

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

Processo nº 11543.004532/2002-75
Recurso nº 234.462 Voluntário
Acórdão nº 3301-00.484 -- 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2010
Matéria PIS
Recorrente CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/09/1997 a 31/08/2000

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPORTAÇÃO REALIZADA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS

Antes da publicação da MP nº 2.158-35/2001 inexistia, no ordenamento jurídico brasileiro, previsão legal para a exclusão das receitas obtidas pelo importador nas operações efetuadas por conta e ordem de terceiros, sendo perfeitamente legais os pagamentos realizados no respectivo período.

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. REQUISITOS PROCEDIMENTAIS. INEXISTÊNCIA

Não há como se cogitar da não incidência da contribuição para o PIS nas operações de importação, mesmo ditas sob conta e ordem de terceiros, quando, na própria redação das avenças firmadas pelos contratantes, há menção expressa de que a entrega dos produtos importados caracteriza venda.

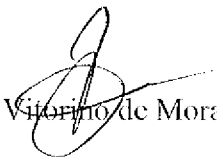
Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso (Relator) e Maria Teresa Martínez López. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes.


Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente




José Adão Vitorino de Moraes – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso (Relator), Maurício Taveira e Silva, Rodrigo Pereira de Mello (Suplente), Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Possas (Presidente).

Relatório

Cuida-se de recurso em face da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte (MG), que indeferiu o pedido de restituição/compensação de valores recolhidos a título de PIS, incidente sobre as operações de importação por conta e ordem de terceiros, realizada por empresa registrada no FUNDAP, no período de set/97 a ago/2000, requerida em 30/09/2002, sintetizada na ementa a seguir reproduzida (fl. 342):

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/09/1997 a 31/08/2000

Ementa: PIS – BASE DE CÁLCULO – EMPRESA REGISTRADA NO FUNDAP.

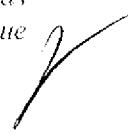
As receitas de vendas oriundas de operações de importação realizadas por empresa fundapeana, relativas a fatos geradores ocorridos anteriormente à modificação introduzida pelo artigo 81 da MP nº 1.258-35/2001, caracterizam fato gerador do PIS.

Solicitação Indeferida”

Cientificada em 04/11/2005, conforme AR à fl. 358, a recorrente interpôs o recurso de fls. 359/378 (e documentos de fls. 380/414), em 02/12/2005, onde informa, tratar-se de empresa comercial de importação e exportação, uma *trading company*, que além de suas operações por conta própria, executa, também, operações de importação por conta e ordem de terceiros, é participante do FUNDAP, que tem por finalidade de promover o incremento das exportações e importações realizadas através do Porto de Vitória, nos termos da Lei nº 2.508, de 1970, com alterações posteriores.

Alega que em 27.07.2000, o Senhor Secretário de Estado da Fazenda, do Governo do Estado do Espírito Santo, requereu uma consulta (OF. SEFA/SUBSIS/RN/Nº 88), dirigida ao Coordenador do Sistema de Tributação da Receita Federal – COSIT, sobre a questão da tributação dos importadores estabelecidos naquele Estado e registrados no FUNDAP, cuja resposta, expedida pela COSIT, da qual transcreve o seguinte trecho (fl. 368):

“O fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS é o faturamento, correspondendo este à receita bruta da pessoa jurídica, “sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas” (Lei nº 9.718/1998, art. 2º c/c art. 3º, § 1º)”. Assim, nos casos em que a empresa opere apenas como promotora da importação, agindo em nome do encomendante, entregando as mercadorias após o desembaraço (sem negociá-las), não há que se falar em incidência das contribuições sobre receitas de vendas. Isto, porque, nestas circunstâncias procede-se à simples entrega das mercadorias ao seu proprietário.” E acrescenta: Provado que




não há transferência de propriedade, na remessa efetuada pela "fundapeana" para o encomendante (se, em momento algum aquela se tornou proprietária das mercadorias) é de se reconhecer que não há receita a tributar e, portanto, não há contribuição devida. Ao contrário, quando a empresa negocia (vende) as mercadorias nacionalizadas, com terceiros ou mesmo com o encomendante, aufera receita sobre a qual incidirá a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS".

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator

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/Pasep e Cofins).

O recurso é tempestivo e cumpre os requisitos legais para ser admitido, pelo que dele conheço.

O assunto aqui discutido já foi objeto de acaloradas discussões, sobretudo no âmbito da colenda Segunda Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, senão vejamos:

Em 23 de agosto de 2006, apreciando o recurso voluntário nº 132.688, nos autos do processo nº 11543.004533/2002-10, de interesse também, da ora recorrente, sendo objeto do pedido de repetição de indébito, os valores recolhidos a título de Cofins, no mesmo período, aquele colegiado, através do acórdão nº 202-17295, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso, conforme ementa e decisório, a seguir transcritos:

"Processo nº : 11543.004533/2002-10
Recurso nº : 132.688
Acórdão nº : 202-17.295
Recorrente : CIA. IMPORTADORA E EXPORTADORA
COIMEX
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG

COFINS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPORTAÇÃO REALIZADA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS

Antes da publicação da MP nº 2.158-35/2001 inexistia, no ordenamento jurídico brasileiro, previsão legal para a exclusão das receitas obtidas pelo importador nas operações efetuadas



por conta e ordem de terceiros, sendo perfeitamente legais os pagamentos realizados no respectivo período

**IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS
REQUISITOS PROCEDIMENTAIS. INEXISTÊNCIA**

Não há como se cogitar da não incidência da Cofins nas operações de importação, mesmo ditas sob conta e ordem de terceiros, quando, na própria redução das avenças firmadas pelos contratantes, há menção expressa de que a entrega dos produtos importados caracteriza venda.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIA. IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti (Suplente), Simone Dias Musa (Suplente) e Maria Teresa Martínez López. Fez sustentação oral o Dr. Geber Moreira, OAB/RJ nº 6.929, advogado da recorrente.

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 2006.

Antonio Carlos Atulim

Presidente

Antonio Zomer

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento as Conselheiras Maria Cristina Roza da Costa e Nadja Rodrigues Romero.”

Em outra ocasião, aquela mesma Segunda Câmara, através do acórdão nº 202-17.916 (processo nº 15586.000500/2005-06 e RV nº 135.113), julgado na sessão de 25/04/2007, quando se discutiu exatamente a mesma questão aqui posta em julgamento, qual seja, quando empresas comerciais exportadoras agem por conta e ordem de terceiros como consignatárias, para fins de obter os benefícios do Fundap, se configura ou não fato gerador das contribuições para a seguridade social (PIS/Pasep e Cofins), decidiu-se, por maioria de votos, em favor do contribuinte, conforme se depreende da ementa e decisório a seguir transcritos:

“Assunto: Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e para o Programa de Integração Social – PIS

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

Ementa LANÇAMENTO DECADÊNCIA CINCO ANOS

O prazo decadencial para lançamento das contribuições sociais é de cinco anos, nos termos do CTN, e não nos termos da Lei nº 8.212/91.

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/Pasep e Cofins)

4



Recurso provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 3ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA do TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero e Antonio Zomer. Apresentaram declaração de voto os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa e Antonio Zomer. Fez sustentação oral o Dr. Marcos Caldeira, OAB/DF nº 13.418, advogado da recorrente.

ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

GUSTAVO KELLY ALENCAR

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Cláudia Alves Lopes Bernardino, Antônio Lisboa Cardoso e Maria Tereza Martínez López.”

Como se vê o assunto, apesar de amplamente debatido, está longe de ser pacífico, pelo contrário.

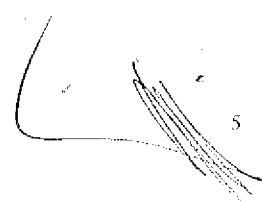
Em razão da clareza e objetividade, e, sobretudo porque acompanhei o ilustre Conselheiro Gustavo Kelly Alencar, aqui também presente, ao qual peço vênha para transcrever os seguintes trechos de seu bem fundamentado voto, os quais adoto como fundamento e razão de decidir, nos seguintes termos:

“A recorrente é empresa comercial de importação e exportação, uma *trading company*, que, além de realizar operações por conta própria, executa, também, operações de importação por conta e ordem de terceiros. Possui com estes relação contratual, de prestação de serviços, cujo conceito nos é dado pela doutrina: uma pessoa se compromete a prestar certa atividade a outrem, mediante contraprestação ou remuneração, nos termos do art. 1216 do Código Civil de 1916 (593 e seguintes do CC/2002), assim resumido por Bernardo Ribeiro de Moraes: “*a prestação de serviços tem lugar quando uma das partes se obriga a prestar trabalho e a outra parte a pagar-lhe por essa atividade uma remuneração*”¹. Ou seja, para tanto, deve haver entre as partes um contrato respeitadas as características inerentes, inclusive o princípio da força obrigatória, assim apresentado por Orlando Gomes: “*Celebrado que seja, com observância de todos pressupostos e requisitos necessários à sua validade, deve ser executado pelas partes como se suas cláusulas fossem preceitos legais imperativos*”². O conceito do contrato como fonte de obrigações é fornecido por Fran Martins nos seguintes termos: “*Sendo as obrigações relações jurídicas, de caráter patrimonial, mediante as quais uma pessoa, que tem o nome de ‘devedor’, assume o dever de dar, fazer ou não fazer alguma coisa em favor de outrem, denominado ‘credor’, para que existam necessárias se tornam causas originárias, de que as obrigações são consequências*”³.

¹ Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços, Ed. Revista dos Tribunais, 1975, pág. 83

² Contratos, Ed. Forense, 15ª edição, 1995, pág. 36

³ Contratos e Obrigações Comerciais, Ed. Forense, 13ª edição, 1995, pág. 61



Por conta das operações que realiza, requereu e teve deferida sua inscrição no Programa Fundap, programa estadual de incentivos destinado a operações realizadas através do Porto de Vitória, no Estado do Espírito Santo, e sobre o referido programa, assim se manifestou a Coordenação Geral do Sistema de Tributação Cosit da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda⁴:

"13 Da análise de contratos-modelo firmados por "fundapeanas", infere-se que há, pelo menos, duas maneiras de operar, comuns entre as empresas participantes do sistema

a) o consignatário apenas nacionaliza mercadorias e as entrega, agindo por conta e ordem do encomendante. Não vende ou negocia tais mercadorias;

b) o consignatário nacionaliza mercadorias e as negocia, auferindo receita, fatura por conta própria. Neste caso, o encomendante suporta, por previsão expressa no contrato, todo custo incorrido na operação, adiantando valores referentes às respectivas despesas, desde aquelas de desembaraço (incluindo tarifas, tributos e contribuições incidentes) até outros ônus excedentes, em função de (v.g.) erro na classificação de mercadoria ou alterações na legislação tributária "

De fato, vejamos trechos de um dos contratos constantes dos autos, que de forma cristalina nos dão a natureza jurídica das atividades exercidas por "fundapeanas":

Fls. 39/47 Barter - Emergran

"Contrato de Consignação

Cláusula Segunda

Para a efetiva implementação por objeto deste contrato, as partes ajustam que a Consignatária deverá efetuar a importação das mercadorias e/ou produtos a serem discriminados nos termos da Cláusula Primeira em nome e por conta da Consignante e diretamente junto ao fornecedor dos aludidos produtos e/ou mercadorias o qual será indicado pela Consignante e conforme as condições por esta estabelecidas

Cláusula Terceira

Após a nacionalização do produto importado, obriga-se a Consignante a receber da Consignatária a totalidade do mesmo, nos termos e condições ora pactuados "

Por conta da natureza das operações que realiza, deve, como fez, calcular os tributos incidentes tomando como base de cálculo o preço do serviço que presta, que é a comissão ajustada entre as partes, para as operações por conta e ordem de terceiros.

A intenção do Fisco, no sentido de tributar o valor global de todas as operações que realiza a recorrente, é absolutamente indevida, tanto que a mesma Nota Cosit acima citada é clara ao prever que:

"15. Assim, nos casos em que a empresa opere apenas com promotora da importação, agindo em nome do encomendante,

⁴ NOTA COSIT/COTEX/DICOF 579 em 25 de agosto de 2000

entregando as mercadorias após o desembaraço(sem negociá-las), não há que se falar em incidência das contribuições sobre receitas de vendas. Isto, porque, nestas circunstâncias procede-se à simples entrega das mercadorias ao seu proprietário, o qual figura como importador na documentação que deu amparo à importação, exceto na II(conforme referido no inciso V, do art 2º da CC SISBACEN nº 2241/1991). Na II poderá constar consignatário que, participante do sistema FUNDAP, seja diferente do importador ”

Ainda assim, o Fisco entende que, mesmo em se tratando de empresa prestadora de serviços, como as contribuições sociais têm como base de cálculo o faturamento e/ou a receita bruta, deve a contribuição incidir sobre o total dos valores entrados no estabelecimento, tanto dos bens importados como do valor efetivo da prestação de serviços

Aqui reitero o que já está mencionado pela referida Nota Cosit. Por força das disposições do Siscomex, as empresas que atuam em comércio exterior não podem incluir no referido sistema, em nome próprio, operações envolvendo bens de terceiros. Estas devem efetuar o registro das operações como se por sua conta e ordem fossem, e das mercadorias internadas ou externadas como se seus fossem. **Em outras palavras, não há como a recorrente registrar uma operação própria com o registro dos bens em nome de terceiros**

Assim, não há, pelo registro do Siscomex, como diferenciar a realização de operações das prestadoras de serviços em nome próprio, com bens próprios, de operações das prestadoras em nome próprio, com bens de terceiros, salvo pela análise de quem seria o efetivo importador, o que é feito pela documentação acessória das operações.

Em outras palavras, tecnicamente não há como se registrar a realização de operações de comércio exterior por conta e ordem de terceiros. O meio hábil para se segregar estas e aquelas operações é o registro interno e por óbvio os contratos firmados entre os envolvidos

Pouco ou nada importa a origem e o destino, por exemplo, dos bens importados, pois a prestadora de serviços age por conta e ordem do cliente, recebendo de quem e remetendo para quem o cliente determinar.

Em resumo, temos que:

a) a recorrente é uma empresa prestadora de serviços de exportação e importação, possuindo diversos clientes e agindo por conta e ordem dos mesmos;

b) recebe das empresas contratadas, conforme citado diversas vezes nos autos, e incontestemente accito pelas partes:

- bens destinados à exportação, recebendo o valor dos mesmos e o repassando ao cliente ou a quem este determinar;

- após a devida internação, os bens objeto de importação, remetendo-os a quem o cliente determinar, recebendo em ambos os casos a importância ajustada pela realização dos serviços, discriminada no contrato;

c) a recorrente recolheu o PIS e a Cofins somente sobre o valor de sua comissão pela prestação de serviços;



d) o Fisco entende que o PIS e a Cofins devem ser recolhidas sobre duas parcelas, a comissão e o valor dos bens de terceiros, objeto das operações

A recorrente está obrigada a recolher o PIS e a Cofins por exatamente incorrer no fato impositivo da contribuição; por auferir receita pelo exercício de seu objeto social, qual seja, a prestação de serviços na área de comércio exterior – importação e exportação. Surge então a pergunta: o que é receita, para efeito da tributação, especificamente na hipótese em tela?

Para isso, mister diferenciar o conceito de “entrada” e “receita”, diversos e com efetiva relevância para o deslinde da questão.

As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por consequência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (art. 145, § 1º).

As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional, passando a integrar o patrimônio de quem a recebe. São exteriorizadoras de sua capacidade contributiva. As verbas indetificadas como taxa de agenciamento, preço do serviço e similares, são inegavelmente receitas e sempre foram objeto de tributação pela recorrente, enquanto que as demais, relativas ao valor pago por força das importações, são meras entradas.

Nem se alegue que a exclusão, da base de cálculo da Cofins, *in casu*, não encontra respaldo legal, pois a questão aqui ultrapassa a previsão do art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.718/98, que já foi decidida pelo STJ⁵.

Isto pois, o referido dispositivo cuida inequivocamente de receitas e não de meras entradas. E, como se sabe, não pode o legislador tributário, por força do disposto no art. 110 do CTN, alongar, estender ou integrar conceitos de direito privado.

Entrada, então, é gênero, do qual receita é espécie. Receita, do latim *'recepta'* é vocábulo que designa recebimento, valores recebidos. Receita é vocábulo que designa o conjunto ou soma de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa. Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo. Podemos então definir receita de acordo com sua relação com o patrimônio da pessoa. Quem auferir receita, recebe um valor que vem alterar o seu patrimônio ou a sua riqueza.

Em que pese entendimentos em contrário, nem tudo o que adentra os cofres do indivíduo ou da empresa deve ser considerado como receita, havendo que se diferenciar a “entrada financeira” (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), “renda” (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), “preço” (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou, enfim, “receita” (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

A entrada financeira, para ser receita deve ingressar no patrimônio da pessoa, que fica proprietário da mesma. Aliomar Balceiro conceitua a receita pública da seguinte forma: *“a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”*. Manuel de Juano, p. ex., diz ser receita pública, *“toda quantidade de dinheiro ou bens que obtém o Estado como proprietário para empregá-los legitimamente na satisfação das necessidades públicas”*.

⁵ RFsp 445.452 Rel. Min. José Delgado

Analisando-se o referido conceito, observa-se que a entrada de dinheiro somente será considerada receita se atendidos os seguintes requisitos: a) integrar-se de modo permanente no patrimônio do indivíduo, pelo que as entradas com natureza transitória não constituem receita; b) não estar sujeita esta integração a quaisquer condições de devolução; e) em decorrência da aludida integração, o patrimônio deve ser acrescido de um elemento novo, e desse modo a venda de um bem não se inclui na noção de receita, porque determinará uma baixa patrimonial correspondente à saída do bem.

Seguindo os ensinamentos de Quarta, receita *"é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio"*. No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani Fomouge, além de outros mestres. Conforme se nota, o elemento "entrada para o patrimônio da pessoa" é essencial para caracterizar a entrada financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.

Ao examinar e comentar a Lei nº 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da seguinte forma:

"Um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de tributos inerentes à instituição, e que, integrando patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas e reivindicações de terceiros".

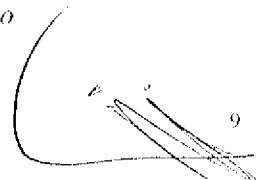
Pelas considerações acima, verifica-se que a base de cálculo da Cofins, no caso da atividade praticada pelo recorrente, é a receita bruta proveniente do serviço prestado (a atividade de intermediação de operações de comércio exterior), assim entendida a soma de valores auferidos e que adentram para o patrimônio do prestador.

Incluir valores que não estes (valor do serviço, taxa de agenciamento e outros) na base de cálculo da Cofins é ferir a capacidade contributiva e onerar valores não relacionados ao fato gerador da obrigação tributária. Como tal, esta exigência arbitrária é inconstitucional por extravasar a competência da União e exasperar na exigência fiscal.

Concluimos, então, que a base de cálculo das contribuições, na hipótese de prestação de serviços de intermediação de operações de comércio exterior, limita-se ao valor das comissões auferidas pela empresa intermediadora - *trading company*, sendo vedada a inclusão de valores que não adentram para o patrimônio da mesma, pois não são receitas.

O Egrégio Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo já de longa data vem adotando entendimento segundo o qual, para efeitos da tributação pelo ISSQN:

"Não é qualquer receita que enseja a tributação pelo ISS, mas a resultante da prestação de serviços, atividade tributária. Demais receitas, ditas inorgânicas ou secundárias, cuja origem não seja atividade tributária, originando-se de atividades marginais que não representam fruto do serviço prestado, não interessam ao ISS, pois não representam preço do serviço, não constituindo



*base impositiva do tributo" (Ap. 363 954 - reexame - 3ª C - J
1.12.86 - Rel. Juiz Toledo Silva - Rev. dos Trib. 616/104)."*

Tomamos ainda o exemplo do Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza, que tem por fato gerador o acréscimo patrimonial, o que aqui por certo não há.

E, como cediço, é de notória sabença que conceitos específicos prevalecem sobre os genéricos, princípio da hermenêutica que, repisa-se, foi albergado pelos retrocitados arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Por fim, temos a robustecer nossa tese a recente decisão do Excelso Pretor, no RE 357950 e em inúmeras decisões posteriores, no sentido de que a base de cálculo da Cofins é composta unicamente pelas receitas que decorram da venda de serviços, de mercadorias, ou de mercadorias e serviços:

*"CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º,
§ 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998
EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO
DE 1998 - O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura
da constitucionalidade superveniente*

*TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS
- SENTIDO - A norma pedagógica do artigo 110 do Código
Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária
alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados
institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados
expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o
princípio da realidade, considerados os elementos tributários*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO
- INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA
LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação
do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda
Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as
expressões receita bruta e faturamento como sinônimas,
juntando-as à venda de mercadorias, de serviços ou de
mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da
Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para
envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas
jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida
e da classificação contábil adotada."*

Em face das considerações postas, podemos assentar que a pretensão de incluir-se valores meramente entregues à recorrente, a fim de quitar as obrigações das contratantes na base de cálculo da Cofins, enseja ofensa ao princípio da capacidade contributiva (Constituição da República, art. 145, § 1º), afigurando-se, em consequência, confiscatória (Constituição da República, art. 150, IV).

Por fim, transcrevo ementa de recentíssima decisão do Superior Tribunal de Justiça, da lavra do Exmo. Ministro José Delgado - quem inclusive considera inaplicável a previsão do art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.718/98, o que reitera nosso posicionamento sobre a distinção da presente hipótese:

*"TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER
NATUREZA - ISSQN - EMPRESA PRESTADORA DE
SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA
TEMPORÁRIA.*

1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária que age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho

2. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas "intermediações"

3. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva.

4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do E. STJ acerca da distinção

5. A equalização, para fins de tributação, entre o preço do serviço e a comissão induz à uma exação excessiva, lideira à vedação do confisco.

6. Recurso Especial provido "

Mas não é só. Não obstante a Nota Cosit/Cotex/Dicof nº 579, de 25 de agosto de 2000, que expressamente prevê o real sujeito passivo do PIS e da Cofins nas operações realizadas por "fundapeanas", ainda há mais: a Nota Cosit nº 163, de 11/06/2001, bem como o Parecer PGFN/CAT 1.316/2001 expressamente prevêm que:

"7. no que se refere às contribuições sociais (PIS/Pasep e Cofins) observa-se que a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, estabeleceu em seus arts. 2º e 3º, que as contribuições serão calculadas com base no faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, entendendo-se como receita bruta a totalidade das receitas auferidas.

7.1 Se as empresas comercializam, no mercado interno, mercadorias importadas por conta própria, emitindo documentos fiscais de compra e venda, fica evidente a ocorrência do fato gerador das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins

7.2 No entanto, se a empresa fundapiana, na condição de destinatária do conhecimento de carga internacional (quando tem a denominação técnica de 'consignatária'), apenas nacionaliza as mercadorias e as entrega ao encomendante, agindo por conta e ordem deste, não se configura venda de mercadorias, e, conseqüentemente, não haverá incidência das contribuições por falta de ocorrência de faturamento nesta operação



7.3 Diante disso, é óbvio que haverá a incidência das citadas contribuições para o Pis/Pasep e Cofins sobre as receitas auferidas com os serviços de intermediação comercial e de outras prestações de serviços efetivadas para o encomendante, além das demais receitas enquadráveis no disposto no art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

()

9 Em face de todo o exposto, propomos encaminhar a presente Nota à Procuradoria-geral da Fazenda Nacional, solicitando posicionamento sobre o correto entendimento, no caso de importações efetuadas por empresas comerciais importadoras e exportadoras (trading companies).

()

c) quanto às contribuições sociais (PIS/Pasep e Cofins) está correto o entendimento apresentado no subitem 7.2, isto é, quando a empresa fundapiana, na condição de destinatária do conhecimento de carga internacional (com a denominação de 'consignatária'), nacionaliza as mercadorias e as entrega ao encomendante, agindo por conta e ordem deste, não se configura a venda de mercadorias, e, conseqüentemente, não há a incidência das contribuições por falta de ocorrência de faturamento nesta operação.

II

15 Com relação às contribuições sociais (PIS/Pasep e COFINS), concordamos com as conclusões da Secretaria da Receita Federal apostas na alínea 'c' do item 9, no sentido de que a empresa 'fundapeana', na condição de destinatária do conhecimento de carga internacional, entrega as mercadorias por ela nacionalizadas ao encomendante, agindo por conta e ordem deste, não se configura a venda e, em função deste fato, deixa de ocorrer a condição necessária e suficiente para cobrança das referidas contribuições incidentes sobre o faturamento.

()

III

19 Diante de todo o exposto é de se concluir:

()

b) 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/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 ao Estado do Espírito Santo.

À Consideração Superior

*COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 4
de julho de 2001 "*

Por fim, menciono que a jurisprudência deste Ilustre Conselho entende que a Cofins incidirá sobre o valor das receitas decorrentes de contratos tão-somente quando, no contrato, não prever a importação por conta e ordem de terceiros, o que não ocorre na hipótese, como mencionado e transcrito acima. Abaixo transcrevo parte da ementa contida no acórdão referente ao Recurso nº 123 975:

"COFINS BASE DE CÁLCULO FUNDAP EMPRESA IMPORTADORA CONTRATOS DE COMPRA E VENDA TRIBUTAÇÃO São incluídas na base de cálculo da COFINS das empresas comerciais importadoras que operam sob o incentivo do FUNDAP, estímulo fiscal concedido pelo Estado do Espírito Santo, as receitas decorrentes de contratos firmados com empresas encomendantes da mercadoria importada, caracterizando-se as operações como de compra e venda porque tais contratos não prevêem a importação por conta e ordem de terceiro "

Pelo exposto, por entender que deve haver a segregação das receitas auferidas pela recorrente dos valores entrados, por força das operações realizadas por conta e ordem de terceiros, segregação esta que restou clara na instrução do presente feito, voto para serem cancelados os autos de infração de PIS e de Cofins. "

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, a fim reconhecer o direito à restituição/compensação dos valores indevidamente recolhidos, a título de PIS, sobre as operações de importação por conta e ordem de terceiros, no período de set/97 a ago/2000, requerida em 30/09/2002, quando se encontrava registrada no FUNDAP.


Antônio Lisboa Cardoso

Voto Vencedor

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Redator Designado

Discordo do Ilustre Relator, por entender que inexiste amparo legal para dispensar a exigência da contribuição para o PIS sobre a comercialização de mercadorias, tidas como importadas por conta e ordem de terceiros que, contudo, foram registradas e contabilizadas como mercadorias revendidas.

Assim, a contribuição apurada e paga sobre tais operações não constituem indêbitos passíveis de repetição, mas valores devidos a título de PIS, nos termos da legislação tributária vigente, conforme provado e demonstrado no voto do Ilustre Conselheiro Relator Antônio Zomer no julgamento do pedido de restituição de valores pagos a título de Cofins, reclamados pela recorrente e discutidos no processo nº 11543-004533/2002-10, referentes a fatos geradores do mesmo período deste processo de PIS, cuja decisão tomo a liberdade de adotar para este julgamento por se tratar do mesmo contribuinte, mesmo período de apuração e de contribuição com a mesma legislação tributária, inclusive, para uniformização das decisões:

“Apesar da vasta argumentação da recorrente, sua defesa estriba-se em duas premissas:

1) as importações foram realizadas por conta e ordem da Toyota do Brasil S/A Indústria e Comércio; e

2) a figura do importador por conta e ordem de terceiro já existia antes da edição da MP nº 2.158-35/2001.

Segundo a Fiscalização, antes da MP nº 2.158-35/2001 não havia previsão legal para a exclusão da base de cálculo da Cofins, no presente caso PIS, das receitas oriundas da venda das mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros.

Com efeito, se foi necessária uma medida legal para submeter à tributação da contribuição para o PIS e da Cofins as receitas auferidas pelo real adquirente de mercadoria estrangeira, no caso de este vir a utilizar-se de terceira pessoa para promover a importação, não se pode afirmar, como quer a recorrente, que a MP nº 2.158-35/2001 nada mais fez do que dar um colotido legislativo àquilo que já vinha sendo normalmente entendido e praticado pela Administração.

A MP nº 2.158-35/2001, no art. 80, autorizou a Secretaria da Receita Federal a estabelecer requisitos e condições para a atuação da pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro, bem como a exigir a 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.

Estes requisitos e condições constam da Instrução Normativa SRF nº 75, de 13 de setembro de 2001, da seguinte forma:

“Art. 1º No caso de importação efetuada por pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiro, a receita bruta para efeito de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) corresponde ao valor”

I - dos serviços prestados ao adquirente, na hipótese da pessoa jurídica importadora contratada, e

II - da receita auferida com a comercialização da mercadoria importada, na hipótese do adquirente por encomenda.

§ 1º Entende-se por adquirente, para os efeitos desta Instrução Normativa, a pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada

§ 2º As normas de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive nas hipóteses de alíquotas diferenciadas, aplicáveis à receita bruta de importador, aplicar-se-ão à receita bruta do adquirente, decorrente da venda de mercadoria importada na forma deste artigo.

Art. 2º O disposto no art. 1º aplica-se, exclusivamente, às operações de importação que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente por encomenda, caracterizando a operação por conta e ordem de terceiros;

II - os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora deverão evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros;

III - a nota fiscal de saída da mercadoria do estabelecimento importador deverá ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação.

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o documento referido no inciso III do **caput** não caracteriza operação de compra e venda*

§ 2º A importação e a saída, do estabelecimento importador, de mercadorias em desacordo com o disposto neste artigo caracteriza compra e venda, sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no valor da operação.

Art. 3º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação "

Estas exigências foram complementadas pela Instrução Normativa nº 98, de 05 de dezembro de 2001, que, em seu art. 5º, assim dispôs sobre a operação de saída das mercadorias do importador:

"Art. 5º Relativamente às importações por conta e ordem de terceiros, a pessoa jurídica importadora somente poderá emitir nota fiscal de saída das mercadorias tendo como destinatário o adquirente

Parágrafo único. Caso o adquirente determine que as mercadorias sejam entregues em outro estabelecimento, serão observados os seguintes procedimentos:

I - a pessoa jurídica emitirá nota fiscal de saída das mercadorias para o adquirente,

II - o adquirente emitirá nota fiscal de venda para o novo destinatário, com destaque do IPI, com a informação, no corpo da nota fiscal, de que a mercadoria deverá sair do estabelecimento da importadora, bem assim com a indicação do número de inscrição no CNPJ e do endereço da pessoa jurídica importadora."

A necessidade de regramento rígido de controle das operações de importação realizadas por conta e ordem de terceiros é só mais um índice de que a forma de

apuração da Cofins, no presente caso PIS, disposta na MP nº 2 158-35/2001 não existia antes da sua publicação, como se esforça para demonstrar a recorrente.

O fato de o cumprimento das exigências estipuladas pelas IN SRF nºs 75 e 98, de 2001, só se aplicar para o futuro, a partir de 13 de setembro de 2001, não impede que se utilize das mesmas, por analogia, para examinar o presente pedido de restituição, já que se tratam de procedimentos acautelatórios para que a Fazenda Nacional não sofria prejuízos na arrecadação tributária, utilizados sempre que o pagamento de tributos recaia sobre pessoa distinta daquela designada pela legislação correlata, principalmente pelo art. 121 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172/66).

Se a empresa não se comportou de forma assemelhada com o novo regramento, não pode pretender a sua submissão à forma de pagamento da Cofins, no presente caso do PIS, determinada por esse ordenamento jurídico, sob pena de ferir profundamente o procedimento legal vigente à época dos fatos geradores que teriam dado origem aos supostos indébitos.

A recorrente alega que a SRF e a PGFN, ao analisar o caso da incidência tributária sobre as importações realizadas por conta e ordem de terceiros, teriam reconhecido o direito ao pagamento da Cofins, no presente caso do PIS, na forma por ela pretendida, conforme item 7.2 da Nota Cosit nº 163/2001, citado no Parecer PGFN/CAT nº 1.316/2001. Aduz que estes atos são anteriores à edição da MP nº 2.158-35/2001, assim como a Nota Cosit/Cotex/Dicof nº 579/2000, que teria concluído pela inocorrência dos fatos geradores da Cofins em operações semelhantes às realizadas pela recorrente.

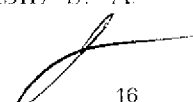
Não tem razão a recorrente. As suas operações de importação não se encaixam nas situações descritas nos citados atos. A Nota Cosit nº 163/2001, parcialmente transcrita no Parecer PGFN/CAT nº 1.316/2001 e na manifestação de inconformidade (fl. 250), analisou a sujeição passiva aos tributos na importação nos seguintes termos:

“5.4 Neste termos, temos que a trading company, ao promover a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro, figurando como consignatária do conhecimento de carga, poderá encontrar-se em duas situações, a saber:

como importador e proprietário da mercadoria: neste caso a trading é o adquirente e o importador, pois promoveu a entrada da mercadoria. Tanto o conhecimento de carga estará a ela consignado, como a Fatura Comercial será emitida em seu nome (a empresa detém a posse e a propriedade da mercadoria);

somente como importador: nesta hipótese a trading figura como prestadora de serviços, sendo contratada para realizar a operação de importação por conta e ordem de terceiros. O adquirente da mercadoria estrangeira é pessoa diversa do importador. A trading company continuará, destarte, sendo o importador, pois é ela quem promove a entrada de mercadoria estrangeira em território aduaneiro e em nome de quem é consignada a mercadoria no conhecimento de carga. **Contudo a Fatura Comercial é emitida em nome do adquirente, à ordem de quem a trading company promoveu a importação (a empresa detém somente a posse da mercadoria)."** (destaquei)

A principal razão de pedir da recorrente reside na alegação de que as importações teriam sido realizadas por conta e ordem da Toyota do Brasil, nos termos definidos na Nota Cosit nº 163/2001 e no Parecer PGFN/CAT nº 1.316/2001. Para o exame desta argumentação é necessária a leitura atenta do Contrato de Importações de Mercadorias e Outras Avenças, juntado pela recorrente às fls. 323/339. Neste instrumento firmado entre a TOYOTA DO BRASIL S. A.



INDÚSTRIA E COMÉRCIO e a CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX destaca-se os seguintes trechos:

“CONSIDERANDO,

a) que a TOYOTA comercializará, no mercado em que atua, veículos (aqui designados como PRODUTO ou PRODUTOS) a serem adquiridos de fornecedores internacionais, sendo a exclusiva responsável para estabelecer as normas de comercialização, uso de marcas, realização de publicidades, prestação de serviços de assistência e oferecimento de garantias para os PRODUTOS;

c) que a COIMEX está apta a assegurar, aos PRODUTOS internados no território brasileiro, condições de armazenagem em regime alfandegado e armazéns gerais;

d) que a TOYOTA tem interesse em indicar a COIMEX para realizar as operações de importação dos PRODUTOS, dentro da estrutura descrita nos parágrafos anteriores; e

[...]

1. OBJETO

1. 1. - É objeto do presente contrato o credenciamento da COIMEX, perante os fabricantes ou exportadores no Exterior, doravante denominados FORNECEDORES NO EXTERIOR, como compradora, não exclusiva, dos PRODUTOS, bem como a prestação de serviços pela COIMEX, nos termos das disposições previstas neste instrumento.

[...]

1. 2. - **Os PRODUTOS importados deverão ser vendidos à TOYOTA**, observadas as condições relativas a preço, faturamento, pagamento, adiantamento e quaisquer outras disposições estabelecidas pelas partes nos termos deste contrato.

1. 3. - É vedada a comercialização dos PRODUTOS pela COIMEX diretamente a consumidores, revendedores de veículos, bem como a quaisquer outras pessoas físicas ou jurídicas, sem que tenha sido prévia e expressamente aprovado pela TOYOTA.

[...]

2 - DOS PROCEDIMENTOS DE IMPORTAÇÃO

2. 1. - Recebida da TOYOTA, a solicitação de importação, com as descrições e quantidades dos PRODUTOS, a indicação dos FORNECEDORES NO EXTERIOR e as condições comerciais da operação, a COIMEX colocará o PEDIDO DE COMPRA dos PRODUTOS, junto ao FORNECEDOR NO EXTERIOR, indicando a sua qualidade de compradora dos PRODUTOS e, ainda, relacionando a documentação que deverá ser emitida, como a seguir relacionada:

[...]

c) ‘Fatura Comercial’, emitida pelo fornecedor no Exterior, em nome da COIMEX, apresentando os valores e as condições de pagamento pactuadas.”
(destaquei)



Não é necessário grande esforço de raciocínio para perceber que a TOYOTA credenciou a COIMEX junto aos fornecedores do exterior como importadora da marca, conforme consta no objeto do contrato firmado entre ambas (Cláusula 1.1). Também não é preciso aplicar nenhum método interpretativo, por mais simples que seja, para concluir que as Faturas Comerciais foram emitidas em nome da COIMEX, pois isto está dito textualmente na Cláusula 2.1, alínea "c", supratranscritas.

Assim, resta bem cristalino que o presente caso não se enquadra na hipótese estudada pela Nota Cosit nº 163/2001 (item 5.4, alínea "b") e, conseqüentemente, no Parecer PGFN/CAI/nº 1.316/2001, que examinou o caso em que as empresas fundapianas agem como consignatárias, como se pode constatar no item 9 da citada nota, redigido nos seguintes termos:

"9 Em face de todo o exposto, propomos encaminhar a presente Nota à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, solicitando posicionamento sobre o correto entendimento, no caso de importações efetuadas por empresas comerciais importadoras e exportadoras (trading companies)

[...]

c) quanto às contribuições sociais (PIS/Pasep e Cofins) está correto o entendimento apresentado no subitem 7.2, isto é, quando a empresa fundapiana, na condição de destinatária do conhecimento de carga internacional (com a denominação de 'consignatária'), nacionaliza as mercadorias e as entrega ao encomendante, agindo por conta e ordem deste, não se configura a venda de mercadorias e, conseqüentemente, não há a incidência das contribuições por falta de ocorrência de faturamento nesta operação."

Neste contexto, a conclusão a que chegou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAI/nº 1.316/2001 não tem nenhuma implicação sobre as operações realizadas pela recorrente, pois esta não agiu como consignatária mas como importadora e compradora, constando nesta situação o seu nome nas Faturas Comerciais, ao invés do nome da Toyota do Brasil, como era de se esperar se as importações fossem realizadas por sua conta e ordem. Da mesma forma, como sobejamente demonstrado, é inaplicável ao caso o entendimento da Nota Cosit nº 163/2001.

O fato de as importações terem sido feitas a pedido da Toyota não retira da Coimex a qualidade de real importadora. Tanto é assim que o contrato estipula as condições de venda dos produtos à Toyota ou a quem esta indicar, bem como a forma de se calcular o valor do faturamento e a forma de emissão das respectivas notas fiscais de venda. A cláusula contratual nº 4.1 tratou de deixar isto muito claro, ao assim dispor:

"4.1. - O PREÇO DE VENDA dos PRODUTOS, a ser praticado pela COIMEX quando das vendas para a TOYOTA, será o montante apurado a cada operação e de acordo com as disposições deste instrumento, obedecendo as especificações contidas no ANEXO ÚNICO e os critérios para a elaboração da PLANILHA de custos para determinação do PREÇO DE VENDA dos PRODUTOS."

No Contrato ficou ainda estipulado que o PIS e a Cofins seriam pagos pela Coimex, que embutiria esta despesa no valor de venda para Toyota ou para quem ela designasse. Da mesma forma, a Coimex obrigou-se a destacar o ICMS devido sobre a transação, bem como aquele devido sob a forma de substituição tributária. Este proceder, sem sombra de dúvida, não se coaduna com a forma de atuação de uma importadora que age por conta e ordem de terceiros, na qualidade de consignatária.



Os documentos juntados às fls. 340/346 deixam muito claro que a importação foi efetuada sob inteira responsabilidade da Coimex, figurando a Toyota apenas como garantidora das operações, na medida em que se apresenta como única e exclusiva compradora dos produtos importados. Entre estes documentos encontra-se uma Nota Fiscal de Entrada, fl. 342, emitida pela Coimex, indicando que a veículo ali descrito foi importado da Toyota Argentina pela COIMEX. A natureza da operação indica “compras para comercialização”, código CFOP 3.12.

A Nota Fiscal-Fatura, constante à fl. 346, também emitida pela Coimex, informa como comprador do referido veículo a empresa GREEN MINAS VEÍCULOS LTDA. e a operação foi descrita como “Venda de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária - VT”, código CFOP 6.97.

O contrato firmado entre as partes, como já se observou, não caracteriza a operação como sendo por conta e ordem da Toyota do Brasil, não constando esta informação nem mesmo nas notas fiscais de entrada ou de venda. Além disto, as notas fiscais de venda não foram emitidas pelo valor constante das notas fiscais de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação, como teriam sido se as operações tivessem sido realizadas por conta e ordem de terceiros. Ao contrário, as notas fiscais de venda foram emitidas pela Coimex da mesma forma que o seriam se as vendas fossem realizadas pela Toyota, inclusive com destinação direta para as concessionárias desta marca espalhadas pelo território nacional.

A SRF e a PGFN em momento algum pretenderam liberar o importador do pagamento das contribuições, mas, ao contrário, responsabilizar o adquirente pelo seu pagamento, no caso de importações realizadas por sua conta e risco. Tanto é assim que o Parecer PGFN/CAT/nº 1.316/2001, no seu item 14, ao identificar, no Decreto-Lei nº 37/66, a ausência de responsabilização solidária do adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, em operações de importação realizadas por sua conta e ordem, sugeriu que se providenciasse a necessária alteração legislativa.

Esta alteração acabou se concretizando logo em seguida, com a publicação da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que nos arts. 77 e 78 alterou a redação dos arts. 32 e 95 do Decreto-Lei nº 37/66 para imputar ao adquirente a condição de responsável solidário, nas importações realizadas por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, como sugerido pela PGFN.

Este fato indica que a preocupação da SRF e da PGFN, ao expedirem a nota e o parecer aqui referenciados, era garantir a realização dos créditos tributários envolvidos nas operações de importação realizadas por conta e ordem de terceiros e não a de liberar do pagamento desses tributos o importador, muito menos retroativamente. Este entendimento é o que mais se coaduna com o regimento estatuído pelo art. 81 da MP nº 2.158-35/2001, *verbis*:

“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.”

Mesmo que se pudesse enquadrar a situação da recorrente àquela descrita no novo dispositivo legal, não haveria a possibilidade de retroação dos efeitos da MP nº 2.158-35/2001, de modo a alcançar fatos geradores anteriores à sua vigência, nisto concordando a recorrente.

Por outro lado, já foi amplamente demonstrado que o ordenamento jurídico anterior não permitia ao interessado fruir da pretensão deduzida, conclusão que a

contribuinte também compartilhava, ao menos à época de ocorrência dos respectivos fatos geradores, posto que incluiu todas as receitas de venda na base de cálculo da Cofins, no presente caso do PIS.

Caso semelhante ao dos presentes autos foi apreciado pelo Tribunal Regional da 2ª Região quando do julgamento do Agravo de Instrumento nº 2001.02.01.30013-2, sendo proferida decisão cujo desfecho é em tudo coincidente com o posicionamento por mim adotado no presente voto, conforme se pode verificar na ementa abaixo transcrita:

"EMENTA TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO LIMINAR DEFERIDA EM AÇÃO ORDINÁRIA. IMPORTAÇÃO PELO SISTEMA FUNDAP DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. FAZENDA NACIONAL. EXIGÊNCIA DO PAGAMENTO DE COFINS E PIS. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. EMPRESA IMPORTADORA NÃO SEDIADA NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. IMPOSSIBILIDADE DESSA EMPRESA GOZAR DOS BENEFÍCIOS DO FUNDAP. LEGISLAÇÃO ESTADUAL VOLTADA UNICAMENTE PARA EMPRESAS SEDIADAS NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. ARTIGO 155, § 2º, IX, 'A', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 NÃO CABIMENTO DA SUBSTITUIÇÃO DO IMPORTADOR PELA PESSOA DO CONSIGNATÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO

1. Somente as empresas que integram o Sistema FUNDAP do Estado do Espírito Santo, atuando na condição de importadores de mercadorias estrangeiras, sediadas no Estado do Espírito, com atividade empresarial de importar e exportar mercadorias em nome próprio, desde que assim admitidas junto ao BADES, podem receber o aproveitamento dos incentivos financeiros concedidos pelo referido Sistema FUNDAP.

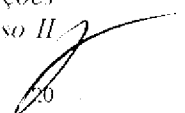
2. Não cabimento da atuação da empresa fundapeana como consignatária, na operação de importação de mercadorias estrangeiras, para fins de pagamento do imposto estadual denominado ICMS. Não há circulação de mercadorias sem a transferência da propriedade dessas mercadorias. Não há, pois, fato gerador do ICMS no contrato de consignação. Consignação significa o ato de entregar uma coisa a terceiro, sem transferência da propriedade.

3. Não se aperfeiçoou o contrato de consignação entre o exportador e a empresa fundapeana que recebe a mercadoria, dizendo-se consignatária ou importadora de direito, porquanto o exportador desconhece essa circunstância. Ademais, este remete a mercadoria e recebe o preço em contraprestação, conforme ajuste nesse sentido, o que configura o contrato de compra e venda (inconfundível com eventual hipótese de contrato de consignação, desconhecida do exportador proprietário da mercadoria).

4. Impossibilidade de existência de contrato de consignação entre empresa sediada em outro Estado da Federação, não integrante do Sistema FUNDAP, dita como importadora de fato, uma vez que esta somente passará a ser proprietária da mercadoria após a respectiva revenda desta, por parte da empresa fundapeana que importou o bem.

5. Violação do artigo 155, II, § 2º, IX, 'a', da Constituição Federal, no fato da empresa importadora de fato, não sediada no Estado do Espírito Santo, para receber o benefício financeiro do Sistema FUNDAP (sequer sendo empresa fundapeana), porque o ICMS deverá ser recolhido em favor do Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria.

6. O artigo 155, inciso II e § 2º, inciso IX, 'a', da Constituição Federal prescreve que 'compete aos Estados () instituir impostos sobre () operações relativas à circulação de mercadorias () § 2º O imposto previsto no inciso II



atenderá o seguinte (. . .) IX – incidirá também a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, (. . .) cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria (. . .)’

7 Se a empresa efetuar a importação por conta e ordem de terceiro, essa negociação (importação) estará sendo realizada pelo terceiro que, não sendo sediado no Espírito Santo nem empresa integrante do sistema, não poderá gozar dos benefícios do FUNDAP

8 Não se pode, aliás, por absurdo, imaginar a hipótese, ocorrente no caso, de a empresa fundapeana emitir uma nota fiscal de venda, apenas representativa dessa venda para o fim do pagamento do ICMS; mas, não representativa da própria venda para fins do pagamento de PIS e de COFINS. O princípio da não contradição, por si só, invalida essa conclusão.

9. Havendo venda documentada em nota fiscal, há faturamento, impondo-se a incidência de COFINS e PIS, nos exatos termos dos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98

10 *Agravo provido ”*

O Ministro Marco Aurélio, no RE nº 268. 586-1/SP, de 24/05/2005, assim se pronunciou, ao apreciar questão envolvendo o Fundap, em situação semelhante à dos presentes autos, *verbis*:

“Poucas vezes defrontei-me com processo a revelar drible maior ao Fisco. O acordo comercial FUNDAP, formalizado entre a importadora e a ora recorrente, é pródigo na construção de ficções jurídicas para chegar-se à mitigação do ônus tributário, isso em vista do fato de a importadora encontrar-se cadastrada no sistema FUNDAP, tendo jus, por isso, a vantagens fiscais. No acordo, previu-se que a importadora figuraria nas operações de importação dele objeto como consignatária, o que implica dizer que não atuaria como senhora, em si, de importação de mercadorias para posterior venda, mas como simples intermediária, vindo a ser reembolsada em tudo o que dispendesse, inclusive tributos, frete, armazenagem, desembaraço aduaneiro e demais despesas pertinentes à operação, ficando a cargo da ora recorrente a definição das mercadorias, ao fim, entabular o negócio jurídico no exterior, com fixação de preço. Onde a lealdade aos princípios básicos à vida democrática, aos princípios assentados na Lei Maior? À toda evidência, tem-se quadro escancarado de simulação.”

Finalizando este voto, e só para argumentar, admitindo-se a hipótese de existência do importador por conta e ordem de terceiro antes do surgimento da MP nº 2.158-35/2001, em decorrência de acordos e convenções particulares, cabe aqui considerar que, a teor do disposto no art. 123 do CTN, nunca esta situação poderia modificar a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária, sem que houvesse disposição expressa em lei. Neste sentido é grande a jurisprudência, como demonstram os excertos abaixo transcritos:

“ II As convenções particulares, relativas às responsabilidades pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias respectivas . . . ” (TRF - 1ª Região. AC nº 95 01 24692-2/MG)

“ As convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos são inoponíveis à Fazenda Pública, no que se refere à transferência da

responsabilidade pelo pagamento de tributos " (TRF - 2ª Região AC nº 2002.02.01.007610-8/RJ)

" Nenhuma convenção entre particulares pode ser oposta ao Fisco para modificar a responsabilidade do sujeito passivo da obrigação tributária. " (TRF - 4ª Região AC nº 90.04.14167-7/SC)

" II As convenções particulares não poderão ser levantadas pelo contribuinte inadimplente para se furtar à responsabilidade quanto a pagamentos de tributos contra a Fazenda Pública " (TRF - 5ª Região AC nº 2001.05.00.016707-7/CE)."

Após estas considerações, a conclusão mais acertada é aquela a que chegaram a autoridade fiscal e o Colegiado de Primeira Instância, ou seja, a de que as operações de importação realizadas pela COIMEX não se enquadram entre aquelas que poderiam ensejar a aplicação do tratamento especial previsto no art. 81 da MP nº 2.158-35/2001 para as importações realizadas por conta e ordem de terceiros

Assim, os pagamentos efetuados a título de Cofins, no presente caso de PIS, não podem ser devolvidos à recorrente, porque efetuados nos termos da legislação básica da referida contribuição, vigente à época de ocorrência dos respectivos fatos geradores, ou seja, com fundamento no art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991, no caso do PIS, MP nº 1.212, de 27/11/1995, convertida na Lei nº 9.715, de 25/11/1998, e Lei nº 9.718, de 27/11/1998.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto pelo não-provimento do presente recurso voluntário.

José Adão Vilhinho de Moraes

