



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11020.919723/2011-23
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-009.382 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2020
Recorrente INTERNATIONAL INDUSTRIA AUTOMOTIVA DA AMERICA DO SUL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

RECEITA DE EXPORTAÇÃO EFETUADA POR EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

A empresa comercial exportadora não pode aproveitar créditos relativos a insumos nas aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação.

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. JURISPRUDÊNCIA VINCULANTE DO STF. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE.

Conforme decidido pelo STF, no RE nº 627.815/PR, com Repercussão Geral (o que vincula este Colegiado, a teor do art. 62 § 2º, do RICARF), consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, portanto imunes à incidência das contribuições sociais, conforme art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA Sobre a receita de revenda de produtos constantes dos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, efetuada por pessoa jurídica fabricante das máquinas e veículos indicados no art. 1º da Lei, serão aplicadas as alíquotas de contribuições previstas no inciso II do caput de seu art. 3º.

DEVOLUÇÕES DE VENDAS As devoluções de vendas geram créditos das contribuições, que comporão a apuração das contribuições devidas, razão pela qual, no regime não cumulativo, não cabe deduzi-las da receita bruta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para considerar as variações cambiais ativas como receitas decorrentes de exportação.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Candido Brandao Junior, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Semiramis de Oliveira Duro, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Visando à elucidação do caso, adoto relatório do constante do **Acórdão 04-39.314 - 2ª Turma da DRJ/CGE** (fl. 405/414):

Trata o processo de manifestação de inconformidade de f. 259, contra o despacho decisório de f. 225, que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado na declaração de compensação número 01147.72682.060807.1.5.09-8902, f. 06, relativo a COFINS Não Cumulativo Exportação do Período de Apuração 01/01/2007 a 31/03/2007, em razão de ajustes nos valores das receitas de exportação de mercadorias recebidas para esse fim específico; das receitas de variações cambiais ativas; das receitas de revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica; no rateio de devolução de vendas e de divergência de informações contidas no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais.

O valor do direito creditório pleiteado foi de R\$ 2.807.446,11 e o valor deferido foi de R\$ 2.173.903,72.

A ciência do despacho decisório se deu em 29/02/2012, conforme aviso de recebimento postal de f. 256, e a manifestação de inconformidade de f. 259, cujas razões serão apreciadas no voto a seguir, foi protocolizada em 09/03/2012, requerendo ao final o recebimento desta Manifestação em todos os seus efeitos, afastando-se integralmente as razões de parcial indeferimento dos créditos, homologando-se integralmente as decorrentes compensações.

Protesta-se pela complementação dos elementos de prova que se entender necessários, bem como reitera o protesto pela posterior juntada do instrumento de procuração do advogado subscritor.

Analisada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou improcedente, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

RECEITA DE EXPORTAÇÃO EFETUADA POR EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

A empresa comercial exportadora não pode aproveitar créditos relativos a insumos nas aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA Sobre a receita de revenda de produtos constantes dos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, efetuada por pessoa jurídica fabricante das máquinas e veículos indicados no art. 1º da

Lei, serão aplicadas as alíquotas de contribuições previstas no inciso II do *caput* de seu art. 3º.

DEVOLUÇÕES DE VENDAS As devoluções de vendas geram créditos das contribuições, que comporão a apuração das contribuições devidas, razão pela qual, no regime não cumulativo, não cabe deduzi-las da receita bruta.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Foi apresentado Recurso Voluntário às fls. 430/430, cujos questionamentos serão analisados no voto.

É o relatório.

Tendo em conta as similaridades, o mesmo relatório será utilizado para os Processos no. 11020.720012/2009-89, 11020.919719/2011-65, 11020.919721/2011-34, 11020.919723/2011-23, 11020.919724/2011-78, 11020.919728/2011-56, 11020.919730/2011-25, 11020.919718/2011-11, 11020.919720/2011-90, 11020.919722/2011-89, 11020.919725/2011-12, 11020.919726/2011-67, 11020.919727/2011-10 e 11020.919729/2011-09.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido

Analisaremos cada um dos pontos constantes do Recurso Voluntário.

1. Receita de exportação efetuada por empresa comercial exportadora

A autoridade fiscal procedeu à exclusão, do valor das receitas de exportações as correspondentes ao código fiscal de operação CFOP 7.501, que corresponde às operações de exportação de mercadorias adquiridas especificamente para essa finalidade. Segundo a Recorrente, essas operações são de exportação e, portanto, seria descabida a exclusão procedida pela autoridade fiscal.

Concluiu-se na decisão de piso que não assistia razão à Recorrente porque as receitas decorrentes das vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação não estão sujeitas ao pagamento da contribuição e refere-se ao art. 6º, incisos I, III e § 1º, 2º, 3º e 4º da Lei no. 10.833, de 2003.

Esclareceu-se na decisão *a quo* que a legislação mencionada permite a manutenção de crédito apurado na forma de seu art. 3º da Lei no. 10.833, de 2003, especificando a forma de sua utilização pela pessoa jurídica vendedora – que, no presente caso, refere-se àquela que vier a vender mercadorias a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação.

Dessa forma, quando o fornecedor efetua vendas à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, as receitas correspondentes (auferidas pelo fornecedor) são desoneradas da incidência da referida contribuição e, portanto, não se faz jus à exclusão dessa receita pela comercial exportadora.

Não é outro o entendimento que se tem neste CARF, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Indicamos algumas decisões:

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

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

(...)

DESPESAS DE FRETES. MERCADORIA ADQUIRIDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. É expressamente vedado pela legislação tributária o aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, calculado sobre os custos de aquisições de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação, por parte da comercial exportadora, assim como sobre os respectivos fretes e demais despesas não vinculadas às exportações de produtos próprios. (Acórdão nº 9303-009.670 – CSRF / 3ª Turma, de 16 de outubro de 2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

COMERCIAL EXPORTADORA. CRÉDITO DE PIS NAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. Por expressa vedação do art. 6º, §4º da Lei 10.833/2003 não geram crédito da não-cumulatividade do PIS em receitas de exportação. (Acórdão nº 3003-000.795 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária, de 12 de dezembro de 2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

COMERCIAL EXPORTADORA. CRÉDITO DE PIS NAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. Por expressa vedação legal não poderá creditar-se da não-cumulatividade do PIS em receitas de exportação. (Acórdão nº 3003-000.662 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária, de 25 de outubro de 2019)

Diante do exposto, verifica-se que não assiste razão à Recorrente e se propõe manter o entendimento da decisão recorrida neste ponto.

2. Receitas de variações ativas

Também foram excluídas, no Auto de Infração, o valor das receitas de exportações, receitas de variações cambiais ativas, com base no artigo 9º, da Lei 9.718 de 1988.

A Recorrente defende que tais receitas cambiais são receitas de exportação e, por esse motivo, não poderiam ser oneradas com a contribuição em pauta.

A decisão de piso segue na mesma esteira do Auto de Infração, concluindo pela manutenção do entendimento da fiscalização.

No entanto, nesta matéria há orientação jurisprudencial do STF, com repercussão geral e, portanto, vinculante para este CARF. Reproduzimos trecho do Acórdão nº 9303-010.048 – CSRF / 3ª Turma, cujo entendimento adotamos integralmente:

No **mérito** (incidência da Cofins sobre as Variações Cambiais Ativas), não cabe mais discussão a respeito, pois existe decisão vinculante do STF (a teor do art. 62, § 2º, do RICARF), no RE nº 627.815/PR, com Repercussão Geral (Relatora Ministra Rosa Weber, Dje 01/10/2013, transitada em julgado em 14/10/2013), considerando-as como receitas decorrentes de exportação, portanto imunes, conforme art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/2001:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

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 - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III - O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do *leading case*, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, 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.

À vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

Dessarte, propõe-se dar provimento ao Recurso Voluntário em relação a esta matéria.

3. Revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica

Em relação a este item, a Recorrente apresentou afirmações na Manifestação de Inconformidade que se contradizem com o Recurso Voluntário. Vejamos:

Da Manifestação de Inconformidade (fls. 258/266) constam as seguintes asseverações (fl. 263/264):

Como se sabe, a referida norma instituiu regime diferenciado de incidência do PIS/COFINS, para as operações realizadas por produtores e/ou importadores de veículos e autopeças, de forma a concentrar a incidência às fases iniciais de circulação, estabelecendo a alíquota de 0% para as fases seguintes, realizadas por atacadistas ou varejistas.

No caso dos autos, a requerente, além de montadora de veículos caminhões, é fabricante de autopeça (motores).

Desta forma, em se tratando de operações que envolvam autopeças, em face ao princípio hermenêutico da especialidade, **devem ser aplicadas as disposições do artigo 3º da Lei nº 10.485/2002, e não as de seu artigo 1º**, como pretendido pela r. Decisão. Ou seja, se a empresa for apenas montadora de veículos, incidem as regras do artigo 1º.

No entanto, se a empresa, além de montadora, **for também produtora de autopeças, devem ser observadas as regras do artigo 3º**. Na hipótese ora examinada, como se trata de revenda de autopeças, adquiridas em operações que anteriormente se submeteram ao regramento do inciso I do mesmo artigo 3º, à operação de revenda aplica-se à alíquota de 0%, razão pela qual não pode ser admitido o procedimento de "compensação" impropriamente efetuado pela r. Decisão. (grifamos)

No entanto, do Recurso Voluntário constam ponderações em sentido diverso:

A decisão ora recorrida não aceitou a, por assim dizer, divisão das operações da Recorrente, na medida em que **enquadra todas as suas operações como de venda por fabricante**. Entretanto, conforme o art. 127, II do Código Tributário Nacional, os atos e fatos que dão origem às obrigações tributárias das pessoas jurídicas são considerados segundo o domicílio fiscal de cada estabelecimento, o qual adquire personalidade jurídica com a inscrição no CNPJ.

Segundo, ainda, jurisprudência consolidada, para fins tributários, a matriz e as filiais são considerados estabelecimentos autônomos, com personalidade jurídica distinta.

Posto isto, considere-se que o § 2º do art. 3º da Lei 10.485/02 menciona a redução à zero relativamente à receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista. Ora, as operações em discussão se deram em estabelecimento atacadista, voltado ao abastecimento da rede de concessionárias dos caminhões fabricados por outro estabelecimento da empresa.

Assim, individualmente considerado o estabelecimento atacadista (CNPJ 02.162.259/0006-79) e não havendo naquele local qualquer operação de industrialização, o correto enquadramento se dá no referido §2º do art. 3º. (grifamos)

Portanto, na Manifestação de Inconformidade a Recorrente defende sua posição de fabricante, mas no Recurso Voluntário afirma o contrário.

Tendo em conta a contradição apresentada, a falta de elementos para afastar uma afirmação da própria Recorrente considerada na decisão de piso.

Ademais, conforme se verifica no Relatório Fiscal, a própria autuação em relação às receitas de revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica baseou-se em informações prestadas pela própria Recorrente e de forma incompleta (fls. 230/231):

Pela análise das informações prestadas pelo contribuinte, aduz que a empresa tributou à alíquota zero as receitas auferidas com as vendas a comerciantes atacadistas ou varejistas, de autopeças relacionadas nos Anexos 1 e II da Lei no 10.485, de 2002. Porém, deve-se estar atento a exceção do parágrafo 6º, do artigo 3º, da Lei no 10.485/2002 que determina a aplicação das alíquotas 2,3% para PIS/Pasep e 10,8% para COFINS à pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos, relacionados no artigo 10 da Lei 10.485/2002.

(...)

Solicitou a empresa a justificativa dos valores informados nas fichas 7B/17B linha 9 Receita Tributada à alíquota zero - Revenda de Produtos Sujeitos a Tributação Monofásica, em resposta a empresa alega se tratar de produtos enquadrados no anexo I

e II da lei 10.485/2002, informando, inclusive, que não foram efetuados créditos na entrada destes produtos.

Com base nas informações prestadas e considerando que a empresa é fabricante dos produtos relacionados no art. 10 da Lei 10.485/2002, reconstituiu-se a tributação sobre a receita auferida nas alíquotas 10,80% COFINS e 2,3% PIS, bem como, recalcula-se o crédito relativo a entrada destes produtos nas alíquotas 7,6% COFINS e 1,65% PIS.

Contudo, vamos considerar as afirmações constantes do Recurso Voluntário. Neste, a Recorrente retomou seus argumentos de que o estabelecimento/a filial não tem como atividade a produção ou industrialização.

Observando a previsão legal, §6º, art. 3º, da Lei nº 10.485, de 2002, não trata de filial ou estabelecimento, mas de pessoa jurídica. O conceito de estabelecimento, muito bem evidenciado pela Recorrente em sua peça de Recurso é importante para outras situações em que a legislação, especialmente do ICMS e do IPI, faz referência especificamente a este. No caso em pauta, a legislação é muito clara ao fazer menção a “pessoa jurídica”, vejamos:

§ 6º Na hipótese de a **pessoa jurídica** fabricante dos produtos relacionados no art. 1º desta Lei revender produtos constantes dos Anexos I e II desta Lei, serão aplicadas, sobre a receita auferida, as alíquotas previstas no inciso II do **caput** deste artigo. (grifou-se)

Dessa forma, conclui-se que não assiste razão à Recorrente e se propõe manter o entendimento da decisão de piso neste aspecto.

4. Rateio de devolução de vendas

A Recorrente adotou o critério de deduzir das receitas de vendas as devoluções, para o rateio dos custos, despesas e encargos comuns entre as operações de exportação e vendas no mercado interno.

No Recurso Voluntário a Recorrente pede que sejam consideradas as razões constantes do item 8 da Manifestação de Inconformidade, onde defende sua posição por meio de cálculos exemplificativos, mostra que, na sua ausência, o percentual de exportações sobre o total de vendas seria, a seu ver, indevidamente reduzido.

No entanto, acompanhamos a decisão de piso na conclusão de que, em que pese o argumentado, não possui razão a interessada.

Isso porque, as vendas canceladas não integram a base de cálculo das contribuições, sendo deduzidas dentro do próprio mês. Já para devoluções, é prevista a apuração de créditos, via de regra em meses subsequentes, uma vez que o valor da venda devolvida sofreu a incidência da contribuição. A base legal deste entendimento, citada na decisão de piso é o artigo 3º, VIII, da Lei 10.833/2003.

Portanto, conforme se observou na decisão a quo, a possibilidade de ressarcimento e compensação prevista na Lei 10.833, de 2003, art. 6º, refere-se aos créditos associados à receita de exportação.

Conforme consta da decisão recorrida, os créditos são apurados separadamente, entre mercado interno e exportação, e a possibilidade de rateio do art. 3º, § 8º combinado com art. 6º, § 3º da mesma Lei refere-se aos custos, despesas e encargos comuns.

No caso da devolução de venda, concluímos na esteira da decisão da DRJ, o crédito é específico em relação à contribuição apurada na operação, portanto, decorrente do mercado interno. São estas as operações, para as quais foi apurada a contribuição, cujas devoluções são passíveis de creditamento e, portanto, vinculadas diretamente ao mercado interno.

Portanto, propõe-se manter integralmente o entendimento da decisão de piso neste ponto.

5. Divergências entre valores informados no DICON e PER/DCOMP

Em relação a essas divergências, a Recorrente informou no Recurso Voluntário que:

Relativamente às divergências apontadas no item 2.1 VALORES INFORMADOS NO DICON E PER/DCOMP, a Requerente está concluindo a conciliação dos valores informados na DICON com os constantes de seus registros contábeis e, caso fique evidenciada a incorreção dos valores apuradas no procedimento fiscal, acostará as correspondentes comprovações, em relação às quais não há que falar em preclusão, em face ao Princípio da Verdade Real.

Caso constate a procedência dos valores, providenciará o pagamento dos tributos compensados, na proporção da glosa.

Naturalmente que o seu direito de apresentar provas e questionar já se encontra precluso, de forma que se propõe negar provimento ao Recurso Voluntário neste item.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, proponho dar parcial provimento ao recurso voluntário para considerar as variações cambiais ativas como receitas decorrentes de exportação.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora