



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	no 16 / 02 / 07
C	Rubrica

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 13/10/2006

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

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 redação 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 15/10/2006

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 11543.004533/2002-10
Recurso nº : 132.688
Acórdão nº : 202-17.295

Recorrente : CIA. IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de restituição de valores que teriam sido recolhidos indevidamente a título de Cofins, no montante de R\$ 22.513.642,13, apresentado em 30/09/2002, sob a alegação de que a referida contribuição não incidia sobre as operações de importação por conta e ordem de terceiros, no período de setembro de 1997 a agosto de 2000.

A DRF de Vitória - ES indeferiu o pleito, conforme Despacho Decisório de fls. 209/215, por entender que o disposto no art. 81 da MP nº 2.158-35 não se aplica aos fatos geradores anteriores à sua vigência, que se deu com a publicação da referida MP em 27/08/2001.

Irresignada a interessada apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que:

- o Despacho Decisório e o Parecer que o embasa estão em desacordo com a posição esposada pela PGFN no Parecer PGFN/CAT nº 1.316/2001, exarado a pedido da Coordenação do Sistema de Tributação (fls. 315/321), sendo que o referido Parecer é anterior à MP nº 2.158-35;

- o direito da contribuinte decorre da interpretação da legislação tributária em vigor à época dos fatos, em especial a Lei nº 9.718/98, a qual é referenciada no Parecer PGFN/CAT nº 1.316/2001, no qual a Procuradoria opina pela exclusão dos valores e quantias em causa da base de cálculo das contribuições;

- a própria SRF reconhece o direito da impugnante, concordando com a PGFN, como se percebe do item 7.2 da Nota Cosit nº 163/2001, citado no Parecer PGFN/CAT nº 1.316/2001, reconhecendo-se a impossibilidade de se tributar pela Cofins a receita que apenas transita pelo resultado da impugnante, mas que se trata de receita pertencente ao real adquirente da mercadoria importada. Tal entendimento é anterior à edição da MP nº 2.158-35;

- resta evidente que as importações realizadas pela contribuinte no período objeto do pleito foram feitas com o escopo de obter o financiamento do Fundap, não tendo havido agregação de valor à mercadoria repassada a seus clientes no mercado interno, conforme comprovam as planilhas e as Notas Fiscais anexas (docs. nº 9 e seguintes);

- a legislação a ser aplicada ao caso concreto é aquela em vigor à época dos fatos, ou seja: Lei Complementar nº 70/91 e Leis nºs 9.715/98 e 9.718/98, pois os recolhimentos indevidos deram-se no período de setembro/1997 a agosto/2000;

- a própria legislação de regência da matéria (Lei nº 8.981/95, art. 31), ao conceituar receita bruta, distingue, objetiva e precipuamente, as receitas de operações de conta própria dos resultados de operações de conta alheia. Nestas últimas se enquadram exatamente as operações de importação por conta e ordem de terceiros, levadas a efeito pela contribuinte;

- a MP nº 2.158-35 não criou direito à não incidência tributária e, portanto, não se configurou o fato gerador da Cofins sob a égide da lei antiga. Cita, nesse sentido, doutrina de Roque Antônio Carrazza.

CA *J* 2



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 13/10/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 11543.004533/2002-10
Recurso nº : 132.688
Acórdão nº : 202-17.295

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Finalizando sua manifestação de inconformidade, solicita o deferimento do direito creditório relativo a todo o período pleiteado, protestando pela juntada de prova documental e demais provas em direito admitidas, inclusive sustentação oral.

A 1ª Turma da DRJ em Belo Horizonte - MG manteve o indeferimento, em Acórdão assim ementado:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

Ementa: COFINS - 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 da Cofins.

Solicitação Indeferida”.

No recurso voluntário a empresa descreve o funcionamento do Fundap e o modo de atuação das empresas fundapeanas, quando realizam operações por conta e ordem de terceiros. Nestes casos, informa que as importações são feitas em nome das empresas fundapeanas, ficando, no entanto, sob a responsabilidade do adquirente a negociação do preço, qualidade, condições dos produtos, o pagamento dos produtos e o pagamento dos impostos devidos e das despesas aduaneiras e portuárias (diretamente ou através das importadoras).

Informa, também, que a empresa fundapeana entrega as mercadorias importadas, após o desembaraço, aos terceiros adquirentes ou a outros destinatários por eles indicados, através de notas fiscais de sua própria emissão.

Quanto à decisão recorrida, alega que a mesma apóia-se na irretroatividade do art. 81 da MP nº 2.158-35/2001, que em momento algum foi utilizado para fundamentar o seu pleito. Além disto, teria o órgão prolator da referida decisão errado ao afirmar que a figura do importador por conta e ordem de terceiros só teria surgido com a edição daquela MP.

Reafirma que a restituição ampara-se na Nota Cosit/Cotex/Dicof nº 579, de 25 de agosto de 2000, e no Parecer PGFN/CAT/nº 1.316/2001, que teria concluído pela inocorrência dos fatos geradores da Cofins no caso de operações do tipo realizadas pela recorrente.

Alega que o art. 81 da MP nº 2.158-35/2001 “*nada mais fez do que dar um colorido legislativo àquilo que já vinha sendo normalmente entendido e praticado pela Administração através de atos administrativos objetivamente compatíveis com o ordenamento jurídico de então*”.

No mais, reedita, sob nova roupagem, os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

U- J 3



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 13/10/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11543.004533/2002-10
Recurso nº : 132.688
Acórdão nº : 202-17.295

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO ZOMER

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

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 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 colorido 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:

A *J* 4



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 15/10/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11543.004533/2002-10
Recurso nº : 132.688
Acórdão nº : 202-17.295

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 indício de que a forma de apuração da Cofins 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 sofra 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 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

J. J. *P.* 5



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 13/10/2006

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 11543.004533/2002-10
Recurso nº : 132.688
Acórdão nº : 202-17.295

pagamento da Cofins 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:

a) 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);

b) 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 15/10/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11543.004533/2002-10
Recurso nº : 132.688
Acórdão nº : 202-17.295

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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/CAT/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/CAT/nº 1.316/2001 não tem nenhuma implicação sobre as operações

A J 7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 13/10/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 11543.004533/2002-10
Recurso nº : 132.688
Acórdão nº : 202-17.295

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 - VE”, 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 13/10/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 11543.004533/2002-10
Recurso nº : 132.688
Acórdão nº : 202-17.295

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 regramento 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.

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 BANDES, podem receber o aproveitamento dos incentivos financeiros concedidos pelo referido Sistema FUNDAP.

A. J. 9



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 13/10/2006

2º CC-MF
Fl.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 11543.004533/2002-10
Recurso nº : 132.688
Acórdão nº : 202-17.295

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 13/10/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11543.004533/2002-10
Recurso nº : 132.688
Acórdão nº : 202-17.295

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

operações de importação dele objeto como consignatária, o que implica dizer que não atua como senhora, em si, de importação de mercadorias para posterior venda, mas como simples intermediária, vindo a ser reembolsada em tudo o que despendesse, inclusive tributos, frete, armazenagem, desembaraço aduaneiro e demais despesas pertinentes à operação, ficando a cargo da ora recorrente a definição das mercadorias, alfim, 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? A 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 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.

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 2006.

ANTÔNIO ZÓMER