



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.938861/2018-95
ACÓRDÃO	3201-012.588 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de setembro de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	WHIRLPOOL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/01/2017

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Demonstrada, de forma inequívoca, a ocorrência de omissão no acórdão embargado. Embargos acolhidos com efeitos infringentes.

COFINS – IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR

o artigo 3º da Lei nº 10.865/2004 delimitou o fato gerador da COFINS - Importação, como sendo (i) a entrada de bens estrangeiros em território nacional e (ii) o pagamento, o crédito, a entrega ou a remessa de valores a título de contraprestação por serviço prestado.

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.

Comprovada a certeza e liquidez, o crédito deve ser reconhecido.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo-se o crédito pleiteado relativamente ao valor da contribuição recolhida indevidamente na importação. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-012.587, de 15 de setembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 10880.938864/2018-29, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeté Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto[a] integral),

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Hércio Lafetá Reis (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, substituído(a)pelo(a) conselheiro(a) Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmão.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Embargos de declaração opostos pela Whirpool S.A em face do Acórdão 3201-011.299, proferido em 18/12/2023, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF. Transcrevem-se a ementa e o dispositivo de decisão integralmente:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/01/2017

REBATE. DESCONTOS CONDICIONAIS CONCEDIDOS.

Não há previsão legal para a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins de descontos condicionais concedidos.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

Deve ser afastada a hipótese de nulidade do Despacho Decisório, quando a interessada foi perfeitamente cientificada dos fatos que lhes foram imputados, teve acesso a toda documentação que serviu de fundamento para a exigência fiscal e, no exercício pleno de sua defesa, apresentou contestação de forma ampla e irrestrita, na qual revelou conhecer as razões do deferimento de seu pleito.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Relator), Márcio Robson Costa e Mateus Soares de Oliveira, que davam provimento ao recurso. A conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães não participou do julgamento por se tratar de recurso julgado pelo conselheiro relator, Pedro Rinaldi de Oliveira, na reunião de março de 2023, a quem ela sucedeu. Designados para atuar como redator ad hoc o conselheiro Hércio Lafetá Reis (Presidente) e para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes.

Conforme consta do relatório de admissibilidade:

Alega a Embargante que o julgado teria incorrido em omissão/contradição, a saber:

OMISSÃO E CONTRADIÇÃO NA ANÁLISE DA NATUREZA DA OPERAÇÃO QUE MOTIVOU INDEVIDAMENTE O RECOLHIMENTO DE PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO

- O acórdão embargado concluiu que o PIS-importação e a Cofins-importação sobre serviços eram devidos, pois a operação possuía a natureza de desconto condicional e que não haveria previsão para a exclusão da base de cálculo da COFINS-Importação ou do PIS-Importação desse tipo de operação. A conclusão do acórdão embargado só foi possível porque ele omitiu-se na análise dos argumentos apresentados pela Embargante no item II.4 de seu Recurso Voluntário, no qual demonstra a origem e detalhamento da operação efetuada, esclarecendo se tratar de rebates concedidos a empresas adquirentes de bens da Embargante. Com efeito, no item II.4 de seu Recurso Voluntário, a Embargante demonstrou que recolheu PIS-importação e Cofins-importação sobre importação de serviços, mas as remessas para o exterior não envolviam nenhum serviço, mas rebate pela aquisição de bens da própria Embargante. Fica evidente que essas razões apresentadas no Recurso Voluntário não foram levadas em consideração no julgamento, quando se verifica que o acórdão embargado somente reproduziu os fundamentos e razões de decidir apresentados pela DRJ, incorrendo nos mesmos vícios do voto anterior.

- O voto vencido omitiu-se na análise do item II.4 do Recurso Voluntário da Embargante ao tratar suas operações como importação de serviços e reproduzir quase que integralmente o acórdão da DRJ, sem enfrentar os argumentos da Embargante. Essa omissão implicou uma contradição: o acórdão embargado parte da premissa de que o recolhimento de PIS-importação e Cofins-importação sobre serviços é legítimo, mas conclui que os rebates têm a natureza de descontos condicionais sobre a venda de bens da Embargante. Ora, se a premissa (importação de serviços) é válida, o acórdão embargado deveria ter concluído pela existência de serviços importados pela própria Embargante, e não pela existência de receitas de exportação de bens. A contradição é aprofundada porque o acórdão embargado, ao concluir que os rebates seriam descontos condicionais vinculados à receita de exportação, deveria ter aplicado o artigo 149, § 2º, inciso I, Constituição e reconhecido a imunidade das receitas, de forma que não haveria se falar em tributação das referidas receitas.

OMISSÃO NA ANÁLISE DO TRIBUTO REFERENTE AO CRÉDITO PLEITEADO

- Como visto, o acórdão embargado se limitou a repetir as razões utilizadas pela DRJ para negar provimento ao Recurso Voluntário. Com isso, o acórdão incorreu em outra omissão, ao deixar de considerar o tributo correto em discussão nos presentes autos. Em diversos momentos no Recurso Voluntário, a Embargante reitera tratar-se de PER/DCOMPs transmitidos para restituição e compensação de créditos de PIS-Importação ou Cofins-Importação recolhidos sobre operação de exportação. Tais afirmações, por si só, já seriam suficientes para se reconhecer o direito creditório da Embargante, já que não há incidência desses tributos nessa operação, como já mencionado. Ocorre que o acórdão embargado insistiu no erro da DRJ, ao analisar o crédito pleiteado como se fosse decorrente de PIS e Cofins não-cumulativos domésticos, afirmando-se que, por tratar-se de descontos incondicionais, não haveria dúvidas da incidência dos tributos.

- O voto vencido do Conselheiro Relator, detalhado no acórdão paradigma, evidenciou a ocorrência do equívoco cometido pela DRJ, que foi repetido no voto vencedor.

Os embargos foram admitidos em síntese nos seguintes termos:

Com efeito, entendemos que o voto vencedor não tratou do ponto fulcral sobre o qual recaiu a defesa – a natureza jurídica do rebate seria de um pagamento atípico não tributável pela COFINS-Importação. Não haveria, no dizer da Embargante, bem ou serviço importado que ocasionasse a incidência da COFINS-Importação.

De observar que, após reproduzir tais argumentos, o Redator do voto vencedor centra a sua fundamentação, após explicar do que se trata o cashback, no fato de que a discussão sobre a sua natureza “passa pela possível caracterização dos valores bonificados como “descontos”, sejam estes condicionais ou incondicionais, particularmente quando a sua concessão estiver vinculada a determinados requisitos (volume de vendas, como nesse caso)”.

E aí prossegue, para concluir que, no caso em exame, não se trataria de desconto incondicional.

Todavia, como vimos, não é disso que tratou a defesa, mas do fato de que, consistindo em pagamentos realizados a clientes situados no exterior, não poderiam configurar fato gerador da COFINS-Importação.

Todos os argumentos declinados nos embargos decorrem, na verdade, dessa omissão (eis porque acolheremos integralmente os aclaratórios), notadamente quanto à alegação de que se deixou “de considerar o tributo correto” (“...a Embargante reitera tratar-se de PER/DCOMPs transmitidos para restituição e compensação de créditos de PIS-Importação ou Cofins-Importação recolhidos sobre operação de exportação”).

Cabe observar, outrossim, não haver propriamente uma contradição, no sentido antes esposado, aquela que se verifica entre as disposições da própria decisão. O que há aqui é só uma omissão, que se pode resumir na ausência de debate sobre a questão fulcral aduzida no recurso voluntário: a inocorrência de fato gerador da COFINS-Importação, razão pela qual a Embargante pleiteou o crédito.

Diante do exposto, com base nas razões acima expostas e com fundamento no art. 116, § 1º, do Anexo ao RICARF, ACOLHO os Embargos de Declaração.

Encaminhem-se os autos à Dipro/Cojul para as providências cabíveis, destacando-se que o Conselheiro Ricardo Sierra Fernandes não mais compõe o colegiado.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Os Embargos de Declaração do contribuinte atendem aos requisitos de admissibilidade previstos no art. Art. 116 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023, sendo admitidos para sanar omissão do acórdão embargado ante a ausência de debate sobre a questão fulcral aduzida no recurso voluntário: a inocorrência de fato gerador da COFINS-Importação, razão pela qual a Embargante pleiteou o crédito.

Nesse sentido vejamos o que aduz a Recorrente sobre a matéria:

II.4 – Da Efetiva Existência do Crédito

32. Subsidiariamente, caso se entenda que o direito creditório pleiteado pela Recorrente não estaria demonstrado – o que se admite apenas na eventualidade de o argumento anterior não ser admitido, a despeito de a autoridade fiscal ter aceito o crédito da Recorrente e o valor compensado corresponder ao mesmo valor deste –, passa-se a demonstrar a efetiva existência do direito creditório ora em discussão.

II.4.1 – A Origem do Direito Creditório da Recorrente

33. A Recorrente firmou contratos de compra e venda com três companhias distintas, Imbera S.A. de C.V. (“Imbera”), Kronen International S.A. (“Kronen”) e AB Electrolux (“Electrolux”), comprometendo-se a vender a estas compressores produzidos por sua filial (Embraco Compressor and Cooling Solutions Business Unit – “Embraco”).

34. Precipuamente, no tocante ao contrato firmado com a Imbera, conforme a “Cláusula Primeira – Do Objeto” e a cláusula 3.1 do Contrato de Fornecimento de Compressores (fls. 61-71), a Recorrente se comprometeu a vender para a Imbera, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2016, compressores e condensadores produzidos por sua filial (Embraco Compressor and Cooling Solutions Business Unit (“Embraco”).

35. Ainda, a “Cláusula Primeira – Do Objeto” e a cláusula 2.1 desse contrato determinava que a Imbera, em contrapartida, realizaria o pagamento do valor do preço estipulado pelo compressor vendido pela Recorrente.

36. Continuamente, de acordo com a “Cláusula Segunda – Das Condições Comerciais” e o Anexo do referido contrato, a Recorrente, com o intuito de estimular o desenvolvimento das relações comerciais pré-existentes entre as partes, comprometeu-se a pagar à Imbera o rebate (“bônus”), caso esta viesse a adquirir mais de 254.204 mercadorias, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2016.

37. Em razão de a Imbera ter atingido a meta estipulada, a Recorrente realizou o pagamento do rebate de 1,5% do valor líquido das compras, como estabelecido no Anexo desse contrato.

38. Assim sendo, a Recorrente emitiu, em 31/01/2017, a Credit Note n. 17/0019 (Nota de Crédito nº 17/0019 – fl. 73), no valor de US\$ 91.599,70 em favor da Imbera.

39. Por conta disso, a Recorrente realizou a remessa de US\$ 91.599,70 (R\$ 285.580,38, considerando a taxa de câmbio de 3,1177 utilizada pela instituição financeira que realizou a operação) em favor da Imbera, em consonância com o Contrato de Câmbio nº 18098633, celebrado em 31/01/2017 (fls. 75-78).

40. No que se refere ao negócio jurídico concluído com a Kronen, segundo o artigo 1 do “Supply Agreement” (Acordo de Fornecimento – fls. 80-85), firmado entre a Recorrente e a Kronen, a Recorrente comprometeu-se a vender para a Kronen, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2016, compressores produzidos por sua filial (Embraco).

41. Ainda, restou estabelecido que a Kronen, em contrapartida, realizaria o pagamento do valor do preço estipulado pelo compressor vendido pela Recorrente.

42. Continuamente, em linha com o artigo 2 do referido acordo, a Recorrente, com o intuito de estimular o desenvolvimento das relações comerciais pré-existentes entre as partes, comprometeu-se a pagar à Kronen o rebate (“bônus”), caso esta viesse a atingir a meta estipulada.

43. Em razão de a Kronen ter atingido a meta estipulada, a Recorrente realizou o pagamento do rebate de 4% do valor líquido das compras, como estabelecido no Anexo A desse acordo.

44. Destarte, a Recorrente emitiu, em 31/01/2017, a Credit Note n. 17/0016 (Nota de Crédito nº 17/0016 – fl. 87), no valor de US\$ 337.199,36 em favor da Kronen.

45. Por conta disso, a Recorrente realizou a remessa de US\$ 337.199,36 (R\$ 1.051.286,44, considerando a taxa de câmbio de 3,1177 utilizada pela instituição financeira que realizou a operação) em favor da Kronen, conforme Contrato de Câmbio nº 18098629, celebrado em 31/01/2017 (fls. 89-92).

46. Finalmente, no que se refere ao negócio jurídico celebrado com a Electrolux, como se verifica no “Rebate/Commercial Concession Commitment” (Compromisso de Concessão Comercial/Bonificação – fls. 94-96) firmado entre a Recorrente e a Electrolux, a Recorrente comprometeu-se a vender para a Electrolux, no ano de 2016, compressores produzidos por sua filial (Embraco) e, em caso de atingimento da meta estipulada, a Recorrente ficaria encarregada de efetuar o pagamento de rebate à Electrolux.

47. Continuamente, em consonância com o artigo 2 do referido acordo, a Recorrente, com o intuito de estimular o desenvolvimento das relações comerciais pré-existentes entre as partes, comprometeu-se a pagar rebate (“bônus”) para a Electrolux, caso esta viesse a atingir a meta estipulada.

48. Em razão de a Electrolux ter atingido a meta estipulada, a Recorrente realizou o pagamento do rebate, razão pela qual esta emitiu, em 31/01/2017, a Credit Note n.

17/0018 (Nota de Crédito nº 17/0018 – fl. 98), no valor de US\$ 366.283,33 em favor da Electrolux.

49. Por conta disso, a Recorrente realizou a remessa de US\$ 366.283,33 (R\$ 1.141.961,54, considerando a taxa de câmbio de 3,1177 utilizada pela instituição financeira que realizou a operação) em favor da Electrolux, segundo o Contrato de Câmbio nº 18098630, celebrado em 31/01/2017 (fls. 89-92).

50. Elucide-se que a Recorrente não repassou para os seus clientes os custos relativos às operações, ou seja, a Recorrente foi quem arcou com o custo financeiro dos tributos que incidiram sobre a remessa de tais valores, realizando o gross up sobre o valor da remessa.

51. Com efeito, a Recorrente ofereceu a totalidade do montante relativo às transferências acima mencionadas, com gross up, à tributação da COFINS-Importação, à alíquota de 7,6%, com fundamento na alínea 'b' do inciso II do artigo 8º da Lei nº 10.685/2004, e, consequentemente, realizou o recolhimento, em 31/01/2017, de R\$ 272.761,79, como se verifica do DARF anexo (fls. 100-101).

52. Ocorre que, como será demonstrado no subtópico seguinte, a remessa de valores para o exterior a título de rebate não deve ser tributada pela COFINS-Importação, o que evidencia que a Recorrente realizou o recolhimento indevido da contribuição em tela. O crédito consequente, logo, pode ser compensado com débitos vencidos ou vincendos da Recorrente.

II.4.2 – Natureza Jurídica do Rebate: Pagamentos Atípicos Não Tributáveis pela COFINS-Importação

53. Como demonstrado, o presente processo tem por objeto a remessa de valores (rebate) para empresas domiciliadas no exterior (México e Argentina), a qual foi oferecida à tributação da COFINS-Importação à alíquota de 7,6%.

54. Isso porque, quando da edição da Emenda Constituição ("EC") nº 42/2003, que inseriu o inciso IV no artigo 195 da Constituição, a União passou a deter competência para exigir o recolhimento de COFINS sobre as remessas destinadas ao exterior.

55. Por conta disso, a União Federal, exercendo a competência a ela atribuída, editou a Lei nº 10.865/2004 e passou a exigir o recolhimento da COFINS-Importação sobre as remessas de valores ao exterior. Confira-se o disposto no artigo 1º desse diploma legal:

"Art. 1º. Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º."

56. Ocorre que a CF/88 não autorizou que a COFINS-Importação incidisse sobre toda e qualquer remessa ao exterior, mas apenas sobre aquelas decorrentes da importação de bens e serviços. Assim sendo, o artigo 3º da Lei nº 10.865/2004 delimitou o fato gerador dessa contribuição, como sendo (i) a entrada de bens

estrangeiros em território nacional e (ii) o pagamento, o crédito, a entrega ou a remessa de valores a título de contraprestação por serviço prestado. Veja-se:

“Art. 3º. O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.”

57. Adicionalmente, o artigo 8º do mesmo diploma legal disciplinou a alíquota seria aplicável nesse caso. A COFINS-Importação incide às alíquotas de 9,65% sobre os bens importados e de 7,6% sobre os serviços importados. Observe-se:

“Art. 8º. As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas:

I - na hipótese do inciso I do caput do art. 3º, de:

a) 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e

b) 9,65% (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Cofins-Importação; e

II - na hipótese do inciso II do caput do art. 3º, de:

a) 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e

b) 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a Cofins-Importação.”
(g.n.)

58. A Recorrente, por um equívoco, ofereceu os rebates à tributação da COFINS-Importação à alíquota de 7,6%. Contudo, para que fosse possível tributar tais valores, a remessa ao exterior deveria se dar a título de contraprestação de serviço importado ou para o pagamento de bem estrangeiro que ingressou em território nacional.

59. A despeito de a DRJ ter entendido que os pagamentos feitos pela Recorrente seriam descontos condicionais sujeitos ao COFINS-Importação – com base na legislação da contribuição para o PIS e COFINS –, em verdade, os valores remetidos pela Recorrente não se enquadram em quaisquer das hipóteses acima elencadas. É o que se passa a demonstrar.

II.4.2.1 – Inexiste bem importado a ocasionar a incidência da COFINS-Importação

60. A primeira hipótese de incidência da COFINS-Importação prevista pelo artigo 3º da Lei nº 10.865/2004 é no caso de entrada de bens estrangeiros no território nacional (inciso I), quando a contribuição é devida à alíquota de 9,65% (artigo 8º, inciso I, alínea ‘b’, do mesmo diploma legal).

61. Todavia, os valores destinados ao exterior não se deram a título de pagamento de bem importado. Muito pelo contrário. Como já mencionado, a Recorrente exportou bens e, como forma de estímulo de incremento das relações comerciais, concedeu ao cliente estrangeiro uma redução do preço total (rebate), justificada pela elevada quantidade de mercadorias por ele adquirida.

62. Isto é, o rebate resulta apenas de um acordo comercial celebrado entre as partes para a fidelização do cliente, não havendo que se falar, em hipótese alguma, em qualquer importação realizada pela Recorrente, eis que a Recorrente não adquiriu qualquer mercadoria de seu cliente do exterior.

63. Por conta disso, não há que se falar em incidência da COFINS-Importação com fundamento no inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.865/2004.

II.4.2.2 – Inocorrência de prestação de serviço sujeita à incidência da COFINS-Importação

64. A segunda e última hipótese de incidência da COFINS-Importação elencada pelo artigo 3º da Lei nº 10.865/2004 é no caso de pagamento realizado a título de contraprestação de serviço realizado (i.e., em importação de serviço).

65. Ocorre que, no presente caso, o pagamento realizado pela Recorrente não se deu a título de contraprestação, mas sim como redução de preço para fidelização de cliente, visando a incrementar as suas atividades de exportação de mercadorias. Nada além disso.

66. Não bastasse isso, faz-se necessário esclarecer que, para que haja a prestação de um serviço, tem-se necessariamente que alguém (pessoa física ou jurídica) realize esforço (obrigação de fazer) em favor de terceiro. Nesse sentido, tem-se lição de Aires F. Barreto² e José Eduardo Soares de Mello³, respectivamente:

“O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho ‘para si mesmo’, não o é afirmar-se que se prestou serviço ‘a si próprio’. Em outras palavras, pode haver trabalho sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica. Num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem).” (g.n.)

“O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.” (g.n.)

67. Portanto, para que se caracterizasse uma prestação de serviço, seria necessário que a sociedade cliente da Recorrente tivesse realizado algo em seu favor (obrigação de fazer) da Recorrente e que ela recebesse a quantia como uma contraprestação pelo serviço prestado. No entanto, de acordo com o mencionado, a cliente estrangeira nada fez – apenas adquiriu a quantidade de mercadorias suficiente para obter uma redução no preço –, de modo que a remessa para o exterior foi concluída tão somente em razão de um acordo comercial formalizado para que as relações comerciais fossem estreitadas.

68. Assim sendo, por inexistir qualquer prestação de serviço no presente caso, não há que se falar em incidência da COFINS-Importação com fundamento no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.865/2004, razão pela qual a decisão da DRJ deve ser reformada por esse E. CARF, a fim de que seja homologada a compensação realizada.

II.4.2.3 – Recolhimento da COFINS-Importação configura pagamento indevido

69. Com base em tudo o que foi exposto, verifica-se que a remessa ao exterior (i) não ocorreu para o pagamento de mercadoria adquirida no exterior (importação de bens) (ii) nem se deu a título de contraprestação pelo serviço tomado (importação de serviço).

70. A DRJ, inclusive, confirma o entendimento de que a operação feita pela Recorrente não possui previsão legal para incidência tributária da COFINS-Importação:

“Do ponto de vista legal, tais práticas não possuem um regramento específico e, a depender de como sejam interpretadas, produzirão efeitos adversos na apuração de tributos.” (fl. 121; g.n.)

71. Por conta disso, os valores remetidos ao exterior não deveriam ter sido oferecidos à tributação da COFINS-Importação. Não obstante, como já demonstrado, a Recorrente, por um equívoco, tributou as referidas remessas à alíquota de 7,6% da COFINS-Importação.

72. Sucede-se que, a DRJ, incorrendo em erro de motivação, afirmou que os pagamentos procedidos pela Recorrente eram devidos pois a operação possuía a natureza de desconto condicional e que não haveria, com fundamento na legislação da contribuição para o PIS e COFINS, previsão para a exclusão da base de cálculo da COFINS-Importação desse tipo de operação.

73. O primeiro dispositivo utilizado pelo acórdão recorrido para justificar esse posicionamento foi o artigo 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019:

(...)

74. Referido dispositivo, por sua vez, faz referência ao artigo 26 do mesmo diploma legal:

“Art. 26. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é:

I - a totalidade das receitas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, para as pessoas jurídicas de que trata o art. 150 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, art. 54; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, caput e § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 55); ou II - o faturamento, para as pessoas jurídicas de que tratam os arts. 118 e 119 (Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014, art. 52; Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 10).”

75. Mais adiante, ainda tratando sobre a incidência da contribuição para o PIS e COFINS sobre descontos condicionais, a decisão a quo cita a Solução de Consulta COSIT nº 380/2017, que é assim ementada:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE - BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS - DESCONTOS INCONDICIONAIS -NÃO INCIDÊNCIA As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição

para o PIS/Pasep, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, §3º, inciso V, alínea “a”; IN SRF nº 51, de 1978, item 4.2 NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DOAÇÃO. VENDA. INCIDÊNCIA. Bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep sobre o valor de mercado desses bens. A receita de vendas oriunda de bens recebidos a título de doação deve sofrer a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, na forma da legislação geral das referidas contribuições.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT nº 291, DE 13 DE JUNHO DE 2017. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 538; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º e art. 3º, §2º, II; Parecer Normativo CST nº 113, de 1978; IN SRF nº 51, de 1978, item 4.2.”

76. Por fim, concluindo as suas razões que levaram à conclusão pela improcedência do crédito pleiteado, o acórdão da Manifestação de Inconformidade se vale da seguinte jurisprudência administrativa:

Dessa forma, temos a jurisprudência administrativa:

Acórdão DRJ/SDR nº 15-47500, em 09/08/2019

BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS. NATUREZA DA RECEITA RESULTANTE.

Os descontos comerciais não destacados em notas fiscais, e que dependam de evento posterior à emissão destas, devem ser considerados descontos condicionais, cuja receita deles resultante não tem natureza financeira, aplicando-se as alíquotas da Cofins regularmente incidentes sobre as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

77. Destarte, percebe-se que todos os elementos que serviram para embasar o acórdão recorrido se referem à composição da base de cálculo da contribuição para o PIS e COFINS, tributo diverso do discutido nos presentes autos, qual seja: a COFIN-Importação.

78. Destaca-se que a base de cálculo da contribuição para o PIS e COFINS é completamente diversa da base de cálculo da COFINS-Importação. Enquanto as primeiras incidem sobre a receita auferida pelo contribuinte⁴, a segunda incide sobre o valor aduaneiro, quando ocorre a importação de bens, ou o “valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do IRPJ, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições incidentes na importação”, quando ocorre a importação de serviço⁵.

79. Ora, não há semelhança entre a contribuição para o PIS e COFINS, e a COFINS-Importação, seja quanto ao fato gerador, seja quanto à base de cálculo. Não por outra razão, esses tributos possuem disciplina normativa própria. Assim, não poderia a DRJ, para fundamentar um entendimento sobre a COFINS-Importação, utilizar embasamento exclusivo de tributos estranhos ao processo e decidir, com base nisso, manter a glosa dos créditos.

80. Ressalte-se que a DRJ levantou o tratamento tributário de tributos diversos justamente porque a operação realizada pela Recorrente não sofre a incidência da

COFINS-Importação, uma vez que, como demonstrado exaustivamente nos tópicos anteriores, os valores remetidos ao exterior não compõem a base de cálculo dessa contribuição.

81. Não se alegue, ainda, que a Recorrente não teria direito ao crédito ora pleiteado, na medida em que ela assumiu o ônus financeiro relativo à tributação. Isso porque, a Recorrente ofereceu o montante relativo à remessa ao exterior, com gross up, à tributação da COFINS-Importação, de modo que a Recorrente cumpriu com o disposto no artigo 166 do CTN6, sendo parte legítima a reivindicar o direito creditório.

82. Desta feita, resta caracterizado o recolhimento indevido da COFINS-Importação, de modo que, outrossim, evidencia-se o direito creditório da Recorrente pleiteado na DCOMP, sendo de rigor, portanto, a reforma do acórdão recorrido e a homologação integral da compensação pleiteada pela Recorrente.

Depreende-se da análise dos autos razão assistir a Embargante, a remessa de valores para o exterior a título de rebate não deveriam ter sido tributadas pela COFINS-Importação, de fato o artigo 3º da Lei nº 10.865/2004 delimitou o fato gerador da referida contribuição, como sendo (i) a entrada de bens estrangeiros em território nacional e (ii) o pagamento, o crédito, a entrega ou a remessa de valores a título de contraprestação por serviço prestado.

Nesse sentido reproduzo as razões adotadas pelo relator *ad hoc* do voto vencido:

Com relação à matéria principal dos autos, conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, comprovada a certeza e liquidez, o crédito deve ser reconhecido.

Neste caso em concreto, a turma julgadora antecedente tratou como se Cofins não-cumulativo fosse, quando na verdade o crédito possui origem no pagamento indevido de Cofins-Importação, com base de cálculo própria prevista na Lei nº 10.865/2004, mas precisamente nos Art. 1.º e 3.º, reproduzidos a seguir:

DA INCIDÊNCIA

Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

§ 2º Consideram-se também estrangeiros:

I - bens nacionais ou nacionalizados exportados, que retornem ao País, salvo se:

- a) enviados em consignação e não vendidos no prazo autorizado;
- b) devolvidos por motivo de defeito técnico para reparo ou para substituição;
- c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;
- d) por motivo de guerra ou de calamidade pública; ou e) por outros fatores alheios à vontade do exportador;

II - os equipamentos, as máquinas, os veículos, os aparelhos e os instrumentos, bem como as partes, as peças, os acessórios e os componentes, de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno pelas empresas nacionais de engenharia e exportados para a execução de obras contratadas no exterior, na hipótese de retornarem ao País.

(...)

DO FATO GERADOR

Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

§ 1º Para efeito do inciso I do caput deste artigo, consideram-se entrados no território nacional os bens que constem como tendo sido importados e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira.

§ 2º O disposto no § 1º deste artigo não se aplica:

I - às malas e às remessas postais internacionais; e II - à mercadoria importada a granel que, por sua natureza ou condições de manuseio na descarga, esteja sujeita a quebra ou a decréscimo, desde que o extravio não seja superior a 1% (um por cento).

§ 3º Na hipótese de ocorrer quebra ou decréscimo em percentual superior ao fixado no inciso II do § 2º deste artigo, serão exigidas as contribuições somente em relação ao que exceder a 1% (um por cento)."

Vejam que não há previsão de incidência de Cofins-Importação nas operações de venda de bens ao exterior, de exportação de bens e, conforme demonstrado pelo pagamento do DARF Código 5442 (Cofins-Improtação) de fls. 100 e 101 e dos Contratos de Fornecimento de Compressores ao exterior de fls. 60.

Embora a natureza jurídica do rebate pago pela Embargante, a meu ver, verse sobre valores bonificados como se fossem descontos condicionais concedidos (tendo em vista que só serão concedidos os rebates se atingidas determinadas metas de compras pelos clientes ao longo de determinado período) a remessa de tais valores para o exterior não deve sofrer a incidência do Cofins-Importação por

não corresponder a pagamento em razão de entrada de bens estrangeiros em território nacional, tampouco a pagamento de contraprestação por serviço prestado.

Como bem destacado pela embargante, no caso dos autos, para que se caracterizasse uma prestação de serviço, seria necessário que a sociedade sua cliente tivesse realizado algo em seu favor (obrigação de fazer) e que ela recebesse a quantia como uma contraprestação pelo serviço prestado. no entanto, conforme comprovado nos autos, a cliente estrangeira nada fez – apenas adquiriu a quantidade de mercadorias suficiente para concessão dos rebates.

Sendo assim, o pagamento da cofins – importação em tal operação configura pagamento indevido, origem do crédito pleiteado.

Desse modo, uma vez que restou devidamente comprovado nos autos a certeza e liquidez do crédito pleiteado, foi inadequada a análise da turma julgadora antecedente, que justificou o seu não reconhecimento apenas com base na tese do desconto condicional, pois não aplicável ao cofins-importação, em razão da completa disparidade da base de cálculo e do regime de incidência.

Diante do exposto, acolho os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário e reconhecer o crédito pleiteado relativamente ao valor da contribuição recolhida indevidamente na importação.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, para dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo-se o crédito pleiteado relativamente ao valor da contribuição recolhida indevidamente na importação.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator