



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11543.001297/2005-22
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.865 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria PER - COFINS
Recorrente CIA. IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 20/10/1992 a 10/09/1997

Ementa:

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRAZOS. LEI COMPLEMENTAR 118/2005. RE 566.621/RS-RG.

Conforme a Lei Complementar nº 118/2005 e o entendimento do STF no RE nº 566.621/RS, de reconhecida repercussão geral, as disposições do artigo 3º da lei complementar, que modificam a orientação que então era dada pelos tribunais, de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, são aplicáveis apenas às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

RESTITUIÇÃO. VIA ADMINISTRATIVA. PRAZO. SÚMULA CARF 91.

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 20/10/1992 a 10/09/1997

COFINS. TRATAMENTO EXCEPCIONAL. IMPORTADORES. TERCEIROS. FUNDAP. MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001.

O tratamento excepcional, em relação à COFINS, para as *trading companies* do Espírito Santo beneficiárias do FUNDAP, nas importações destinadas a terceiros, passou a existir somente com Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que instituiu disciplina tributária e aduaneira para o que denominou de importações “por conta e ordem”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, que indicou a intenção de apresentar declaração de voto, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. O Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves atuou em substituição ao Conselheiro Robson José Bayerl, que se declarou suspeito.

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre o pedido de **restituição** de fl. 3¹, no valor de R\$ 141.360.637,42 (conforme tabela de fls. 21 a 24), por recolhimento indevido de COFINS, de setembro de 1992 a setembro de 1997, em função de exclusão das operações realizadas por conta e ordem de terceiros, com fundamento na Lei nº 9.718/1998 e no artigo 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e no Parecer PGFN/CAT nº 1.316/2001.

No Parecer SEORT nº 501/2005 (fls. 116 a 121), narra a fiscalização que: (a) o artigo 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 equiparou a pessoa jurídica contratante ao importador, para apuração da contribuição em análise, tendo a Receita Federal, sobre o tema, editado a Instrução Normativa SRF nº 75/2001; (b) tais normas entraram em vigor e produziram efeitos a partir de 2001, estabelecendo requisitos para a aplicação dos novos ditames, não retrocedendo a fatos geradores anteriores; e (c) considerando o lapso entre a data do pedido de restituição (07/06/2005) e os recolhimentos nele considerados devidos (de 1992 a 1997), houve ainda decadência, conforme artigo 168, I do Código Tributário Nacional (CTN). E, com base em tal parecer, o pedido foi indeferido por impossibilidade de aplicação do artigo 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, e por decadência, pelo **despacho decisório** de fl. 122, em 27/07/2005.

Após ciência do despacho, em 29/08/2005 (AR à fl. 123), a empresa apresenta **manifestação de inconformidade** em 28/09/2005 (fls. 126 a 152), na qual alega, em síntese, que: (a) a unidade local adotou a tese quinquenal para a decadência, em desconformidade com o posicionamento externado pelo STJ (tese decenal); (b) seu pedido não tinha por fundamento retroagir o disposto no artigo 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, mas reconhecer que os valores que recebeu por importação de mercadorias por conta e ordem de terceiros jamais poderiam ter sido considerados como base de cálculo das contribuições

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

incidentes sobre o faturamento, pois não são remuneratórios de sua atividade de intermediação, na linha do que se entendeu no Parecer PGFN/CAT nº 1.316/2001, que entende que a importação por conta e ordem de terceiros já era juridicamente possível antes de 2001; e (c) os requisitos estabelecidos em 2001 constituem meras obrigações acessórias cujo descumprimento converte-se em obrigação principal relativamente às penalidades pecuniárias cabíveis, e tais obrigações acessórias somente se aplicam para o futuro, e as inovações da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 se resumem à equiparação a estabelecimento industrial e à atribuição de responsabilidade solidária.

Em 30/06/2008, ocorre o **juízo de primeira instância** (fls. 205 a 235), no qual a DRJ decide, unanimemente, pela manutenção do indeferimento do direito de crédito, sob os seguintes fundamentos: (a) é correto o entendimento externado no despacho decisório sobre a decadência, com prazo de cinco anos contado na forma do artigo 168, I do CTN, pois o pagamento antecipado extingue o crédito, ainda que sob condição resolutória, tendo a questão sido superada pelo artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, de aplicação retroativa; (b) ainda que se acate a tese da empresa, restariam decaídos créditos de diversos períodos demandados, e há recolhimentos que correspondem a guias de depósitos judiciais, e não a pagamentos; (c) as operações realizadas foram por conta própria, considerando que a propriedade da mercadoria é da empresa requerente, e a venda (necessária para obtenção de benefício do FUNDAP) decorre de atividade normal da empresa, que é importadora e desembaraça as mercadorias; (d) ainda que as receitas decorressem de prestação de serviços, não haveria previsão legal para sua exclusão da base de cálculo da contribuição; (e) a empresa não apresenta qualquer documentação (notas fiscais ou registros contábeis) relativa à composição de sua receita mensal, não demonstrando serem as receitas a eles vinculadas decorrentes das operações objeto do pedido; e (f) somente a partir da alteração normativa de 2001 passou a haver base legal para o tratamento diferenciado às importações por conta e ordem, não sendo o parecer da PGFN vinculante para a RFB, vez que este não foi ratificado pelo Ministro da Fazenda.

Cientificada da decisão de piso em 18/05/2009 (AR à fl. 241), a empresa interpôs **recurso voluntário** (fls. 242 a 274), em 16/06/2009, basicamente reiterando os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, agregando que: (a) a jurisprudência do STJ sedimentou que o comando do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 não tem caráter retroativo; (b) o caso em análise não trata de importações por conta própria, reiterando-se a necessidade de aplicação, ao caso, do disposto no Parecer PGFN/CAT nº 1.316/2001, com o qual pareceu discordar o julgador de piso, em que pese ter a RFB invocado tal parecer nas normas infralegais elaboradas em 2001; e (c) não cabia à DRJ manifestar-se originariamente sobre a ausência de demonstração dos pagamentos, estando toda a documentação e a contabilidade à disposição da RFB, pela empresa, importando tal ato em cerceamento de defesa, ou em necessidade de diligência, para que se esclareçam as questões fáticas atinentes ao pedido.

Em 19/05/2016 o processo foi a mim distribuído, não tendo sido indicado para pauta nos meses novembro e dezembro de 2016, por estarem as sessões suspensas por determinação do CARF. O processo, derradeiramente, não foi indicado para o mês de janeiro de 2017, por ser a pauta mera reprodução da referente ao mês de outubro de 2016, que também teve a sessão suspensa por determinação do CARF. E foi indicado para a pauta de fevereiro de 2017, mas não incluído, pelo presidente, em função do volume de processos a julgar.

Em março, abril e maio de 2017, o processo foi retirado de pauta por falta de tempo hábil para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

São dois os fundamentos que nortearam o indeferimento do direito de crédito pela unidade local da RFB, bem explícitos à fl. 122:

DESPACHO DECISÓRIO n.º: 11543.001297/2005-22

Estando de acordo com o parecer do Serviço de Orientação e Análise Tributária desta Delegacia, face à inaplicabilidade do disposto no art. 81 da Medida Provisória 2.158-35 aos fatos geradores ocorridos em período anterior ao de sua vigência, sendo, portanto, inconsistente a alegação de pagamento indevido ou a maior, e, também pela ocorrência da decadência do direito de repetição de indébito por força do art. 168 do Código Tributário Nacional, INDEFIRO o pedido de restituição formulado nestes autos por CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX., CNPJ 28.163.699/0001-20, e, desde logo, DEIXO DE HOMOLOGAR qualquer compensação de tributos federais com o crédito alegado e não reconhecido neste processo.

Como se percebe do excerto transcrito, na motivação externada para o indeferimento sequer foi necessária a quantificação do crédito, visto que os obstáculos levantados se referiam à própria existência do direito de crédito. Daí não ter a unidade local examinado os comprovantes de pagamento, ou notas fiscais/contabilidade.

A DRJ deveria ter analisado (e efetivamente analisou) os dois fundamentos da negativa de crédito, e, apenas se superados tais fundamentos, retornado os autos à unidade local da RFB, para que procedesse à quantificação, havendo dúvidas sobre tal tema. Ocorre que, de fato, a DRJ, além de não afastar nenhum dos argumentos existentes para o indeferimento do crédito, acabou por manifestar-se sobre matéria que, até aquele momento, não era contenciosa, nos autos: a quantificação do crédito. A decisão da DRJ, ao tratar de tal matéria, distanciou-se do despacho decisório, e já não estava a julgar o processo, mas a conjecturar, a endossar seus argumentos com elementos inovadores. Neste voto, portanto, ignorar-se-á a manifestação da DRJ sobre a quantificação do direito de crédito, por entender-se que tal manifestação não refletia ato de julgamento (pois se posicionava sobre tema que não era controverso).

Deve a presente análise, assim, restringir-se aos fundamentos para o indeferimento do direito de crédito pela unidade local da RFB. E, se e somente se, afastados tais fundamentos, verificar, eventualmente, mediante demanda de diligência, por parte da referida unidade local, a quantificação do direito de crédito.

Do prazo para pedir restituição

A fiscalização entende que o prazo para pedir restituição é de cinco anos do pagamento, conforme artigo 168, I do CTN, em raciocínio endossado pela DRJ com a publicação da Lei Complementar nº 118/2005, que, em seu artigo 3º, de efeito retroativo, teria esclarecido a matéria. E a empresa sustenta que lhe socorre o entendimento do STJ, pela chamada “tese dos dez anos” (que soma aos cinco anos do pagamento mais cinco referentes ao prazo de homologação tácita), e que não teria sido afetado retroativamente pela Lei Complementar nº 118/2005.

A citada Lei Complementar nº 118/2005, publicada em 05/02/2005, em seus artigos 3º e 4º, dispõe:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. (grifo nosso)

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.621/RS, com reconhecida repercussão geral, enfrentando argumentos idênticos aos que aqui constam na peça de defesa administrativa (referentes a segurança jurídica, irretroatividade, direito adquirido, posicionamento do STJ à época, e contagem quinquenal ou decenal a partir do pagamento), decidiu que o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 não poderia ser aplicado retroativamente, como estabelecia a parte final do artigo 4º da mesma lei, devendo ser aplicado o prazo reduzido para repetição ou compensação de indébitos aos processos ajuizados a partir de 09/06/2005, conforme a parte inicial do referido artigo 4º:

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. (...). Afastando-se

*as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. **O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos.** (...). Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se **válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.** Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido. (RE 566621, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-02 PP-00273 RTJ VOL-00223-01 PP-00540) (grifo nosso)*

Ou seja, a segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005 não seria aplicável, no entender vinculante do STF, a casos em que houvesse ajuizamento de ação judicial até 08/06/2005. A partir do dia 09/06/2005, já seria totalmente aplicável o mesmo comando legal.

Verificando-se os autos, percebe-se que, como relatado, o pedido de restituição administrativo é datado de 07/06/2005 (fl. 1), dia em que ainda estava sujeito, segundo a suprema corte brasileira, à contagem decenal então consagrada pelo STJ, como sustentou a recorrente.

Tal entendimento do STF vincula os julgamentos desta corte administrativa, tendo em vista o artigo 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. E, sobre o tema, a Nota PGFN/CRJ nº 1.217/2014, que delimita a matéria decidida pela suprema corte, claramente acolhe que o entendimento se aplica a pleitos administrativos:

“DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA DECIDIDA: *o STJ, não obstante ter julgado a matéria sob sistemática do art. 543-C, segue o entendimento daquele Supremo Tribunal Federal. O STF considerou inconstitucional a parte final do art. 4º da Lei Complementar 118/05, no ponto em que determina que o art. 3º da referida LC possui natureza interpretativa e, portanto, retroage para alcançar fatos pretéritos. Não obstante, ao declarar a inconstitucionalidade do art. 4º da LC 118/2005, o STF levou em consideração o prazo dilatado da vacatio legis de 120 dias, para firmar o seguinte entendimento: (a) **nas ações ajuizadas até 08/06/2005, possível, de regra, o pedido do indébito dos últimos dez anos, contados dos fatos geradores;** (b) para as ações ajuizadas a partir de 09/06/2005, data da entrada em vigor da lei, o prazo prescricional é de cinco anos, contados do pagamento indevido. Isto significa que as ações de repetição de indébito tributário ajuizadas a partir do dia 09 de junho de 2005, somente permitem, se for o caso, a devolução dos tributos pagos indevidamente nos últimos 5 anos (aplicação plena da regra prevista no art. 3º da LC). **É de se registrar que o julgado também abrange o pleito administrativo anterior à vigência da LC nº 118/2005 e a demanda judicial que, embora posterior,***

*seja a este (anterior) relativa (art. 169 do CTN), **sendo, portanto, aplicável a “tese dos cinco mais cinco” em tais casos.** Todavia, o precedente não se aplica nos casos de protesto judicial, ainda que anterior a 09 de junho de 2005, por se tratar de mero procedimento de jurisdição voluntária e por inexistir previsão legal de interrupção da prescrição da pretensão repetitória pelo protesto judicial, uma vez que a matéria é sujeita a reserva de Lei complementar (art. 146, III, “b” da CF) e que, em favor do sujeito passivo, não se aplica o disposto no art. 174, parágrafo único, II, do CTN, nem mesmo por analogia ou isonomia.” (grifo nosso)*

Tal decisão vincula também a própria RFB (o que inclui as DRJ), conforme artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, desde a redação dada pela Lei nº 12.844/2013.

Assim, deve prevalecer, em função do exposto, no caso, a tese decenal para o pedido de restituição. Endossa o entendimento aqui externado o teor da Súmula CARF nº 91, igualmente de observância obrigatória pelo colegiado administrativo:

Súmula CARF nº 91: Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

Recorde-se uma vez mais que o pedido de restituição é datado de 07/06/2005 (fl. 1), e demanda, administrativamente, créditos referentes a recolhimentos indevidos de COFINS no período de setembro de 1992 a agosto de 1997 (fl. 21) – com pagamentos efetuados de 20/10/1992 a 10/09/1997 (fls. 22 a 24).

A empresa teria, então, dez anos para demandar o crédito correspondente, e, portanto, não poderia ter demandado restituição dos valores referentes aos pagamentos efetuados de 20/10/1992 a 10/05/1995 (tabela de pagamentos – fls. 22/23), sendo passíveis de análise somente os valores correspondentes aos pagamentos efetuados de 09/06/1995 a 10/09/1997 (fls. 23/24).

Correto, então, o indeferimento para o pedido de restituição no que se refere aos valores correspondentes aos pagamentos efetuados de 20/10/1992 a 10/05/1995.

Passa-se, a seguir, a analisar se os períodos para os quais não prosperou a primeira razão de indeferimento resistem ao segundo fundamento utilizado pela unidade local da RFB para a negativa externada no despacho decisório, de inaplicabilidade do disposto no artigo 81 da MP nº 2.158-35/2001.

Da inaplicabilidade do disposto no art. 81 da MP nº 2.158-35/2001

A demanda pelo crédito é assim fundamentada pela empresa, no pedido de restituição (fl. 1):

2. MOTIVO DO PEDIDO

Exclusão da base de cálculo da contribuição destinada à seguridade social – COFINS, das operações realizadas por conta e ordem de terceiros, conforme disposto na Lei nº 9.718/98 e no artigo 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, e no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.316/2001.

O despacho decisório, como relatado, adota os fundamentos externados no Parecer SEORT nº 501/2005 (fls. 116 a 121), no sentido de que o artigo 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 equiparou a pessoa jurídica contratante ao importador, para apuração da contribuição em análise, tendo a Receita Federal, sobre o tema, editado a Instrução Normativa SRF nº 75/2001, e que tais normas entraram em vigor e produziram efeitos a partir de 2001, estabelecendo requisitos para a aplicação dos novos ditames, não retrocedendo a fatos geradores anteriores.

Até aí, sequer existiria contencioso, visto que a própria empresa, em sua manifestação de inconformidade, reconheceu (apesar de ter feito tal norma constar expressamente em seu pedido) que não deseja a aplicação retroativa do artigo 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (fl. 133):

Esse motivo determinante do r. despacho decisório é, *data venia*, falacioso, pois em momento nenhum se pode pretender que o pedido formulado nestes autos tivesse tido como fundamento dispositivos legais e regulamentares inexistentes à época dos fatos. A Requerente jamais pretendeu e jamais pretenderá que a legislação invocada no Parecer SEORT nº 501/2005 constituísse ou constitua o fundamento jurídico do seu direito creditório, líquido e certo.

Desfeito o equívoco, e retirado o artigo 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 como fundamento do pedido, restam a Lei nº 9.718/1998 (sem indicação precisa do artigo) e o Parecer PGFN/CAT nº 1.316/2001.

Lendo com atenção tanto o Parecer SEORT nº 501/2005, quando a defesa da empresa, percebe-se, no entanto, que é patente a divergência relativa ao papel da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que se refere às importações por conta e ordem.

A fiscalização expressamente revela o entendimento de que a MP tem caráter inovador (fls. 118 e 120):

O disposto na nova norma, portanto, deixa clara a mudança por ela implementada, estabelecendo condições anteriormente inexistentes, cujo atendimento é necessário para que o contribuinte se beneficie da nova hipótese legal, a qual caracteriza exceção à regra geral, que volta a ser aplicada em caso de não observação dos requisitos. Somente a partir da concretização de expressa previsão legal passou a haver base para o tratamento diferenciado das receitas em questão.

Indubitável é que a medida provisória trouxe uma inovação, modificação, na legislação tributária para contemplar situação específica, constituindo na ordem tributária uma nova figura jurídica, qual seja, a do importador por conta e ordem de terceiros. E, ainda, estabeleceu os requisitos a serem atendidos cumulativamente para que seja configurada tal situação, que, uma vez não atingidos, submete a operação de importação, relativamente à tributação pelo PIS e COFINS, à aplicação da regra geral, aplicada anteriormente à modificação, que preconiza que a contribuição é devida pelo importador da mercadoria, aquele que efetua o seu desembaraço e recolhe os tributos aduaneiros.

A empresa, por seu turno, afirma que a mesma MP não cria a possibilidade jurídica para a importação por conta e ordem, mas que esta que já existia (fls. 133 e 140):

Para o r. despacho decisório impugnado, somente a partir da existência da referida medida provisória é que passou a existir a possibilidade jurídica de vislumbrar-se a figura do importador por conta e ordem de terceiros. Antes, segundo a autoridade administrativa, essa figura nunca teria existido, donde a improcedência do pedido de restituição das contribuições recolhidas pela Requerente nessa qualidade, em período anterior ao da vigência da Medida Provisória nº 2.158-35, da Instrução Normativa nº 75/2001 e do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7/2002.

Data maxima venia, não parece ter qualquer procedência esse entendimento do r. despacho decisório impugnado. 

Eis porque fica evidente o despropósito e a improcedência da premissa contida no d. Parecer SEORT Nº 501/2005 onde este lança a equivocada afirmativa de ser “indubitável” que a Medida Provisória nº 2158-35, teria trazido “**uma inovação, modificação na legislação tributária para contemplar situação específica, constituindo na ordem tributária uma nova figura jurídica, qual seja, a do importador por conta e ordem de terceiros**”. Tal afirmativa não é, *data venia*, verdadeira e discrepa da conclusão a que chegaram a Nota COSIT nº 163 e o d. Parecer PGFN/CAT/Nº 1316/2001, no sentido de que a importação por conta e ordem de terceiros já era juridicamente possível antes mesmo da edição daquela medida provisória e independentemente desta merecia – e tinha – tratamento jurídico-tributário próprio.

No mais, a defesa é explicitamente ancorada no referido Parecer PGFN/CAT nº 1.316/2001, que foi emitido para responder a indagação da RFB, em 2001, diante das frequentes discussões, à época, sobre o cabimento do lançamento contra adquirente de mercadoria importada via *trading company*, principalmente no Espírito Santo, estado onde se aplica o benefício do FUNDAP.

Paradoxal que a principal argumentação de defesa passe a ser, a partir da manifestação de inconformidade, um parecer emitido pela parte contrária no processo administrativo fiscal, a PGFN (a ponto de haver mais transcrições do citado parecer na defesa, do que argumentação autônoma, em relação ao tema).

Por certo que este tribunal administrativo não é vinculado por pareceres da PGFN. Se o fosse, seria um tribunal subordinado a entendimentos proferidos unilateralmente por uma das partes no contencioso, o que tornaria o órgão julgador inútil, sendo parciais suas decisões, o que atentaria inclusive contra a própria missão institucional do CARF, constante do sítio eletrônico do órgão: “**Assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários**”.

Assim, toma-se o citado parecer não como um posicionamento a ser cegamente acolhido no seio deste tribunal, ou como ato normativo, mas como um ponto de vista da PGFN sobre pergunta efetuada pela RFB em determinado momento, e que não tem o vínculo estrito que deseja a recorrente com o presente processo, nem produz efeitos *erga omnes*. Não constitui, assim, o referido parecer, em sentido estrito, um “fundamento” normativo do pedido, mas um argumento da recorrente para pedir.

Perceba-se, então, que a recorrente, apesar de afirmar que não deseja a aplicação retroativa do art. 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, deseja que seja aplicado ao caso um tratamento inexistente na legislação da época, e que é unicamente fruto de um parecer da PGFN, e só veio a ser contemplado na legislação com o advento da referida Medida Provisória.

Nas palavras da recorrente (fl. 265):

Se o tratamento jurídico-tributário a ser dispensado às operações de importação por conta e ordem de terceiros pelas *trading companies* já fora fixado antes da edição da indigitada medida provisória, era – e é – irrelevante o surgimento desta para efeito de fixar tal tratamento, no que tange às operações verificadas até então, pois, evidentemente, é irretroativa aquela medida, como irretroativos também o são as Instruções Normativas nºs 75/2001, 98/2001 o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7/2002 e a I.N. nº 247/2002.

O que parece é haver um artifício dialético de defesa para afastar a segunda razão de indeferimento externada no despacho decisório, quando, em verdade, tal razão (impossibilidade de aplicar ao caso em análise o tratamento que só veio a ser previsto na Medida Provisória nº 2.158-35/2001) permanece o cerne da controvérsia.

Esclareça-se, aqui, definitivamente, que a regulamentação da modalidade de importação por conta e ordem (e, depois, por encomenda) foi a opção encontrada pelo legislador (sendo irrelevante discutir aqui se foi a melhor opção ou não) para viabilizar, juridicamente, as operações de importação realizadas por terceiros, tornando-as regulares sob o ponto de vista tributário e aduaneiro.

E, antes de tal regulamentação, o cenário era de incidência sobre o faturamento, tal qual definido na Lei nº 9.718/1998 (já considerando o pronunciamento do STF sobre a matéria). Assim, o que existia, antes da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, era a venda de mercadoria pela *trading company*, para fruição do benefício do FUNDAP, e não a “importação por conta e ordem de terceiros”, nos moldes da disciplina normativa posterior.

É exatamente nesse sentido que vem decidindo o CARF. Veja-se o posicionamento unânime do colegiado, no Acórdão nº 3802-002.350, de 25/02/2014, no qual se acolhe o posicionamento externado no voto condutor de que:

“*Ementa:*

COFINS – BASE DE CÁLCULO. EMPRESA IMPORTADORA FUNDAPIANA. A partir da edição da MP 2.158-35 (24/08/2001) passou a existir regra diferenciada para o recolhimento do PIS e da COFINS para as operações de importação por conta e ordem de terceiro, logo, no período do presente Auto de Infração não há base legal para a não tributação pela COFINS das receitas oriundas dessas operações. Ou melhor, conforme a MP referida, a base de cálculo da COFINS devida pelo estabelecimento importador passou a ser o valor dos serviços prestados ao adquirente da mercadoria importada, desde que obedecidos os requisitos estabelecidos no artigo 2º da IN/SRF nº 75/2001 (art. 81 da referida MP)

Voto condutor:

(...)

Em sendo assim, antes de agosto de 2001, nas vendas de mercadorias importadas sob encomenda de terceiros incidia o PIS e a Cofins pela regra geral antes a ausência de legislação de exceção. Com a edição da MP 2.158-35/2001 (artigos 80 e 81), passou a existir a possibilidade da empresa importadora de mercadoria, por conta e ordem de terceiros, tributar somente a receita dos serviços e a empresa encomendante tributar a receita da venda das mercadorias importadas.

(...)

Por todo o exposto, entendo que somente a partir da edição da MP 2.158-35/2001 passou a regra diferenciada para o recolhimento do PIS e da COFINS para as operações de importação por conta e ordem de terceiro e as regras da IN SRF de n. 75/2001, logo, no período do presente Auto de Infração não há base legal para a não tributação pela COFINS das receitas oriundas dessas operações.

Adicione-se o Acórdão nº 3202-001.778, que também recebeu tratamento unânime, no CARF:

BASE DE CÁLCULO. EMPRESA IMPORTADORA FUNDAPIANA. Antes de agosto de 2001 não existia regra excepcionando a incidência do PIS e da Cofins para as empresas importadoras, nas operações de importação por conta e ordem de terceiros. A partir de agosto de 2001, tais operações tem tributação diferenciada quando atendidos os requisitos legais. Não é o caso dos autos.

Acrescente-se, por fim, o Acórdão nº 3403-002.020, de 23/10/2013; referente a julgamento do qual participei, da mesma empresa recorrente, e no qual o colegiado, também de forma unânime, concluiu que:

BASE DE CÁLCULO. EMPRESA IMPORTADORA FUNDAPIANA. Antes de agosto de 2001 não existia regra diferenciada de incidência do PIS e da Cofins para as empresas importadoras, nas operações de importação por conta e ordem de terceiros.

Destaque-se que, em consulta ao sítio eletrônico do CARF, não consta que qualquer desses posicionamentos unânimes tenha sido revertido.

E o presente processo, na mesma situação, não merece destino distinto, visto que pleiteia a aplicação de tratamento excepcional que passou a existir somente com o advento da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a situações ocorridas de 1992 a 1997.

Deve, assim, ser negado provimento ao recurso voluntário apresentado, no que se refere ao tema.

Considerações Finais

Apesar de haver, no presente voto, acolhida parcial dos argumentos da recorrente no que se refere ao prazo para apresentação do pedido de restituição, ou à desconsideração das conjecturas do julgador de piso sobre questões que sequer restavam contenciosas, nos autos, é de se concluir que nenhuma dessas acolhidas acabou por afastar a razão derradeira do indeferimento do pedido de restituição, de que o tratamento excepcional, em relação à COFINS, para as *trading companies* do Espírito Santo beneficiárias do FUNDAP passou a existir somente com a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que não tem aplicação retroativa, por ser constitutiva, em relação à disciplina das importações que denominou de “por conta e ordem”, e não declaratória, como parecia entender ou desejar a recorrente.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Rosaldo Trevisan

Declaração de Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira

Trata-se de pedido de restituição de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social ("COFINS"), amparado nos motivos expostos às fls. 03 dos autos, a seguir transcritos: *"Exclusão da base de cálculo da contribuição destinada à seguridade social — COFINS, das operações realizadas por conta e ordem de terceiros, conforme disposto na Lei nº 9.718/98 e no artigo 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, e no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.316/2001"* (grifos nossos).

Esse pedido foi acompanhado de **(i)** planilha indicando as contribuições pagas entre os anos de 1992 a 1997, **(ii)** planilha com valor de pagamento mensal e valor a ser restituído, **(iii)** além dos respectivos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais.

O indeferimento do pedido de restituição se deu com base em dois fundamentos: **(i)** decadência do direito de pleitear a restituição; e **(ii)** inaplicabilidade do artigo 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 a fatos geradores ocorridos em período anterior à sua vigência. De acordo com o Parecer SEORT nº 501 de 2005: *"é inaplicável o disposto no art. 81 da Medida Provisória 2.158-35 aos fatos geradores consumados em período anterior ao de sua vigência, isto é, em período de apuração anterior a setembro de 2001, sendo, portanto, inconsistente a alegação de pagamento indevido ou a maior, e, conseqüentemente, insubsistente a pretensão de direito creditório, face ao princípio da irretroatividade da legislação tributária e ao disposto no art. 106 do Código Tributário Nacional, além do que, extinguiu-se o direito a pleitear restituição por força do inciso I do art. 168 do Código Tributário Nacional, sendo de meu parecer que deverá ser indeferido o pedido de restituição formulado"*.

A decisão recorrida manteve esse entendimento, sendo interposto Recurso Voluntário, que teve seu provimento negado pelo i. Relator, que expôs que, muito embora o prazo decadencial a ser considerado seja o decenal, o que implica a superação desse primeiro obstáculo apenas em relação a parte do período no qual teriam ocorrido os alegados pagamentos a maior - valores correspondentes aos pagamentos efetuados de 09/06/1995 a 10/09/1997 (fls. 23/24) -, *"o tratamento excepcional, em relação à COFINS, para as trading companies do Espírito Santo beneficiárias do FUNDAP passou a existir somente com a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que não tem aplicação retroativa, por ser constitutiva, no que se refere à disciplina das importações que denominou de "por conta e ordem", e não declaratória"*, o que resultou, da mesma forma do que restou decidido em primeiro piso, no não reconhecimento do direito creditório pleiteado em sua totalidade.

Quanto à decadência, acompanha-se o entendimento exposto pelo Relator, residindo a divergência na segunda matéria examinada, pelos motivos a seguir.

No contencioso que se instaurou após o indeferimento do pedido de restituição apresentado pela Recorrente, não há divergência quanto ao conceito de faturamento da Lei nº 9.718/1998, mas sim em relação à natureza da operação que ocorre após a operação de importação. Em outras palavras, não há controvérsia quanto àquilo que deve ser entendido como faturamento tributável pelas contribuições à luz da Lei nº 9.718/1998, mas se a operação subsequente à operação de importação se enquadra como uma operação de compra e venda

tributável pelo PIS/COFINS ou se seria uma simples remessa de mercadoria de propriedade de terceiro não passível de tributação pelo PIS/COFINS.

Nesse contexto, o Relator, na linha do que decidido ao longo do processo, expôs o entendimento de que tal operação é uma operação de compra e venda, pois a importação por conta e ordem de terceiros só teria surgido no ordenamento jurídico no ano de 2001, com uma série de medidas legislativas nesse sentido, em especial, o artigo 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Segundo o Voto do i. Relator: *"Assim, o que existia, antes da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, era a venda de mercadoria pela trading company, para fruição do benefício do FUNDAP, e não a "importação por conta e ordem de terceiros", nos moldes da disciplina normativa posterior"*.

Logo, a questão a ser decidida é se antes de 2001 era possível que uma *trading company* prestasse serviços de "nacionalização" das mercadorias para o adquirente da compra e venda internacional ou se a operação em questão só poderia ser realizada mediante uma compra e venda internacional tendo como adquirente o importador seguida de uma compra e venda no mercado interno.

A questão foi bem examinada no Parecer PGFN/CAT/nº 1.316/2001. Esse parecer expõe que: **(i)** o conhecimento de carga ou de transporte, tal como delineado na legislação civil e comercial, é o documento comprobatório da titularidade definitiva ou provisória da mercadoria importada e, portanto, serve para que se verifique quem é contribuinte do II ou do IPI incidente da importação; **(ii)** a fatura comercial, documento necessário ao desembaraço aduaneiro, não possui os mesmos atributos do conhecimento de carga, pois é um documento relativo à compra e venda; **(iii)** *"a legislação coloca como contribuinte a pessoa que tem a relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador no caso do imposto de importação, ou seja, quem promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional. A legislação não requer seja o "promotor" da entrada o efetivo proprietário da mercadoria"*; **(iv)** *"contribuinte do imposto de importação é aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, entendendo-se como tal, em conformidade com a legislação de regência, aquele cujo nome conste no conhecimento de carga, independentemente do verdadeiro adquirente das mercadorias. As empresas comerciais importadoras e exportadoras, registradas no FUNDAP, ou seja, as consignatárias, assumem essa condição no caso de agirem por conta e ordem de terceiros"*; e **(v)** *"quando as empresas comerciais exportadoras e importadoras agem por conta e ordem de terceiros como consignatárias, para fins de obter os benefícios do FUNDAP, não se configura o fato gerador das contribuições para a seguridade social (PIS/PASEP e COFINS), porquanto a nota fiscal que acoberta a operação não é emitida para fins de venda, mas controle e transporte das respectivas mercadorias, bem como quantificação do favor concedido pelo Estado do Espírito Santo"*.

Portanto, no período anterior à vigência do artigo 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 já se reconhecia a possibilidade de as empresas fundapeanas realizarem, além de operações de importação por conta própria, operações por conta e ordem de terceiros. Assim, esse dispositivo não veio a introduzir essa modalidade de importação no ordenamento jurídico, mas, a partir das alterações legislativas introduzidas junto com ele, a Lei outorgou à Receita Federal a competência para estabelecer os requisitos e condições para essa prática, a serem cumpridos pelo contribuinte, para fruição do tratamento tributário neles previsto. É ler o artigo 80 do mesmo diploma legal, em conjunto com o artigo 81:

"Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

Art. 81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador".

Esse entendimento sobre a matéria já foi exposto no CARF, em acórdão de relatoria do Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, cuja ementa e trecho do Voto transcrevo a seguir:

"PIS e COFINS. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. EMPRESAS FUNDAPEANAS.

Antes de setembro de 2001, somente não havia a incidência do PIS e da Cofins sobre todas as receitas de vendas da empresa que importou mercadorias com os benefícios do sistema FUNDAP, caso se comprovasse que o importador de fato agiu em benefício de terceiro, executando em seu nome apenas as operações necessárias às importações, tendo todos os outros atos sido realizados em nome do real adquirente, desde a emissão da fatura internacional.

Posteriormente, a Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, atribuiu à Receita Federal o poder de estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro.

Após setembro de 2001, com o exercício desse poder, somente as empresas que atendam a todos os requisitos e condições estabelecidos podem ser tributadas pelo valor dos serviços prestados ao adquirente, por expressa previsão legal.

No caso dos autos, para o período de janeiro a agosto de 2001, o contribuinte não conseguiu descaracterizar a acusação fiscal de que efetuava importação em nome próprio com posterior venda, e, para o período de setembro de 2001 a dezembro de 2003, o descumprimento dos requisitos expressamente definidos pela Receita Federal são suficientes para negar seu direito".

Trecho do Voto:

"(...) concluiu-se ser possível que a empresa fundapeana fosse tributada apenas pelos serviços prestados, desde que caracterizada a importação por conta e ordem, o que ocorreria se a importação se desse no nome dessa pessoa jurídica, mas a fatura comercial fosse emitida em nome do terceiro adquirente. Nesse contexto, a emissão da nota fiscal de vendas não seria fato gerador do PIS e Cofins, mas instrumento de controle e transporte das mercadorias para seus reais proprietários. (...)

A novidade da Medida Provisória foi a previsão legal de que a Receita Federal pudesse estabelecer requisitos e condições para o benefício. Assim, antes dessa data, deve-se verificar, pela análise dos fatos e dos institutos jurídicos, se as operações podem ser caracterizadas como importação por conta e ordem. Contudo, após o estabelecimento de condições pelo Órgão Fiscal, deve o contribuinte cumprir todos os requisitos exigidos, por expressa previsão legal".

No mesmo sentido, é o Acórdão n. 202-17.916, de 25/04/2007, de relatoria do Conselheiro Gustavo Kelly Alencar, recentemente confirmado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme abaixo:

"FATO GERADOR. EMPRESA FUNDAPEANA.

Quando as empresas comerciais exportadoras agem por conta e ordem de terceiros como consignatárias, para fins de obter os benefícios do Fundap, não se configura o fato gerador das contribuições para a seguridade social (PIS e Cofins)". (Acórdão n. 202-17.916, de 25/04/2007)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2000 a 30/07/2001

EMPRESA FUNDAPEANA. FATO GERADOR. CONCEITO DE RECEITA.

Quando as empresas comerciais exportadoras agem por conta e ordem de terceiros como consignatárias, para fins de obter os benefícios do Fundap, não se configura o fato gerador das contribuições ao PIS e à Cofins, em respeito à efetiva incidência e à ocorrência de seus respectivos fatos geradores determinados pela legislação vigente.

O ingresso - receita efetiva do "encomendante" terceiro - deve ser devidamente registrado e reconhecido contabilmente como operações de terceiros pela empresa comercial exportadora, vez que não se configura como sua receita efetiva, nos termos do próprio CPC 30". (Acórdão n. 9303-004.829; 22/03/2017; Relatora: Conselheira Tatiana Midori Migiyama)

Portanto, na linha desse entendimento, acredito que, na hipótese de a Recorrente ter realizado importações por conta e ordem no período anterior à vigência da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e ter oferecido à tributação das contribuições, no caso, de COFINS, não somente o faturamento da prestação de serviços, mas também parcelas adicionais, de operações que não se qualificam juridicamente como uma operação de compra e venda, é possível o reconhecimento da ocorrência de pagamento a maior da COFINS a gerar o direito de crédito alegado pela Recorrente, desde que devidamente comprovado pelo exame dos contratos entre real adquirente e a *trading company*, fatura comercial, dentre outros documentos relativos à operação de compra e venda internacional, além dos registros contábeis de tais operações.

Contudo, a análise da prova do direito de crédito não chegou a ser debatida nos autos, pois, como muito bem observado pelo i. Relator em seu voto, o contencioso até aqui está restrito aos fundamentos para o indeferimento do direito de crédito pela unidade local da

RFB e “*se e somente se, afastados tais fundamentos, verificar, eventualmente, mediante demanda de diligência, por parte da referida unidade local, a quantificação do direito de crédito*”.

Diante da delimitação da lide, em razão dos fundamentos para o indeferimento do direito de crédito, também não é objeto de análise a questão da eventual incompatibilidade entre o recolhimento de ICMS ao Estado do Espírito Santo para obtenção dos benefícios fiscais do FUNDAP pela importadora e a ausência de natureza de compra e venda na operação posterior à operação de importação, o que resultaria na inaplicabilidade da norma do artigo 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 às operações realizadas com as empresas fundapeanas, entendimento exposto em alguns precedentes judiciais, como, por exemplo, o Acórdão proferido nos autos da Apelação nº 200350010024149, de lavra do douto Desembargador Federal Luiz Antônio Soares, do e. Tribunal Regional Federal da 2ª Região.

Tal incompatibilidade depende principalmente do entendimento que se tenha a respeito da norma contida no artigo 155, inciso IX, alínea “a”, da Constituição da República, se o fato gerador ali previsto é a entrada do bem ou mercadoria importada do exterior, sendo desnecessária a verificação da natureza jurídica do negócio internacional do qual decorre a importação (RE 206.069, rel. min. Ellen Gracie, j. 1º-9-2005) ou se ocorre o fato gerador “*somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda)*” (RE 540.829, rel. p/ o ac. min. Luiz Fux, j. 11-9-2014). Assim, aqueles que entendem pela segunda corrente, partindo da premissa que o fato gerador do ICMS envolve necessariamente a transferência de propriedade, afirmam que “*a alegação de que a importação é realizada por conta e ordem de terceiro, quando confrontada com sua situação de empresa vinculada ao Fundap, que recolhe o ICMS ao Estado do Espírito Santo, torna-se contraditória: na verdade, ou a operação de importação configura uma compra e venda, com transferência da propriedade do exportador para a recorrente e recolhimento do ICMS ao Estado do Espírito Santo, beneficiando-se a recorrente do sistema Fundap e recolhendo sobre o valor da operação de importação a contribuição para o PIS e a Cofins; ou a operação trata de simples importação por conta e ordem de terceiros e tanto o PIS e a Cofins quanto o ICMS são recolhidos em nome do adquirente da mercadoria, sendo que, por conseguinte, o ICMS será recolhido ao Estado da Federação em que estiver estabelecido o adquirente, do que decorre que este não poderá ser beneficiado pelo Fundap, portanto, se não se encontrar sediado no Espírito Santo*”. (Acórdão citado, proferido nos autos da Apelação nº 200350010024149; TRF da 2ª Região)

Ocorre que a questão não é tão singela quanto aparenta ser e merece todo o cuidado em seu enfrentamento. Primeiro, porque a premissa de que a o fato gerador do ICMS envolve necessariamente a transferência de propriedade não é unânime e sequer é aceita pelos Estados, que sempre defenderam - e defendem - que a operação de circulação de mercadoria não precisa necessariamente envolver transferência de propriedade, mas deve ser compreendida como o ato de impulsionamento da mercadoria no ciclo comercial, em direção ao consumidor final, o que importa reconhecer a ocorrência do fato gerador mesmo quando incoorre transferência de propriedade da mercadoria, mas ocorre o ato de impulsionamento no ciclo comercial. Por esse motivo, as legislações dos Estados não reconhecem, na maioria das vezes, como “*simples deslocamentos de mercadorias*”, a movimentação de mercadorias de um estabelecimento para outro, da mesma pessoa jurídica, exigindo o imposto estadual, por entender ocorrido operação de circulação – a mercadoria foi impulsionada, chegando mais perto do consumidor final - onde, a toda evidência, não ocorreu operação de compra e venda de mercadoria. Segundo, a discussão quanto à ausência de relação entre transferência de

propriedade e ocorrência do fato gerador do ICMS é ainda mais destacada nas operações de importação, em que os Estados sempre defenderam - e defendem – a existência de uma quarta hipótese de incidência albergada sob uma mesma denominação, o ICMS. Assim, além das hipóteses de incidência de (i) praticar operações relativas à circulação de mercadorias, (ii) prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal e (iii) prestar serviços de comunicação, haveria uma quarta hipótese de incidência, representada pela prática de ingressar no território nacional de bem ou mercadoria importada do exterior.

Logo, o importador localizado no Espírito Santo que recolheu o ICMS aos cofres daquele Estado por ocasião da importação não necessariamente incorreu em uma conduta contraditória de tratar uma mesma operação como compra e venda para fins de ICMS e como uma simples remessa para fins de PIS/COFINS, pois, como se verifica, o recolhimento do ICMS não depende necessariamente de que seja fixada a premissa de que houve uma transferência da titularidade da mercadoria.

Além disso, essa premissa não se coaduna com a legislação estadual, que é desenhada a partir da compreensão de que o fato gerador ocorre nas operações de circulação de mercadoria, nos moldes acima expostos, que não exigem necessariamente a transferência de titularidade da mercadoria. Com isso, a conduta do importador, além de não poder ser taxada *a priori* como contraditória, deve ser compreendida como aquela realizada em conformidade com o ICMS instituído pelo Estado em que estabelecido. É dizer. Não se pode imputar a acusação de conduta contraditória aquele que seguiu fielmente o disposto na Lei.

Não estando na Lei, essa premissa surge justamente de questionamentos no âmbito do Judiciário ao direito positivado pelo Estados. Então, se contradição existisse seria entre o tratamento tributário empregado pelo contribuinte na esfera do PIS/COFINS e premissas fixadas pelo Poder Judiciário em processos judiciais de terceiros ou entre o tratamento fiscal empregado pelo contribuinte que seguiu a legislação positivada em seu Estado – que, repita-se, não exige a transferência de propriedade para caracterizar o fato gerador do ICMS na operação de importação – e entendimentos externados pelo Poder Judiciário quanto ao fato gerador do ICMS na operação de importação.

Existem, portanto, sólidos motivos para se afastar a tese pela inaplicabilidade do artigo 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 construída, ademais, por parte alheia à relação jurídica, tendo em conta que nem contribuinte nem o Estado do Espírito Santo discutem o fato gerador do imposto estadual nas operações que ali foram realizadas.

De qualquer maneira, essa questão está pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, que, inclusive, reconheceu a existência de repercussão geral na matéria nos autos do Recurso Extraordinário nº 635.443, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, conforme decisão de 21/04/2011, porém, ainda não se manifestou a respeito do mérito.

Pelo exposto, adotando o entendimento de que a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não introduziu a modalidade de importação por conta e ordem de terceiros no ordenamento jurídico, mas atribuiu à Receita Federal a competência de estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro, para fins de enquadramento no tratamento fiscal próprio de tal operação e de atribuição de responsabilidade pelos tributos incidentes na operação de importação, apresento divergência ao Voto do Relator, para afastar esse segundo óbice à verificação e quantificação do direito de crédito alegado pela Recorrente em seu pedido de restituição.

Augusto Fiel Jorge D'Oliveira