



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 13984.720108/2010-18  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-001.800 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 16 de março de 2021  
**Recorrente** BRAZIMOVEIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITO DE ICMS A TERCEIRO. BASE DE  
CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

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.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo da contribuição para a COFINS os valores recebidos em razão da transferência de créditos de ICMS a terceiros.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves – Relator e Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mariel Orsi Gameiro, Sabrina Coutinho Barbosa, Lara Moura Franco Eduardo e Carlos Alberto da Silva Esteves (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar as vicissitudes do presente processo, reproduz-se o relatório do Acórdão recorrido:

*Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento cumulado com Declarações de Compensação, nos quais a contribuinte acima identificada pleiteia créditos da **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins** Exportação, no montante de **R\$ 75.443,67**, relativo ao segundo trimestre de 2006.*

*Na apreciação do pleito – **Despacho Decisório nº 322/2010** manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Lages/SC por reconhecer parcialmente o direito creditório postulado, ao considerar o valor de **R\$ 48.397,32** como o saldo dos créditos da **Cofins** – mercado externo ao final do segundo **trimestre de 2006**, passível de ressarcimento, após a dedução da contribuição apurada no mesmo mês.*

*As razões para o deferimento apenas parcial do direito creditório foram:*

*1 – Bens Utilizados como Insumos partes e peças de reposição destinadas à manutenção do parque fabril – afirma a autoridade fiscal que os bens correspondem a itens que, por sua natureza, não podem ser considerados insumos.*

*2 – Serviços Utilizados como Insumos os Conhecimentos de Transporte referem-se a serviço de transporte de bens que não puderam ser identificados.*

*3 – Despesas de Energia Elétrica:*

*(a) multa, juros, parcelamentos, tributos não incorporados ao preço da energia e outros pagamentos a terceiros: os valores pagos na fatura de energia elétrica não se caracterizam como insumo; foi adotado como limite para apuração de créditos o valor que seria relativo à base de cálculo do ICMS;*

*(b) regime de competência: em respeito ao regime de competência, os valores correspondentes às faturas cujas despesas foram incorridas no trimestre em análise serão considerados em seus respectivos meses de competência; os valores correspondentes às demais faturas cujas cópias também foram entregues pelo contribuinte serão desconsiderados nesta análise.*

*4 – Base de Cálculo de Créditos a Descontar Relativos a Bens do Ativo Imobilizado:*

*(a) bens não utilizados diretamente na produção, conforme relação da autoridade fiscal;*

*(b) serviços e materiais de construção.*

*5 – Participação Percentual das Receitas de Exportação:*

*(a) outras receitas – aluguel e aviso prévio: foram identificadas receitas reconhecidas pela contribuinte que não fazem parte da lista taxativa de que tratam o artigo 1º, § 3º da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 1º, § 3º da Lei nº 10.833/2003; assim, tais receitas modificam a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo em relação ao total das receitas auferidas pelo contribuinte, bem como o valor da contribuição a recolher;*

*(b) cessão de créditos do ICMS: esse tipo de operação equipara-se a verdadeira alienação de direitos e, portanto, origina receita tributável da contribuição ao PIS e da Cofins; a previsão legal para excluir tais receitas da base de cálculo das contribuições não-cumulativas somente surgiu com a Medida Provisória n.º 451, de 15 de dezembro de 2008, produzindo efeitos para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, portanto as transferências onerosas de créditos de ICMS consubstanciam receitas tributáveis das contribuições não-cumulativas e, por conseguinte, os valores correspondentes às transferências de créditos de ICMS modificam a participação proporcional das receitas decorrentes de operações com o mercado externo em relação ao total das receitas auferidas.*

*Inconformada com o reconhecimento parcial do direito creditório, a contribuinte apresenta Manifestação de Inconformidade, na qual expõem suas razões de irresignação.*

*No primeiro tópico, denominado TRIBUTAÇÃO DA CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS a contribuinte alega indevida a incidência da contribuição sobre os valores referentes ao crédito de ICMS cedido a terceiros. Explica a contribuinte que o crédito de ICMS das empresas exportadoras advém, quase em sua totalidade, das operações anteriores, ou seja, do montante de tributo pago da saída do insumo até a chegada no estabelecimento fabril. E, caso haja incidência da contribuição sobre o valor total da operação de alienação de crédito, haveria a bitributação, na medida em que tais contribuições já incidiram no momento em que foi realizada a venda do fornecedor para a recorrente.*

*A contribuinte argumenta, ainda, que:*

*[...] não há como tributar o crédito alienado porque a operação é mera mutação patrimonial.*

*Ora, no momento em que o contribuinte utiliza os créditos do ICMS, seja os alienado ou deduzindo ele não está auferindo receita hábil a compor o faturamento. Pelo contrário. Apenas está devolvendo ao seu patrimônio o custo que teve quando realizou a operação. Neste sentido, a alienação do crédito consiste tão somente em mutação patrimonial, de forma que o direito ao crédito é substituído por um montante em dinheiro.*

*[...] Destaque-se, ainda, que a Medida Provisória n.º 451/2008 veio justamente para corrigir esta imprecisão, a fim de obstar a tributação sobre esta modalidade de transferências onerosas. Esta lei até pode não ser aplicável ao presente caso, mas serve como parâmetro interpretativo para as situações que fogem de sua incidência.*

*No segundo e último tópico – PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO – a contribuinte discorda dos percentuais de receita relacionados com o mercado interno e externo utilizados pela autoridade fiscal, uma vez que foram incluídos, para fins de cálculo da proporção, receitas que fazem parte de exclusões autorizadas que não são tributadas no mercado interno. Explica que essas receitas, se consideradas no cálculo da proporção, reduzem o percentual de exportação, o que, por consequência, restringe o direito ao crédito do PIS e da Cofins para ressarcimento.*

*A contribuinte defende que as receitas incluídas não fazem parte do faturamento da empresa, ou seja, não se relacionam com a atividade da empresa e, apesar de, em tese, ser possível sua inclusão na base de cálculo das contribuições, não podem ser consideradas para fins de proporção na exportação.”*

Analisando as argumentações apresentadas pela contribuinte em sua Manifestação de Inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS) julgou-a parcialmente procedente, por decisão que possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

*DECISÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.*

*Consideram-se definitivos os ajustes efetuados na base de cálculo dos créditos a descontar relativamente aos itens que não foram expressamente contestados.*

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

*Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO.*

*No cálculo do rateio proporcional para atribuição de créditos no regime da não-cumulatividade das contribuições sociais, no montante da receita bruta total devem ser incluídas todas as receitas da pessoa jurídica sujeitas à incidência não-cumulativa e que estejam associadas ao montante de custos, despesas e encargos comuns.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 341/346), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, argumentando contra a inclusão dos valores recebidos referentes à cessão onerosa do ICMS na base de cálculo da contribuição.

É o relatório, em síntese.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3002-001.800 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13984.720108/2010-18

## Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

O cerne da lide que ainda permanece nos autos se configura como sendo a obrigatoriedade ou não da inclusão na base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS das receitas decorrentes da cessão de créditos de ICMS a terceiros. Assim, deve-se esclarecer que ocorreu, ao longo do tempo, desde a prolação do Acórdão recorrido uma mudança de entendimento do judiciário sobre esse tema.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 606.107/RS, relatado pela Ministra Rosa Weber, submetido à sistemática do art. 543-B do antigo CPC (Repercussão Geral), decidiu que é inconstitucional a incidência da contribuição para o PIS e para a COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS, conforme se constata da ementa do citado julgamento:

*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 (arts. 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, § 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.*

*IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, 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.*

(grifo nosso)

Por outro lado, o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF determina que as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática do art. 543-B do antigo Código Processo Civil, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

.....

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

Nesse diapasão, não há mais como se manter a inclusão, realizada pela fiscalização, dos valores recebidos em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS na base de cálculo da contribuição e, portanto, deve ser revertida.

Desse modo, por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo da contribuição para a COFINS os valores recebidos em razão da transferência de créditos de ICMS a terceiros.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves