostas nas Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e 404/2004.

A própria Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018, cuidou de expor o atual entendimento do órgão, admitindo, em síntese, que o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço no processo produtivo da empresa.

Seguindo o entendimento judicial, firmou-se tese no sentido de que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Já o critério da relevância, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à

elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

É ciente desse entendimento que se passa a analisar o recurso ora em julgamento, primeiramente, tratando da inclusão das transferências de crédito de ICMS na base de cálculo da Cofins.

### **I – Inclusão dos créditos de ICMS transferidos à terceiros, na base de cálculo da Cofins:**

A recorrente traz em suas alegações que exporta quase a totalidade de sua produção e, por expressa disposição constitucional, as operações que destinam mercadorias para o exterior estão imunes ao ICMS, assegurando-se a manutenção e aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações anteriores, nos termos do art. 155, §2º, X, “a”, da CF/88.

Defende ainda que por força da imunidade constitucional, e em obediência ao princípio da não cumulatividade, é possível a transferência dos créditos de ICMS acumulados ao final da apuração periódica, de acordo com o previsto no art. 25 da Lei Complementar nº 87/96:

“Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.”

Tais transferências, no entendimento da recorrente, não podem ser classificadas como novo ingresso de receita, visto que representa apenas um lançamento contábil permutativo, reduzindo o “ICMS a Recuperar” com um acréscimo na conta “caixa” ou “banco”, também conta do ativo da empresa.

Este tema encontra-se atualmente pacificado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com várias decisões, inclusive em Câmara Superior, entendendo pela impossibilidade de incidência de Pis e Cofins sobre os valores relativos às cessões de créditos de ICMS.

Nesse tema, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 606.107/RS, submetido ao rito previsto no art. 543-B do antigo CPC, decidiu que é inconstitucional a

incidência do PIS e da Cofins, apuradas segundo o regime de não cumulatividade, sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência de créditos de ICMS a terceiros, conforme ementa que segue:

“EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - 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.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de "receita" constante do seu art. 195, I, "b") não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei.

Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (art. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, "a", da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III - A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, "a", da CF - cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos, imuniza as operações de exportação e assegura "a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores". Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V - O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

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, § 2ª, 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.

IX-Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2ª, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, "b", da Constituição Federal.

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

Desta feita, sendo a decisão em sede de repercussão geral vinculante aos Conselheiros do CARF nos termos do art. 62 do Regimento Interno, deve ser recalculado, neste tópico, o direito creditório que o contribuinte faz jus, excluindo os valores de transferência de créditos de ICMS da base de cálculo da Cofins.

## II – Crédito relativo a aquisições de Pessoas Físicas:

Não é tema controverso e dispensa maiores discussões. As Leis n.º 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002, foram expressas ao prever a impossibilidade de desconto de créditos não cumulativos nas aquisições realizadas de pessoas físicas:

“Lei n.º 10.883, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§3º O direito ao crédito aplica-se, **exclusivamente**, em relação a:

I – aos bens e serviços adquiridos de **pessoa jurídica** domiciliada no país.”

Percebe-se clara vedação legal expressa, sem espaço para discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Cabe destacar ainda a impossibilidade do CARF discutir a constitucionalidade de dispositivo legal e sua vinculação às leis vigentes, motivo pelo qual resta clara a impossibilidade da reversão das glosas dos créditos decorrentes de aquisições de pessoas físicas.

A recorrente tenta ainda firmar seu posicionamento trazendo ementa de Solução de Consulta da 2ª Região Fiscal sobre a possibilidade do desconto de crédito mesmo quando inexistente a incidência das contribuições na aquisição do bem.

Porém, seu argumento não merece acolhimento. Como acima exposto, não se está discutindo nesse ponto a incidência ou não sobre as aquisições realizadas, mas a simples vedação expressa do desconto de créditos quando relacionado a aquisições de pessoas físicas.

Vale constar nos autos recente decisão do CARF, Acórdão n.º 3201-006.369 que sedimenta o atual posicionamento deste Tribunal Administrativo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DE PESSOAS E PRODUTOS ACABADOS.

Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados no transporte de trabalhadores e de produtos acabados.

No caso concreto, faz jus o contribuinte aos créditos da COFINS não-cumulativa sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos, após a industrialização para seus compradores e portos onde serão exportados, por serem tais serviços de transporte essenciais para a produção e atividade do sujeito passivo - industrialização e exportação.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA. TERRA. PESSOA JURÍDICA. PRODUÇÃO. MATÉRIA-PRIMA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com arrendamento rural/agrícola de terras, de pessoas jurídicas, para produção da matéria-prima destinada à produção/fabricação dos produtos objetos da atividade econômica explorada pelo contribuinte, geram créditos das contribuições.

COFINS. BENS E SERVIÇOS. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA.

É vedada a apropriação de créditos sobre aquisições de bens e de serviços efetuadas de pessoas físicas.”

(grifou-se)

Por fim, necessário ressaltar que não cabe ao CARF o controle de constitucionalidade das normas em vigor, ainda que de forma incidental, portanto, não há que se apreciar a possibilidade de aplicação de princípio da anterioridade nonagesimal levantado em detrimento da aplicação direta de lei em vigência.

### **III – Créditos vinculados a despesas administrativas, comerciais, financeiras e industriais:**

A recorrente traz grande discussão no único sentido da impossibilidade de lei ordinária tratar da não cumulatividade, tema restrito a lei complementar, nos termos do art. 146, III, “b” da Constituição Federal.

Conclui todo o seu raciocínio destacando que é imperioso concluir que as vedações impostas pelas Leis nº 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04 não encontram fundamento de

validade no ponto em que tratam de matéria reservada à lei complementar, representando flagrante desrespeito do art. 146, III, “b” da CF/88.

Quanto aos argumentos trazidos aos autos pela recorrente, pouco a se comentar, visto tratar-se de aplicação direta de Súmula CARF, afinal, é vedado aos Conselheiros deste Tribunal Administrativo afastar a aplicação de lei vigente sob o fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 62 do RICARF e Súmula CARF nº 2:

**“Súmula CARF nº 2**

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005”

Quanto ao mérito dos créditos aqui em discussão, ainda que se decidisse por realizar de ofício a apreciação, à luz do novo entendimento acerca de insumos exposto em relatório, não há como se acolher a procedência de tais créditos. Em verdade, não há sequer como se apreciar a vinculação dessas despesas ao processo produtivo empresarial, visto que a recorrente silenciou por completo quanto a este ponto.

Ainda que buscando uma ampliação máxima do Princípio da Verdade Material, amplamente aplicado neste Conselho, não vejo possibilidade de discussão do mérito em relação a itens não citados em recurso, sem provas da sua utilização.

Este conselheiro não se furta a reconhecer a apreciação conjunta, nesta sessão, de outros processos em que existem alguns outros detalhes sobre o processo produtivo da empresa, entretanto, são processos de 5, 6 ou até 10 anos posteriores ao ora em julgamento, motivo pelo qual rejeito a possibilidade de tomar emprestado dados processuais, especialmente ante a total inércia da recorrente em provar seu direito creditório.

Por fim, cabe destacar que se trata de Pedido de Ressarcimento, portanto, cabe ao requerente o ônus da prova sobre fato constitutivo de seu direito, o que, nem de longe, ocorreu no âmbito deste processo administrativo.

**CONCLUSÃO**

Pelo exposto, VOTO por dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para que se exclua da incidência da Cofins os valores de transferência de crédito de ICMS, realizando novo cálculo do direito creditório.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida

Fl. 9 do Acórdão n.º 3402-007.347 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13056.000104/2005-33