



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

Processo n° 11891.000173/2005-70
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-004.069 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2017
Matéria COFINS-IMPORTAÇÃO
Recorrente RONA EDITORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 05/08/2005

ARRENDAMENTO MERCANTIL. COFINS - IMPORTAÇÃO. DOIS FATOS GERADORES.

O art. 3º, I e II, da Lei nº 10.865/2004, incide em dois momentos, havendo a ocorrência de dois fatos geradores distintos: 1) a entrada do bem estrangeiro em território nacional e 2) posterior pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado. O § 14 do art. 3º da Lei alberga apenas a segunda situação, reduzindo a alíquota da contribuição a zero.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José Henrique Mauri - Presidente substituto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri (Presidente substituto), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado), Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 08-19.719, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza, no qual a impugnação foi dada por improcedente.

O presente processo administrativo traz lançamento de COFINS-Importação, por falta de recolhimento da contribuição.

Consta do auto de infração:

A empresa acima identificada importou uma máquina gráfica e solicitou no registro da Declaração de Importação (DI) nº 05/0832946-3 redução a zero da alíquota da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins-Importação), com base no artigo 8º, § 14 da Lei nº 10.865 de 30/04/2004, não recolhendo a contribuição acima citada alegando tratar-se de arrendamento mercantil (leasing).

Considerando que a lei, ao instituir a contribuição na importação, contempla como fato gerador a entrada de bens estrangeiros no território nacional, não oferecendo, ao nosso ver, condição, restrição ou alternativa que ampare sua descaracterização como fato gerador, uma vez ocorrido; a não ser as hipóteses de não incidência elencadas no artigo 2º da lei em pauta.

Considerando ainda, que é contribuinte o importador, assim entendido a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional, a fiscalização entende, desta forma, não haver óbices à exigência da contribuição como previsto no artigo 3º, inciso I, da lei acima mencionada, ou seja, tendo como fato gerador a entrada de bem estrangeiro em território nacional.

Sendo assim, cobra-se a referida contribuição somada aos acréscimos legais devidos.

Relata o acórdão recorrido:

DA IMPUGNAÇÃO

Em 19 de agosto de 2005 o sujeito passivo foi cientificado deste lançamento, vindo a apresentar impugnação em 22 de setembro do mesmo ano (fl. 51/ 122), na qual, após fazer um resumo da autuação, alega, em síntese, o que se segue:

- O primeiro equívoco da Autoridade Autuante foi o de estabelecer como fato gerador para a situação em questão o disposto no inciso I do art. 3º

da Lei nº Lei nº10.865 de 30 de abril de 2004, quando, na verdade, por se estar tratando de um arrendamento mercantil, caberia a aplicação do inciso II do mesmo artigo. Deste modo, ocorrendo a importação ou a entrada física de bens em território nacional vinculados à execução de serviços contratados junto a terceiros residentes no exterior, só poder-se-ia considerar como ocorrido o fato gerador em questão quando do **pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado**, pois, nesse caso, a entrada física do bem no País deve ser considerada mera decorrência da importação de prestação de serviços, mesmo porque essa importação seria em caráter temporário e precário, não se enquadrando como uma importação de bem para consumo;

- não há dúvidas, pois, que em relação às operações de importação de bens sob modalidade de arrendamento mercantil, as quais se caracterizam como sendo importação de serviços, o fato gerador das contribuições sociais PIS e COFINS seria aquele insculpido no inciso II do mencionado art. 3º da Lei nº 10.865/04;
- acrescente-se ainda que, por motivação político-econômica, andou bem o legislador ao estabelecer diversas hipóteses de isenção e de reduções de alíquotas a 0 (zero), relacionadas as contribuições em baila;
- no presente caso, cabe apresentar o teor do § 14 do artigo 8º da Lei nº 10.865/04, o qual passou despercebido pela Autoridade Autuante:

§ 14. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições incidentes sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, referente a aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa. [\(Incluído pela Lei nº 10.925, 2004\) \(Vigência\)](#)

- considerando-se que o caso em análise, conforme cópia do contrato em anexo, trata de arrendamento mercantil de uma "Máquina automática para grampeação e corte trilareral de revistas e livros, com dobra e com alceamento, marca Müller Martini, modelo presto" pelo prazo de 30 meses, contados de 01 de abril de 2005, inexistente qualquer dúvida de que tal operação esteja amparada tanto pelo inciso II do art. 3º, quanto pelo § 14 do art. 8º, ambos da Lei nº 10.865/04;
- querer cobrar PIS e COFINS, no presente caso, com base no art. 3º, I, da Lei nº 10.865/04, seria um claro caso de *bis in idem*, o que se sabe não é permitido em nosso ordenamento;
- é fato que a redução da alíquota a zero, por levar a efeitos práticos semelhantes aos da isenção ou imunidade (a ausência de pagamento), muitas vezes com estas se confunde, o que, de acordo com a melhor doutrina, não pode ocorrer;

- “Dessa forma é que caem por terra todos os argumentos utilizados para sustentar o entendimento exatório fixado pela Autoridade Fiscal, uma vez que carecem esses de melhor técnica e rigor jurídico, não restando dúvidas, assim, de que as hipóteses previstas no art. 3º da Lei nº 10.865/04 são **EXCLUDENTES e não CONCORRENTES**, o que afastaria de imediato a incidência da exação em comento sobre a operação de importação de bem arrendado praticada pela Impugnante, nos temos como pretendido em sede desse auto de infração.” (Destques na impugnação);
- isto posto, requer-se seja considerada improcedente a Autuação em contenda.

[...]

Em virtude da verificação da existência de processo judicial relacionado à mercadoria objeto da presente Autuação, tendo em vista uma decisão proferida em caráter liminar constante nos autos, encaminhou-se o presente processo em diligência para que se anexasse cópia dos autos judiciais de modo a se poder verificar possível ocorrência de renúncia à instância administrativa.

O citado acórdão decidiu pelo improcedência da impugnação, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 05/08/2005

AÇÃO JUDICIAL. LITÍGIO COM CONTEÚDO DIVERSO. INOCORRÊNCIA DE RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

A existência de Ação Judicial relacionada ao Processo Administrativo Tributário, mas que trate de matéria diversa da contida nestes autos não importa renúncia à instância administrativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 05/08/2005

OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO LANÇAMENTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO MANTIDO.

Restando demonstrada a ocorrência do fato gerador do lançamento, este deverá ser considerado procedente, o que implica na manutenção do respectivo crédito tributário.

Inconformada com a improcedência da impugnação, a contribuinte interpôs recurso voluntário, basicamente repetindo os argumentos da impugnação, alegando em síntese: que o art. 3º da Lei nº 10.865/2004 trata de duas hipóteses distintas e alternativas, excludentes e não concorrentes; e que aplica-se ao caso em pauta, apenas a segunda delas. Ao final, pugna pela improcedência do lançamento.

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

A questão da existência de ação judicial fora ultrapassada no acórdão de piso. De fato, a petição inicial demonstra que tal feito não quis discutir se era devida ou não a contribuição, apenas a retenção da mercadoria, ato que argumenta ser ilegal.

O presente julgamento gira em torno da aplicação dos seguintes dispositivos da Lei nº 10.865/2004:

Art. 3º O fato gerador será:

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

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

[...]

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

[...]

§ 14. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições incidentes sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, referente a aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa. (Incluído pela Lei nº 10.925, 2004) (Vigência)

A contribuinte apresentou, em sede de impugnação, contrato de arrendamento mercantil (fls 43 e seguintes), e argumenta que, com a importação ou entrada física, teria ocorrido o fato gerador previsto no inciso II e não no I do art. 3º da Lei nº 10.865; sendo tais hipóteses excludentes sob pena de ocorrência de *bis in idem*.

Não assiste razão a recorrente. O art. 3º, I e II, da Lei nº 10.865/2004, incide em dois momentos, havendo a ocorrência de dois fatos geradores distintos: 1) a entrada do bem estrangeiro em território nacional e 2) posterior pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado. O § 14 do art. 3º da Lei alberga apenas a segunda situação, reduzindo a alíquota da contribuição a zero. É o que se demonstra no acórdão recorrido e da decisão do REsp 1.118.815/RS, nos trechos reproduzidos abaixo:

Ora, na espécie, diferentemente do que prega a impugnante, o artigo 3º se refere a duas hipóteses de incidência distintas, a primeira tratando da entrada do bem em território nacional e a segunda tratando da contraprestação pelos serviços prestados. E sendo esse caso, não ha falar em incidência do previsto no § 14 do art. 8º da Lei n. 10.865/2004 (com redação dada pela Lei 10.925/2004), uma vez que as hipóteses taxativas ali previstas, não alcançam a internalização do bem estrangeiro (ainda que de bem arrendado) prevista no inciso I recém trasladado, alcançando apenas as contraprestações a serem realizadas pelo arrendatário ao arrendador estrangeiro.

colaciona: Não é outro o entendimento assente na jurisprudência, o qual aqui se

[...]

RECURSO ESPECIAL Nº 1.165.288 - PR (2009/0217404-3)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO.

ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. LEI 10.865/2004. INCIDÊNCIA.

I. Pugna o recorrente a incidência de alíquota zero para a entrada de bem objeto de arrendamento mercantil internacional, nos termos do art. 8º, § 14, da Lei n. 10.865/2004.

2. O caso dos autos reporta-se a entrada de equipamento, por meio de operação de leasing internacional, a fim de ser utilizado na atividade profissional da sociedade-recorrente. .

3. O dispositivo legal em tela concerne a redução à alíquota zero das contribuições sociais do PIS e da COFINS “sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliado no exterior, referente a aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa. Cuida-se, pois, de hipóteses de incidência distintas da situação fática delineado nos autos.

4. A alíquota zero inserta no § 14 do art. 8º da Lei n. 10. 865/2004 (redação dada pela Lei 10.925/2004), entre as hipóteses nele taxativamente previstas, não alcança a internalização do bem estrangeiro no território nacional, que, no caso dos autos, trata-se de equipamento arrendado, abarcando tão somente as contraprestações a serem efetuadas pelo arrendatário ao arrendador estrangeiro. Precedentes: REsp 1.118.815/RS, Rel. Ministro Luiz Fux Primeira.

(Grifou-se).

Repise-se, pois, que na internalização de bem objeto de contrato de arrendamento mercantil, a hipótese de incidência das contribuições PIS/COFINS - Importação encontra-se prevista no inciso I do artigo 3º da

Lei n.º 10.865/04. Em sentido diverso, o disposto no art. 8º, § 14, da Lei n.º 10.865/04, que prevê a redução a zero da alíquota das contribuições PIS/COFINS - Importação incidentes sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, referente a alugueis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa, aplica-se apenas à hipótese de incidência prevista inciso II do referido artigo.

Caso assim não se entendesse, chegar-se-ia a uma situação esdrúxula em que a empresa que importasse máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados em sua atividade, por meio de arrendamento mercantil (o qual possibilita a compra ao final por um valor residual) competiria em condição de desigualdade em relação àquela que comprasse e importasse o mesmo objeto de forma direta, pois em relação ao primeiro caso nenhuma Contribuição seria devida, enquanto no segundo se arcaria com as Contribuições devidas na importação.

Na verdade, percebe-se do texto legal, que a inclusão do referido § 14 deu-se justamente para evitar a onerosidade excessiva decorrente de um tributação em dois momentos distintos (entrada do bem em território nacional e contraprestação pelo serviço prestado) em relação a uma mesma operação comercial, a de arrendamento mercantil. Deste modo, acertadamente, delineou-se uma equivalência tributária às internalizações em questão, independentemente do contrato celebrado entre as partes.

A recorrente entende que a redação do art. 3º em pauta foi excessivamente simplista, posto que deveria prever:

que, em ocorrendo a importação ou a entrada física de bens em território nacional vinculados à execução de serviços contratados junto a terceiros residentes no exterior, considerar-se-ia como ocorrido o fato gerador das contribuições em comento **somente** quando do "PAGAMENTO, CREDITO, ENTREGA, EMPREGO ou REMESSA DE VALORES A RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR COMO CONTRAPRESTAÇÃO POR SERVIÇO PRESTADO", eis que a entrada física do bem no País nesse caso se revestiria de caráter meramente acessório ou decorrente daquela importação de prestação de serviços, [...]

(Grifou-se).

O opinião da recorrente sobre como legislador deveria escrever o dispositivo, não altera sua força ou seu conteúdo, mantendo-se, à falta de pretendida ressalva, a incidência da contribuição em dois momentos, sendo, no segundo, à alíquota zero.

Também em socorro de seu argumento de que o fato gerador da contribuição eventualmente incidente nas operações de importação de serviços seria o previsto no inciso II do mencionado art. 3º da Lei nº 10.865/04; traz o art. 4º, IV, da mesma Lei. Ocorre que, ao lado deste, o inciso I do mesmo artigo aponta para a data do registro da declaração de importação:

Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo; [...]

IV - na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de que trata o inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

A recorrente pretende afastar a incidência da hipótese prevista no inciso I do art. 3º em pauta, "haja vista que não se trata o caso de internação definitiva do bem e, sim, de internação precária, baseada em contrato de arrendamento mercantil". Não lhe assiste razão, posto que a disposição citada trata de "entrada de bens estrangeiros no território nacional ", independentemente de a que título se dê.

Assim, pelo exposto nego provimento ao recurso voluntário.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator