



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.000405/2006-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.994 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de janeiro de 2021
Recorrente RECOMED COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

PIS e COFINS. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO.
EMPRESAS FUNDAPEANAS. BASE DE CÁLCULO. IMPORTADORA.

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

Posteriormente, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, atribuiu à Receita Federal o poder de estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro.

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

No caso dos autos, o descumprimento dos requisitos expressamente definidos pela Receita Federal são suficientes para negar o direito do contribuinte.

COFINS. ART. 3º, §1º DA LEI 9.718/98. BASE DE CÁLCULO.
FATURAMENTO. RECEITA. ALARGAMENTO.
INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 62, §2º, do
RICARF.

A base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS é o faturamento e, em virtude de inconstitucionalidade declarada em decisão plenária definitiva do STF, devem ser excluídas da base de cálculo as receitas que não decorram da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. Aplicação do art. 62, §2º do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a cobrança sobre receitas financeiras relativas a descontos obtidos no pagamento de financiamento junto ao Fundap, no montante total de R\$ 176,84, quanto aos períodos de janeiro de 2002 e março de 2002.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente o conselheiro Pedro Sousa Bispo.

Relatório

O presente Processo Administrativo foi objeto da Resolução n. 3402001.457 (fls 920 a 924) depois de sua chegada ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"). Dessa forma, o caso já foi bem relatado pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, antes de ser a mim redistribuído pelo fato de o Relator originário não mais integrar nenhuma das Turmas Ordinárias de julgamento da 3ª Seção. Desta feita, peço licença para tomar emprestadas as suas palavras sobre o histórico do processo.

1. Por bem retratar o caso em apreço, emprego como meu o relatório desenvolvido no âmbito do acórdão n. 1325.194 (fls. 761/771), o que passo a fazer nos seguintes termos:

(...).

Contra a empresa qualificada em epígrafe foi lavrado auto de infração de fls. 621 em virtude da apuração de falta de recolhimento da PIS no período de 01/01/2002 a 31/12/2002, exigindo-se a contribuição de R\$10.292,38, multa de ofício de R\$7.719,23 e juros • de mora de R\$7.476,39, perfazendo o total de R\$25.488,00.

Igualmente foi lavrado auto de infração de fls. 629, em virtude da falta de recolhimento da Cofins, exigindo a contribuição de R\$ 47.503,48, multa de ofício de R\$ 35.627,58 e juros de mora de R\$ 34.506,71, perfazendo um total de R\$ 117.637,77.

No Termo de Encerramento da Ação Fiscal de fls. 574/620, o AFRFB autuante esclarece que:

1. Após análise documental, a fiscalização concluiu que as importações efetuadas pelo contribuinte foram praticadas por conta própria. As saídas das mercadorias do estabelecimento fiscalizado são efetivamente operações de venda para terceiros e, portanto, seus valores estão sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no valor da operação. As operações de importação e venda foram realizadas em desacordo com as Instruções Normativas SRF n. 75 e 98, ambas de 2001 e, portanto, sujeitas à incidência das contribuições acima citadas;

2. Além disso, as receitas financeiras relativas a descontos obtidos no pagamento de financiamento junto ao Fundap foram indevidamente excluídas da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e/ Cofins, sendo, portanto, objeto do presente lançamento de ofício.

O enquadramento legal encontra-se a fls. 623 e 631.

Cientificada em 13/12/2006 (fls. 621 e 629), a interessada apresentou em 12/01/2006 a impugnação de fls. 638/653, na qual alegou que:

- 1. A recorrente não comercializa mercadorias, mas tão somente presta serviços de importação para terceiros, auferindo receitas quanto a esta prestação;**
- 2. A recorrente inclui-se na definição doutrinária da figura do intermediário, na medida em que aproxima as partes interessadas em negociar;**
- 3. Embora as notas fiscais contenham identificação de código de venda, o que houve foi intermediação, ou seja, importação por conta e ordem de terceiros, no caso os contratantes, reais proprietários dos produtos;**
- 4. A recorrente efetua o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada e a entrega para o legítimo proprietário, que como anteriormente explicitado é o importador/consignante;**
- 5. A recorrente não auferir qualquer receita decorrente de venda de mercadorias e nem de prestação de serviços;**
- 6. A escrituração contábil equivocada de uma operação, bem assim o seu código na nota fiscal não desnaturaliza sua verdadeira natureza jurídica;**
- 7. A ampliação da base de cálculo do PIS e da Cofins promovida Lei nº 9.718/98, para incorporar as receitas financeiras, é inconstitucional, pois ofende o disposto no art. 195, inciso I, da CF, como já reconheceu o STF no RE nº 346.086/PR.**

Requer a insubsistência do auto de infração e cancelamento da exigência fiscal.

(...).

2. Devidamente processada, a impugnação do contribuinte (fls. 669/684) foi julgada parcialmente procedente pelo acórdão sobredito (fls 761 a 771), apenas para afastar a exigência de PIS referente ao mês de dezembro de 2002, uma vez que tal exigência não foi apurada sob o regime não-cumulativo, como determinava a lei 10.637/02. Citada decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

Base de Cálculo Empresa Importadora.

Compõem a base de cálculo das contribuições devidas pelo estabelecimento importador as receitas decorrentes da venda de mercadorias importadas, concretizada com a emissão da respectiva nota fiscal de venda, ainda que haja prévia definição do adquirente, acrescidas, a partir do período de apuração 02/99, das demais receitas auferidas pela empresa. '

Base de Cálculo Importações por Ordem de Terceiros.

A partir do período de apuração 08/2001, a receita bruta para fins de incidência do PIS e da COFINS dos estabelecimentos importadores passou a ser o valor dos serviços prestados ao adquirente, desde que obedecidos, cumulativamente, os requisitos previstos em norma infralegal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

Base de Cálculo Empresa Importadora.

Compõem a base de cálculo das contribuições devidas pelo 'estabelecimento importador as receitas decorrentes da venda de mercadorias importadas, concretizada com a emissão da respectiva nota fiscal de venda, ainda que haja prévia definição do adquirente, acrescidas, a partir do período de apuração 02/99, das demais receitas auferidas pela empresa.

Base de Cálculo Importações por Ordem de Terceiros.

A partir do período de apuração 08/2001, a receita bruta para fins de incidência do PIS e da COFINS dos estabelecimentos importadores passou a ser o valor dos serviços prestados ao adquirente, desde que obedecidos, cumulativamente, os requisitos previstos em norma infralegal.

Lançamento Inobservância Da Legislação Aplicável

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, sujeita-se à incidência do PIS sob o regime não-cumulativo regulado pela Lei nº 10.637/02, a partir de 01/12/02.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

Inconstitucionalidade.

As decisões judiciais relativas à constitucionalidade de norma somente afetam a constituição do crédito tributário correspondente quando relativas especificamente: à contribuição e à matéria objeto da autuação, no caso de controle difuso.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

Matéria não Impugnada

Considera-se como não impugnada a contribuição lançada, quando não contestada expressamente pelo contribuinte.

Lançamento Procedente em Parte.

3. Diante deste quadro, o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 780/795, oportunidade em que repôs os seguintes fundamentos desenvolvidos em sede de impugnação: (i) que as operações de importação perpetradas pela Recorrente não foram feitas em nome próprio, mas sim por conta e ordem de terceiros, o que afastaria a exação aqui tratada sobre a base de cálculo indicada pela fiscalização (valor da comercialização da mercadoria no mercado interno); e, subsidiariamente (ii) da impossibilidade de incidência das contribuições para o PIS e para o COFINS sobre receitas financeiras, haja vista a reconhecida inconstitucionalidade da lei 9.718/98.

Em julgamento datado de 26 de setembro de 2018 (Resolução n. 3402001.457), este Colegiado determinou a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade fiscal “detalhe a natureza das receitas que foram objeto da presente autuação, i.e., para que ateste se de fato tais valores apresentam natureza de receitas financeiras ou de receitas operacionais, promovendo uma segregação analítica, se pertinente. Caso os documentos acostados nos autos não sejam suficientes, o contribuinte deverá ser intimado a apresentar novos documentos fiscais para fins de cumprimento da presente diligência.”

O Relatório da diligência requerida por este Conselho encontra-se em fls 929 a 930.

Por fim, consta nos autos AR de intimação da Recorrente sobre o resultando da diligência (fls 933), porém nenhuma manifestação a respeito do Relatório elaborado pelo Agente Fiscal (fls 935).

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

Os requisitos de admissibilidade já foram anteriormente analisados e acolhidos no presente processo.

1. Operações por Conta e Ordem de Terceiros

Alega a Recorrente que as operações de importação perpetradas pela Recorrente não foram feitas em nome próprio, mas sim por conta e ordem de terceiros, o que afastaria a exação aqui tratada sobre a base de cálculo indicada pela fiscalização (valor da comercialização da mercadoria no mercado interno).

Sobre o ponto, a decisão recorrida é irretocável, e não foi efetivamente combatida pelo recurso voluntário apresentado pela Contribuinte, o qual permaneceu apresentando argumentos genérico e despidos de qualquer lastro probatório capaz de combater as conclusões da Fiscalização e da DRJ (fls 781 – 786).

Assim, com fulcro no artigo 50, §2º da Lei n. 9.784/99, adota as razões de decidir do julgamento a quo como parte integrante desse voto:

Inicialmente, cabe esclarecer a atividade praticada pela autuada, considerando as informações constantes do presente processo. A empresa, conforme Contrato Social de fls. 658/661, tem por objeto social a importação e exportação de bens e mercadorias em geral, e consultoria de Importação e Exportação. No registro da empresa junto ao cadastro do CNPJ 06) consta como sua atividade o comércio atacadista de mercadorias em geral. **Como se vê, trata-se, essencialmente, de empresa comercial, que realiza importação e exportação de mercadorias.**

Conforme informado pela autuada, a empresa é vinculado ao FUNDAP – Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias - programa implementado pelo Governo do Espírito Santo, visando, entre outras coisas, ampliar a renda do setor terciário do Estado, através do incremento e diversificação do intercâmbio comercial com o exterior (Decreto ES nº 163-N/71, alterado pelo Decreto ES nº 1.114-N/78).

A; legislação federal que trata da importação por conta e ordem de terceiro sofreu, a partir de agosto de 2001, enorme modificação com a edição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a qual, em seus artigos 80 e 81, dispunha que:

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

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

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

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

O artigo 81, como se vê, 'equiparou a **pessoa jurídica contratante à figura do' importador**, especificamente para a situação em questão e para a apuração das contribuições sociais. Em consequência de tal alteração e, ainda, das conclusões do Parecer PGFN/CAT 1.316, de 9 de julho de 2001, a SRF editou a IN n o 75, de 13 de setembro de 2001, a qual dispõe que:

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 PLY/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.

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

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.

A norma acima foi editada, conforme especificado em seu próprio texto, tendo em vista a alteração procedida pelo artigo 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, uma vez que anteriormente a ele não havia base legal que fundamentasse tal entendimento. Portanto, não se trata de norma meramente interpretativa, pois tem como fundamento legal expressamente o referido artigo 81, o qual criou hipótese de exclusão à norma geral de incidência da COFINS e do PIS, na medida em que passou a aplicar ao contratante as normas relativas à apuração da contribuição devida sobre as receitas do importador.

Deve-se notar, no entanto, que o artigo 2º da IN/SRF nº 75/2001 estipula determinados requisitos, os quais devem ser atendidos, cumulativamente, pela operação de importação, para que a ela possa ser aplicada à sistemática prevista na nova norma. Caso a operação esteja em desacordo com tais requisitos, será considerada como compra e venda normal, sujeita à incidência das contribuições. Desta forma, fica claramente caracterizado o caráter não interpretativo da citada norma, na medida em que estabelece condições não previstas anteriormente, conforme autorizado pelo artigo 80-1 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, exigíveis, por conseguinte, somente nas operações efetuadas a partir de sua edição.

Quando tais requisitos não são atendidos, a tributação pelo PIS/Cofins da operação de importação segue a regra geral - *aplicada anteriormente à modificação implementada pelo artigo 81* - ou seja, a contribuição é devida pelo importador da mercadoria, aquele que efetua o seu desembaraço e recolhe os tributos aduaneiros.

O disposto na norma citada, portanto, deixa clara a mudança por ela implementada, estabelecendo condições anteriormente inexistentes, cujo atendimento é necessário para que o contribuinte se beneficie da nova hipótese legal, a qual caracteriza exceção à regra geral, que volta a ser aplicada em caso de não observação dos requisitos.

Sobre as operações de importação em análise, também dispõem a IN/SRF nº 98, de 5 de dezembro de 2001 e o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 7, de 13 de junho de 2002, o seguinte:

IN/SRF nº 98/2001

Art. 2º Em virtude do disposto no artigo anterior, a pessoa jurídica importadora deve:

I - emitir, na data em que se completar o despacho aduaneiro das mercadorias, nota fiscal de entrada na qual deverão ser informados:

a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim entendidos os valores constantes da fatura comercial, expressos em moeda estrangeira convertidos em reais pela cotação, para compra, divulgada pelo Banco Central do Brasil no dia anterior ao da emissão da nota fiscal de entrada;

b) em linhas separadas, o valor de cada tributo incidente na importação;

II - registrar na sua escrituração contábil, em conta específica, o valor das mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros, pertencentes aos respectivos adquirentes;

III - registrar, no Livro Registro de Inventário, sob títulos específicos, as mercadorias referidas no inciso anterior, que ainda estiverem sob sua guarda na data do levantamento de balanço correspondente a encerramento de período de apuração da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido;

IV - emitir, na data da saída das mercadorias de seu estabelecimento, nota fiscal de saída tendo por destinatário o . adquirente, na qual deverão ser informados:

a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim entendidos os valores expressos em reais apurados de conformidade com o disposto na alínea "a" do inciso I, acrescidos do valor dos tributos incidentes na importação;

b) o destaque do valor do ICMS incidente na saída das mercadorias do estabelecimento da pessoa jurídica importadora, calculado de conformidade com a legislação aplicável.

c) o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, calculado sobre o valor da operação de saída;

V - emitir, na mesma data referida no inciso anterior, nota fiscal de serviços, tendo por destinatário o adquirente, pelo valor cobrado a título de serviços prestados para a execução da ordem emanada do adquirente.

Parágrafo único. Na nota fiscal de serviços dever constar o número das notas fiscais de saída das mercadorias a que corresponder os serviços prestados.

Art. 3º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofias, nas operações de que trata esta Instrução Normativa será:

I . o valor dos serviços prestados referido no inciso V do art. 2º, no caso do importador da mercadoria por conta e ordem de terceiro;

II - o valor da receita bruta correspondente ao faturamento nas, operações de venda das mercadorias importadas, no caso do adquirente.

Art. 4º As contribuições a que se referem este artigo serão calculadas às alíquotas estabelecidas na legislação em vigor.

Parágrafo único. O adquirente sujeita-se, relativamente à receita bruta decorrente da venda de mercadoria importada na forma desta Instrução Normativa, às normas de incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofias, inclusive nas hipóteses de alíquotas diferenciadas, aplicáveis à receita bruta de importador, tais comi) as estabelecidas nos incisos 1 e lido art. 40 e no inciso I do art. 5º da Lei No 9.718, de 27 de novembro de 1998, com a redação dada pelo art. 30 da Lei No 9.990, de 21 de julho de 2000, e no inciso I do art. 1º da Lei No 10.147, de 21 de dezembro de 2000.

Art. 5º Relativamente às importações por conta e ordem de terceiros, a pessoa jurídica importadora somente pode 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:

1- 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 empenho da nota fiscal, de que a mercadoria deve sair do estabelecimento da importadora, bem assim com a indicação do número de inscrição no CNPJ e do endereço da pessoa jurídica importadora.

ADI/SRF nº 7/2002

Art. 1º As disposições das Instruções Normativas nº75, de 2001, e nº 98, de 2001, aplicam-se somente às operações em que a pessoa jurídica comercial importadora - empresa comercial importadora - atue apenas como prestadora de serviços.

Parágrafo único. A empresa comercial importadora atua como prestadora de serviços somente na hipótese em que ela não adquira a propriedade das mercadorias importadas.

Art. 2º Para que se caracterize a aquisição, pela empresa comercial importadora, da propriedade das mercadorias importadas, é suficiente que ocorra uma das seguintes hipóteses em que a referida empresa:

- 1- conste como adquirente no contrato de câmbio;**
- 2- conste como adquirente na fatura internacional (invoice);**

111 - emita nota fiscal de entrada ou de saída a título de compra ou venda; ou

IV - contabilize a entrada ou a saída da mercadoria importada como compra ou venda.

• Parágrafo único. Na hipótese de a empresa não ter escrituração comercial regular, o aferimento da condição prevista no inciso IV far-se-á com base na natureza da operação efetivada, constante de notas fiscais.

Frise-se que o ADI/SRF nº 7/2002 esclarece que as referidas IN somente são aplicáveis às operações em que a pessoa jurídica comercial importadora atue apenas como prestadora de serviços (INISRF nº 75/2001, art. 1º-I e IN/SRF nº 98/2001, art. 2º-V).

As normas acima foram ratificadas pelos art. 12 e 86 da IN-SRF nº 247, de 25/11/2002.

Ocorre que no caso vertente a Fiscalização apurou que (v. fls 588/589):

1. Em todas as operações as notas fiscais de saída foram emitidas em valores superiores aos das correspondentes notas fiscais de entrada, mesmo considerando os tributos incidentes na importação;

2. Em todas as operações os registros contábeis e fiscais indicam que as operações foram realizadas por conta própria;

3. Em parte das operações a Recomed consta como comprador nos contratos de câmbio;

4. Em parte das operações a Recomed consta como adquirente na fatura internacional (invoice);

5. Em parte das operações a Recomed não apresentou o contrato prévio a que alude o art. 2º, I, da IN SIIF nº75/01;

6. Em parte das operações a Recomed emitiu nota fiscal de saída das mercadorias para destinatário diverso do adquirente, em desacordo com o art. 5º da IN SRF nº 98/01.

Assim, embora tenham sido consideradas, pelo impugnante, como importações por conta e ordem de terceiros, as operações levantadas e discriminadas pela fiscalização (fl. 612) devem ser consideradas como importações realizadas em conta própria, porque requisitos expressos na legislação supracitada não foram atendidos.

Sobre tal conclusão exaustivamente demonstrada no Termo de Constatação Fiscal, fls. 574/620, onde o Auditor, autuante aponta ausência de requisito(s) em cada Declaração de Importação (DI), a impugnante além de tecer considerações gerais sobre o Fundap e intermediação de negócios, apenas afirma que os 'equivocos

cometidos' não desnaturam a verdadeira natureza jurídica dos negócios. Ora, não se trata de um ou outro equívoco cometido, mas de requisitos legalmente previstos que não foram sistematicamente atendidos.

Tais razões estão em consonância com a jurisprudência deste Conselho sobre o tema, conforme se depreende das ementas a seguir colacionadas:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003 (...)

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

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

Posteriormente, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, atribuiu à Receita Federal o poder de estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro.

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

No caso dos autos, para o período de janeiro a agosto de 2001, o contribuinte não conseguiu descaracterizar a acusação fiscal de que efetuava importação em nome próprio com posterior venda, e, para o período de setembro de 2001 a dezembro de 2003, o descumprimento dos requisitos expressamente definidos pela Receita Federal são suficientes para negar seu direito. (...) (Acórdão 1102-000.961)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/06/2000 a 30/11/2004

BASE DE CÁLCULO. EMPRESA IMPORTADORA “FUNDAPIANA”. Antes de agosto de 2001 não existia regra excepcionando a incidência do PIS e da Cofins para as empresas importadoras, nas operações de importação por conta e ordem de terceiros. A partir de agosto de 2001, tais operações tem tributação diferenciada quando atendidos os requisitos legais. Não é o caso dos autos. (Acórdão 3302-001.778)

Trecho do voto condutor do Acórdão 3302-001.778:

Em relação a este tema, a decisão recorrida foi didática e deixou claro que, antes de agosto de 2001, nas vendas de mercadorias importadas sob encomenda de terceiros incidia o PIS e a Cofins pela regra geral, antes a ausência de legislação de exceção. Com a edição da MP 2.15835/ 2001 (artigos 80 e 81), passou a existir a possibilidade da empresa importadora de mercadoria, por conta e ordem de terceiros, tributar somente a receita dos serviços e a empresa encomendante tributar a receita da venda das mercadorias importadas.

Para isto, a empresa a importadora deveria atender ao disposto no art. 2º, das INs nº 75/2001 e 98/2001, o que não ocorreu no caso dos autos. Portanto, aplica-se ao caso concreto a regra geral de tributação do PIS e da Cofins.

À mingua de prova de que a Recorrente atende ao disposto 2º, das INs nº 75/2001 e 98/2001, não há como acolher a sua pretensão, razão pela qual ratifico e adoto os fundamentos da decisão recorrida, neste particular.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins**Período de apuração: 01/06/1999 a 31/07/1999, 01/09/1999 a 29/02/2000, 01/08/2000 a 30/11/2000****COFINS- BASE DE CÁLCULO. EMPRESA IMPORTADORA FUNDAPIANA**

A partir da edição da MP 2.158-35 (24/08/2001) passou a existir regra diferenciada para o recolhimento do PIS e da COFINS para as operações de importação por conta e ordem de terceiro, logo, no período do presente Auto de Infração não há base legal para a não tributação pela COFINS das receitas oriundas dessas operações. Ou melhor, conforme a MP referida, a base de cálculo da COFINS devida pelo estabelecimento importador passou a ser o valor dos serviços prestados ao adquirente da mercadoria importada, desde que obedecidos os requisitos estabelecidos no artigo 2º da IN/SRF nº 75/2001 (art. 81 da referida MP). Recurso Voluntário Negado. (Acórdão 3802-002.350).

Assim, após setembro de 2001, somente as empresas que atendam a todos os requisitos e condições estabelecidos legalmente podem ser tributadas pelo valor dos serviços prestados ao adquirente, por expressa previsão legal. No caso dos autos - período de janeiro de 2002 a dezembro de 2002 - o descumprimento dos requisitos expressamente definidos pela Receita Federal são suficientes para negar o direito do contribuinte, que não apresentou qualquer elemento impeditivo, modificativo ou extintivo do direito fartamente exposto no lançamento tributário (artigo 373, inciso II do CPC)

Com esses fundamentos, rejeito a defesa atinente à questão das importações por conta e ordem de terceiros.

2. Receitas financeiras

A Recorrente sustenta a impossibilidade de incidência das contribuições para o PIS e para o COFINS sobre receitas financeiras, haja vista a reconhecida inconstitucionalidade da §1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no RE 357.950.

Com efeito, a Fiscalização promoveu o lançamento tributário apontando a seguinte fundamentação: “as receitas financeiras relativas a descontos obtidos no pagamento de financiamento junto ao Fundap foram indevidamente excluídas da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e/ Cofins, sendo, portanto, objeto do presente lançamento de ofício.”

A questão de direito controversa no presente processo é amplamente conhecida. Trata-se do inconstitucional alargamento da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“Cofins”), sobre o qual cumpre tecer algumas breves explanações.

A Cofins, sucessora do FINSOCIAL, foi disciplinada pela Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998 (“Lei n. 9.718/98”).

Nos termos do artigo 3º da citada Lei, ficou estabelecido que a Cofins incidiria sobre a receita bruta de pessoa jurídica. Por sua vez, o §1º do mesmo artigo veio definir o que abrangia o termo “receita”, dispondo que:

entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Contudo, à época da edição da Lei n. 9.718/98, a Constituição da República brasileira, em seu artigo 195, estabelecia que as Contribuições Sociais a serem recolhidas aos Cofres da União pelos empregadores, dentre as quais se enquadra a Cofins, somente poderiam incidir sobre o “faturamento”.

Diante dessa delimitação constitucional, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) declarou que o §1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98 é inconstitucional, no julgamento dos Recursos Extraordinários (“RE”) n. 357950, 390840, 358273, 346084 e 336134 em 09 de novembro de 2005.

Posteriormente, o Pretório Excelso, no julgamento do RE n. 585.235, publicado em 28/11/2008, julgou pela aplicação da repercussão geral sobre matéria em exame, reconhecendo a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. A ementa do referido julgado foi lavrada nos seguintes termos:

RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS.

Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

Isto porque, segundo o entendimento dos Ministros do STF, esse dispositivo alargou indevidamente a base de cálculo da COFINS, uma vez que igualou o conceito de faturamento (ou receita operacional) ao conceito de receita. Explica-se.

Enquanto o faturamento é constituído pelas receitas advindas da venda de bens e serviços, a receita compreende “entrada de recursos financeiros remuneradores dos diferentes negócios jurídicos da atividade empresarial”, segundo a lição de José Antonio Minatel.¹ Assim, o faturamento (espécie) é menos amplo que a receita (gênero).

Ocorre que tais conceitos não podem ser livremente manejados pelo legislador, pois o artigo 110 do Código Tributário Nacional determina que:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Destarte, se a Constituição determinava que a COFINS somente poderia incidir sobre o faturamento; e o faturamento constitui as receitas provenientes da venda de bens e serviços pela pessoa jurídica; conclui-se pela inconstitucionalidade da lei que determina a incidência sobre a receita sem sentido amplo, pois essa é mais abrangente que o faturamento.²

¹ MINATEL, José Antonio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação. MP Editora. São Paulo, 2005, p. 132.

² Ademais, há de se ressaltar que a Lei n. 9.718/98 tem status jurídico de lei ordinária, o que torna ainda mais patente a sua inconstitucionalidade, tendo em vista que somente por meio de lei complementar é que poderia ser criada outra fonte de custeio da seguridade social (incidente sobre outra materialidade), nos termos do artigo 195, §4 e do artigo 154, inciso I, ambos da Constituição.

Disto depreende-se que somente seria legítima a cobrança da COFINS sobre a receita, hipótese que na época não estava prevista no rol de incisos do artigo 195 da Constituição, caso tal situação tivesse sido instituída por meio de lei complementar. Afinal, tratar-se-ia de nova fonte de custeio da seguridade social. Como a Lei n. 9.718/98 foi votada e publicada pelo rito legislativo próprio das leis ordinárias, mais uma vez conclui-se pela inconstitucionalidade da exação.

Buscando solucionar os vícios constitucionais de que padecia a Lei n. 9.718/98, o Poder Legislativo editou a Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998 (“EC n. 20/98”).

Tal Emenda alterou o texto do artigo 195 da Constituição, o qual restou positivado nos seguintes dizeres:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes **contribuições sociais**:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) **a receita ou o faturamento**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

Em síntese, a EC n. 20/98 alargou a hipótese de incidência das contribuições sociais devidas pelo empregador, uma vez que a partir de então não só o faturamento pode ser tributado, como também a receita em sentido amplo.

Entretanto, essa mudança no texto da Constituição não teve o poder de convalidar os dizeres da Lei n. 9.718/98, pois o sistema jurídico brasileiro não admite a constitucionalidade superveniente, vale dizer, tendo sido promulgada e publicada lei que contraria a Constituição, não é possível que posterior alteração da própria Constituição, por via de emenda, traga de forma retroativa a validade da lei. Foi assim que decidiu o STF.

Pois bem. Tendo sido decidida a questão em sede de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, torna-se imperioso o seu acatamento por este Conselho, nos moldes do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, o qual prescreve a necessidade de reprodução, pelos Conselheiros, das decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática da repercussão geral:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Pois bem. Trazendo a questão para o caso concreto, esse ponto rendeu ensejo à Resolução n. 3402001.457 (fls 920 a 924), para que a autoridade fiscal detalhasse a natureza das receitas que foram objeto da presente autuação, i.e., para que atestasse se de fato tais valores apresentam natureza de receitas financeiras ou de receitas operacionais, promovendo uma segregação analítica.

O Relatório da diligência requerida por este Conselho encontra-se em fls 929 a 930, o qual não foi objeto de manifestação pela Recorrente mesmo intimada para tanto (fls 935).

Destaca-se a seguir as conclusões trazidas pela Fiscalização:

2. As receitas financeiras foram registradas nas contas contábeis 3.1.02.01.02 – Descontos obtidos e 3.1.02.01.03 – Juros de Mora, conforme Razão (fls. 107/108).

3. As receitas operacionais foram registradas nas contas contábeis 3.1.02.02.03 – ressarcimento de Despesas, conforme Razão (fls. 108/109).
4. Os valores foram consolidados no Demonstrativo “Receitas Financeiras e Outras Receitas operacionais”, item 4.2 do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 646/649).
5. Com base no Livro Razão e no Demonstrativo citado segregamos as receitas financeiras das outras receitas operacionais, conforme tabela seguinte:

Período de Apuração	Valor Tributável – Auto de Infração	Receita Financeira	Receita Operacional
Jan/2002	12.893,63	169,37	12.724,27
Fev/2002	7.874,53	0,00	7.874,73
Mar/2002	11.259,33	7,50	11.251,83
Mai/2002	107,33	0,00	107,33

Período de Apuração	Valor Tributável – Auto de Infração	Receita Financeira	Receita Operacional
Jun/2002	5.328,03	0,00	5.328,03
Jul/2002	1.086,61	0,00	1.086,61
Ago/2002	1.182,73	0,00	1.182,73
Set/2002	8.022,64	0,00	8.022,64
Out/2002	11.064,02	0,00	11.064,02
Nov/2002	4.025,43	0,00	4.025,43
Dez/2002	127.043,36	125.274,05	1.769,31
Total	189.887,64	125.450,92	64.436,93

Dessarte, resta evidenciado pela própria Fiscalização que *in casu* parte da autuação fiscal incidu sobre valores que não poderiam compor a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, por se tratar de receita financeira, no montante total de R\$ 125.450,92, relativamente ao período de janeiro de 2002 a dezembro de 2002.

É preciso salientar, contudo, que a Fiscalização não foi atenta ao conteúdo da decisão recorrida. Isto porque o lançamento tributário foi indevidamente apurado com base no regime cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS para o período de dezembro de 2002. Para tal período, sendo a Recorrente optante pelo lucro real, já incidia a sistemática não cumulativa das Lei n. 10.833/2002 e 10.637/2001. Tal fato levou à conclusão pela DRJ: “Sendo assim, não pode prosperar o lançamento fiscal realizado para estes períodos, devendo ser excluído o crédito tributário relativo ao PA 12/02.”

Este período, portanto, já não faz parte da discussão nos autos, uma vez que o valor exonerado pela DRJ não ultrapassa o valor de alçada para conhecimento de recurso de ofício.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar a cobrança sobre receitas financeiras relativas a descontos obtidos no pagamento de financiamento junto ao Fundap, no montante total de R\$ 176,84, quanto aos períodos de janeiro de 2002 e março de 2002, conforme resultado de diligência de fls 929 e 930, ressaltando-se que o período de dezembro de 2002 já havia sido exonerado pela decisão de primeira instância.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz