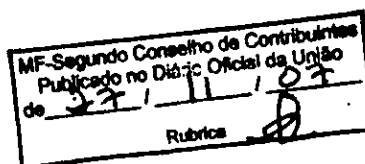




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 15586.000500/2005-06  
**Recurso nº** 135.113 Voluntário  
**Matéria** Cofins e PIS  
**Acórdão nº** 202-17.916  
**Sessão de** 25 de abril de 2007  
**Recorrente** BARTER COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A  
**Recorrida** DRJ no Rio de Janeiro - RJ



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

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

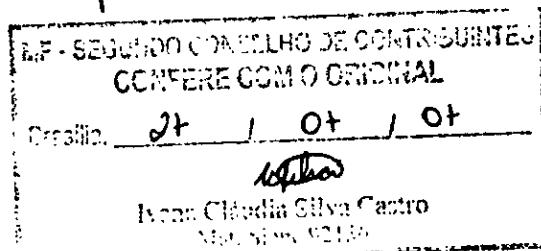
Ementa: LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CINCO  
ANOS.

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

FATO GERADOR. EMPRESA FUNDAPEANA.

Quando as empresas comerciais exportadoras agem  
por conta e ordem de terceiros como consignatárias,  
para fins de obter os benefícios do Fundap, não se  
configura o fato gerador das contribuições para a  
seguridade social (PIS/Pasep e Cofins).

Recurso provido.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO  
CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.  
Vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero e Antonio Zomer. Apresentaram

declaração de voto os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa e Antonio Zomer. Fez sustentação oral o Dr. Marcos Caldeira, OAB/DF n.º 13.418, advogado da recorrente.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

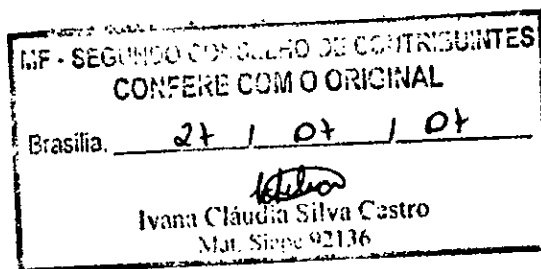
Presidente

  
GUSTAVO KELLY ALENCAR

Relator

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília. 27 / 07 / 04  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Sine 92136

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



## Relatório

*"Trata o presente processo de Auto de Infração de fls. 161 a 176 contra a contribuinte em epígrafe, relativo à diferença entre o valor escriturado e o declarado/pago da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, referente aos períodos de janeiro de 2000 a julho de 2001, no valor de (...) incluído principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 30/06/2005 e Auto de Infração de fls. 391 a 408, relativo à diferença entre o valor escriturado e o declarado/pago da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, referente aos períodos de janeiro de 2000 a julho de 2001, no valor de (...) incluído principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 30/06/2005.*

*O processo nº 15586.000499/2005-10, relativo ao Auto de Infração de PIS foi juntado por anexação a este, em 07/12/2005, por força da disposição contida no art. 2º da Portaria SRF nº 6.129, de 02/12/2005, publicada no DOU em 06/12/2005.*

*No Termo de Verificação de Infração em fls. 161 a 169 e 391 a 399 a autoridade lançadora registra que:*

*a) a contribuinte foi intimada a apresentar, dentre outros documentos, os livros contábeis e fiscais, bem como a preencher os Demonstrativos das bases de cálculo e recolhimento do PIS e da Cofins relativamente ao período de 01/2000 a 11/2004;*

*b) ao examinar a documentação apresentada, verificou-se que as receitas provenientes das vendas de mercadorias importadas acobertadas por contratos intitulados 'contratos de consignação', escrituradas contabilmente como 'receitas por conta e ordem de terceiros' não foram incluídas na base de cálculo das contribuições no período de 01/2000 a 07/2001;*

*c) nos contratos firmados constam cláusulas que estabelecem a obrigação da Barter faturar a mercadoria importada para a consignante ou a quem esta determinar tão logo esteja nacionalizada, devendo emitir as notas fiscais de venda de acordo com o documento de autorização da consignante (fls. 70/73);*

*d) intimada a contribuinte apresentou as planilhas relacionando mensalmente os valores das vendas de mercadorias importadas registradas 'por conta e ordem de terceiros' (fls. 123/160);*

*e) a empresa atua na área de comércio exterior nas modalidades de importação, exportação e intermediação de negócios e é integrante do sistema FUNDAP. Através dos contratos citados, efetua ajustes com outras pessoas jurídicas para promover a importação e nacionalização das mercadorias importadas;*

*f) a pessoa jurídica beneficiária do FUNDAP sempre procederá à nacionalização da mercadoria importada. Faz ela constar na Declaração de Importação sua condição de importadora, considerando-se também consignatária nas operações decorrentes de tais contratos;*

g) o Regulamento Aduaneiro só autoriza a consignação no regime especial de entreposto aduaneiro, regime este disciplinado por legislação específica, o que não se aplica ao caso;

h) a empresa reconhece nos contratos e na sua contabilidade ser contribuinte do IPI, do II e do ICMS. Referidos tributos têm como sujeito passivo a pessoa do importador. Com relação ao PIS e à Cofins, a empresa não quer admitir sua condição de contribuinte;

i) na realidade, a contribuinte realiza uma importação normal, traz a mercadoria com cobertura cambial, submete-se um despacho para consumo em seu nome, passa a deter a propriedade da mercadoria e vende para as empresas clientes. Desembaraça a mercadoria em seu nome, emitindo nota fiscal de entrada e entrega ao contratante com emissão de nota fiscal de venda;

j) a transferência da propriedade da mercadoria só pode se dar mediante emissão de nota fiscal de saída, o qual é a base para a fruição do benefício previsto no sistema FUNDAP;

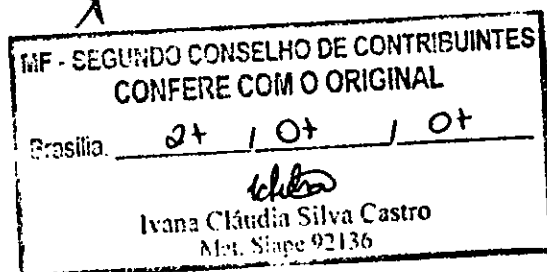
k) das notas fiscais e livros fiscais observa-se que a fiscalizada emitiu as notas fiscais de entrada com código 3.99 – Mercadorias de Terceiros (fls. 57/60 e 86/87). Ao emitir as notas fiscais de venda das mercadorias citadas utilizou o código 6.12 – Venda de Mercadoria;


l) o contrato particular que a empresa faz não modifica sua condição de contribuinte do PIS e da Cofins, conforme preceitua o art. 123 do CTN;

m) a fiscalizada revestiu-se indevidamente da condição de consignatária, buscando encobrir a relação de fato existente entre ela e seus clientes, que são relações de compra e venda, baseadas em importação de mercadorias, fundadas em contratos de compra e venda destes mesmos produtos. As operações praticadas são autenticamente mercantis e integram o faturamento da empresa;

n) em face do exposto, cabe a exigência do PIS e da Cofins sobre as operações praticadas dentro do sistema Fundap, abrangendo as receitas 'Por Conta e Ordem de Terceiros'. As bases de cálculo foram apuradas a partir do Demonstrativo fornecido pela empresa em fls. 123/160. Os valores consolidados e a contribuição devida constam do demonstrativo em anexo.

Embasando o feito fiscal citou nos autos de infração o art. 149 da Lei nº 5.172/66; art. 1º da Lei Complementar nº 70/91; arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições; arts. 1º e 3º, alínea 'b', da Lei Complementar nº 07/70, art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17/73, Título 5, capítulo 1, seção 1, alínea 'b', itens I e II, do Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria MF nº 142/82; arts. 2º, inciso I, 8º, inciso I e 9º, da Lei nº 9.715/98. No que se refere à multa e aos juros de mora, os dispositivos legais aplicados encontram-se relacionados no demonstrativo em fl. 176 e 408.



INF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES		
CONFERE COM O ORIGINAL		
Brasília.	27	10
		
Ivana Cláudia Silva Castro		
Nat. S/ape 92136		

A interessada foi cientificada em 20/07/2005 e, inconformada, apresentou a impugnação de fls. 179 a 199, com cópia em fls. 411 a 431 em 19/08/2005, alegando em síntese que:

- a) a impugnante atua na qualidade de prestadora de serviços na importação, embora em nome próprio. É pacífico, no âmbito administrativo, que as operações por conta e ordem de terceiros não constituem receita da importadora, mas sim do encomendante, motivo pelo qual não há incidência do PIS e da Cofins sobre o valor das notas fiscais emitidas, a teor da Decisão Cosit 163, de 11/06/2001, IN SRF n.º 75/2001, IN SRF n.º 98/2001 e a atual IN SRF n.º 247/2002;
- b) com a edição do Parecer Conjunto PGFN/CAT 1316/2001, objeto do Memorando SRF n.º 2910 que considerou, dentre outros elementos, a Decisão Cosit 163/2001 ficou pacificado o entendimento de que quando as empresas agem por conta e ordem de terceiros como consignatárias, dentro do sistema FUNDAP não se configura o fato gerador do PIS e da Cofins, porquanto a nota fiscal não é emitida para venda, mas para controle e transporte das mercadorias;
- c) a impugnante não auferir lucro com a operação por conta e ordem de terceiros, nem recebe qualquer valor a título de preço da mercadoria, mas apenas o reembolso das despesas havidas com a importação;
- d) a SRF disciplinou tais operações, consignando expressamente que a emissão de nota fiscal não é feita a título de compra e venda mercantil e não é meio de auferir receita pela importadora, ante a ausência de margem de lucro agregada ao custo das mercadorias;
- e) o fato de a SRF ter disciplinado a matéria através de ato normativo em instância infralegal acentua o reconhecimento de que, na forma e sob a tutela da lei então vigente, tais operações consubstanciavam casos de não incidência do PIS e da Cofins;
- f) com a edição das citadas Instruções Normativas, passou-se a obrigar tal entendimento a todas as instâncias da SRF, uma vez que as mesmas têm o efeito de regulamentar a lei e o procedimento de sua correta aplicação;
- g) o Parecer e o Memorando citados foram prolatados em resposta à Consulta formulada pela Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo e, portanto, aproveita a todas as importadoras signatárias do sistema FUNDAP, entre as quais a impugnante;
- h) o posicionamento da SRF, de acordo com o Parecer Cosit era de que o faturamento, no caso das empresas fundapeanas, ocorre sobre o valor dos serviços e sobre o resultado econômico e a receita obtida com o resgate antecipado e com o deságio do valor do financiamento tomado no âmbito do sistema FUNDAP;
- i) as Instruções Normativas citadas impedem que os auditores fiscais da própria SRF possam contrariar o entendimento imposto de forma normativa, sob pena de ofensa à regra contida no art. 146 do CTN;
- j) no mesmo sentido do Parecer PGFN e da Decisão Cosit é o posicionamento da SRF em várias soluções em processo de consulta, conforme transcritos na impugnação;

k) a impugnante firmou contrato de consignação com o adquirente das mercadorias para deixar claro sua condição em cada operação – importadora por conta e ordem. O contrato deixa claro que a impugnante não era a titular das mercadorias, mas agia por conta e ordem do adquirente, embora em nome próprio na importação;

l) o Comunicado Cacex 133/1985, corroborado pela Portaria Decex 8/91, art 14, estabelecia autorização legal para que a fundapeana atuasse somente como consignatária, ou, se preferisse, como consignatária e importadora;

m) não é demais recordar a previsão contida para atuação da fundapeana como consignatária de carga, expressa na legislação cambial, na forma da Circular BACEN 2.730/1996;

n) o art. 422 do Regulamento Aduaneiro de 1985 determinava que o conhecimento de carga constituía documento de prova de propriedade ou posse das mercadorias. Portanto, o consignatário não é necessariamente o proprietário das mercadorias. A legislação atual não mudou esses parâmetros;

o) o fato de haver nos contratos firmados, cláusula constando que a entrega das mercadorias seriam feitas à consignante ou a terceiros por ela indicados não tem nada de ilegal ou abusivo, pois a própria normatização editada pela SRF prevê o procedimento;

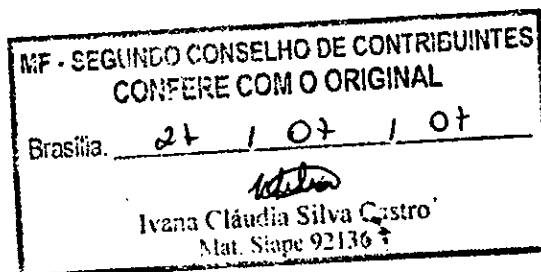
p) sendo importadora e agindo em nome próprio, por determinação das normas relativas ao II, IPI e ICMS, a impugnante era contribuinte desses tributos, uma vez que houve ocorrência de seu fato gerador. Quanto ao PIS e à Cofins, é contribuinte apenas em relação à efetiva incidência e ocorrência de seus fatos geradores. Todavia, como demonstrado, as importações por conta e ordem de terceiros constituem casos de não incidência dessas contribuições;

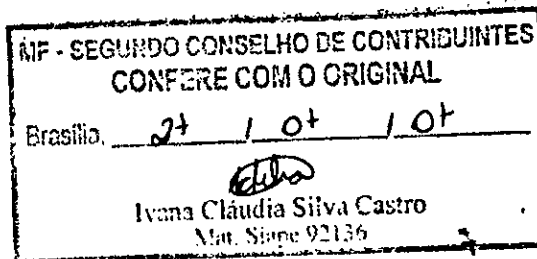
q) a impugnante sempre identificou contabilmente a exata natureza das operações que realizou por conta e ordem de terceiros e sempre as teve amparadas por contrato que refletia exatamente a operação realizada.

Por fim, a impugnante requer seja julgado improcedente e insubsistente in totum o auto de infração relativamente ao PIS e à Cofins."

Remetidos os autos à DRJ no Rio de Janeiro - RJ, foi o lançamento mantido, em estreita síntese pelo fato de que compõem a base de cálculo do PIS e da Cofins devidos pelo estabelecimento importador as receitas decorrentes da venda de mercadorias importadas, sendo irrelevante para a caracterização do sujeito passivo da obrigação tributária que o adquirente já esteja definido em contrato.

É o Relatório. ✕





## Voto

Conselheiro GUSTAVO KELLY ALENCAR, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, do recurso conheço.

Inicialmente, arguo de ofício questão prejudicial de natureza pública que verifico ocorrer, que é a decadência parcial das competências objeto do lançamento.

De fato, os autos de infração foram lavrados em 20/07/2005, reportando-se a competências de janeiro de 2000 a julho de 2001. Assim, pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN, aplicável à espécie, porque houve escrituração, bem como pagamentos parciais, encontram-se fulminados pela decadência as competências anteriores ao quinto ano anterior à lavratura do auto de infração:

*"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."*

Leandro Paulsen, em sua obra "Direito Tributário", ao comentar o art. 150, § 4º, do CTN, esgota o tema:

*"Prazo para homologação e prazo decadencial. Identidade. Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste §4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará com o respectivo crédito. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício em vez de chancela-lo pela homologação. Com o decurso de prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco lançar eventual diferença. A regra do §4º deste art. 150 é regra especial relativamente a do art. 173, I, deste mesmo código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos, inobstante entendimento em*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília. 21 / 01 / 01 <i>[Assinatura]</i> Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siage 92136
---

*sentido contrário esposado pelo STJ, com a censura da doutrina, conforme se pode ver em nota ao art. 173, I, do CTN”.*

Assim, encontram-se fulminados pela decadência as competências do PIS e da Cofins de janeiro a junho de 2000, devendo o auto de infração ser cancelado quanto às mesmas.

E que não se fale em aplicação da Lei nº 8.212/91, porque absolutamente inaplicável tanto pelo aspecto formal quanto pelo material, senão vejamos.

Sob o aspecto formal, pouco há que se discutir ao apreciarmos o claro texto constitucional, ao tratar da questão da decadência:

*“Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*I – (omissis)*

*II – (omissis)*

*III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) (omissis)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

*c) (omissis)”. (grifos nossos)*

Em se tratando o PIS e a Cofins de tributos, e sobre isto não restam dúvidas, havendo inclusive posicionamento do Supremo Tribunal Federal neste sentido, não há como lei ordinária modificar o posicionamento do CTN – Lei Complementar – acerca da matéria. Há então de prevalecer o entendimento deste último, em que pesem os argumentos dos defensores da tese oposta.

Não há que se aplicar o disposto na Lei nº 8.212/91, tampouco o disposto no Decreto-Lei nº 2.052/83, mesmo por que o que ali se vê é a – também duvidosa – estipulação de prazo prescricional:

*“Art. 1º. Os valores das contribuições para o Fundo de Participação PIS-PASEP, criado pela Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, destinadas à execução do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, instituídas pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 7 de setembro e 3 de dezembro de 1970, respectivamente, quando não recolhidos nos prazos fixados, serão cobrados pela União com os seguintes acréscimos:”*

Outrossim, não é só. Sob o aspecto material também se verifica a absoluta impossibilidade de aplicação da referida Lei nº 8.212/91. E tal inaplicabilidade é incontroversa sob diversos prismas, o mais latente deles sendo o próprio entendimento da Fazenda Nacional, que, ao indeferir pedidos de restituição de tributos, aí incluída a Contribuição para o PIS, o faz baseando-se no prazo quinquenal previsto no CTN, e não na inversa aplicação do referido dispositivo ordinário.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 27 / 07 / 07
<i>[Assinatura]</i> Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siane 92136

Há inclusive atos administrativos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal neste sentido, a saber, por exemplo, o Ato Declaratório nº 96, de 26/11/99, do Secretário da Receita Federal, com base no Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 1999, declara que o prazo para o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição, paga indevidamente ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário. Tal ato, amparando-se no referido parecer, cita como base legal os arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Ora, o prazo decadencial para constituir o crédito de contribuição social terá que ser o mesmo do prazo decadencial para requerer a restituição da contribuição, ainda que seja aplicado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, de dez anos. O que não pode ser validado é a aplicação do citado art. 45 da Lei nº 8.212/91, que cuida de contribuição ao INSS, para o lançamento e aplicar o CTN para restituição, ou seja, respectivamente, de dez e cinco anos.

Logo, ainda que a tributação tenha natureza de questão pública, superando interesses individuais e até mesmo coletivos, resta manifestamente anti-isonômico e atentatório contra a segurança das relações jurídicas conceder-se à Fazenda prazo decenal para lançar créditos da referida contribuição quando esta mesma recusa-se a restituir ao contribuinte valores indevidamente recolhidos, caso o lapso temporal entre o recolhimento e o pedido de restituição supere os cinco anos previstos no CTN.

Outro aspecto interessante diz respeito à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. O parágrafo único do art. 10 da LC nº 70/91, que instituiu a Cofins, dispõe que a esta aplicam-se as normas relativas ao Processo Administrativo Fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao Imposto de Renda, especialmente, quanto ao atraso de pagamento e quanto a penalidades. Com isso, a Cofins, também, tem natureza tributária, sendo o prazo decadencial regido pelo CTN.

Ora, sendo a Cofins também contribuição para a seguridade social, deveria, diriam os defensores do prazo decenal, aplicar-se-lhe o disposto na Lei nº 8.212/91. Entretanto, tendo em vista a lei complementar que a rege, a subsidiária legislação do Imposto de Renda e o próprio CTN, isto não ocorre.

Haja vista a quase identidade existente entre estas, Cofins e PIS, conclui-se que não há que se falar em prazo estipulado pela referida Lei em detrimento do disposto no Código Tributário Nacional, ou seja, prevalecerá – e não poderia ser de outra forma – o prazo quinquenal.

O código concede tratamento distinto para cada modalidade de lançamento. A regra geral é estabelecida no art. 173, enquanto os prazos para o lançamento por homologação, por exceção à regra, são classificados no art. 150. A distinção do Código no tratamento dessas modalidades deve-se ao maior ou menor conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pela autoridade administrativa. Enquanto no lançamento por homologação a ocorrência do fato gerador é conhecida de imediato pela antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, no de ofício, o fato só vem a ser conhecido após a iniciativa do Fisco.

Assim, em se tratando de lançamento por parte da Fazenda, *ex officio* da contribuição para o PIS e da Cofins, é de se aplicar o disposto no Código Tributário Nacional,

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 24 / 04 / 07 <i>[Assinatura]</i> Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Supl. 92136
---

ou seja, havendo recolhimento do tributo, ainda que parcial, aplica-se o art. 150, § 4º, considerando-se decaído o direito de lançar toda e qualquer parcela relativa aos fatos geradores pretéritos ao quinto ano anterior à lavratura do auto de infração.

## DO MÉRITO

Quanto às competências restantes, tenho que assiste razão à recorrente, pois entendo pela impossibilidade de se tributar a totalidade das operações realizadas pela mesma, e explico o porquê.

Vejamos.

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

Por conta das operações que realiza, requereu e teve deferida sua inscrição no Programa Fundap, programa estadual de incentivos destinado a operações realizadas através do Porto de Vitória, no Estado do Espírito Santo, e sobre o referido programa, assim se manifestou a Coordenação Geral do Sistema de Tributação – Cosit da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda<sup>4</sup>:

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

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

*b) o consignatário nacionaliza mercadorias e as negocia, auferindo receita, fatura por conta própria. Neste caso, o encomendante suporta, por previsão expressa no contrato, todo custo incorrido na operação.*

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

<sup>2</sup> Contratos, Ed. Forense, 15ª edição, 1995, pág. 36

<sup>3</sup> Contratos e Obrigações Comerciais, Ed. Forense, 13ª edição, 1995, pág. 61

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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 21 / 04 / 04  
*Ivana*  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Signat. 92136

*adiantando valores referentes às respectivas despesas, desde aquelas de desembaraço (incluindo tarifas, tributos e contribuições incidentes) até outros ônus excedentes, em função de (v.g.) erro na classificação de mercadoria ou alterações na legislação tributária."*

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

Fls. 39/47 Barter – Emergran

*"Contrato de Consignação*

*Cláusula Segunda*

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

*Cláusula Terceira*

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

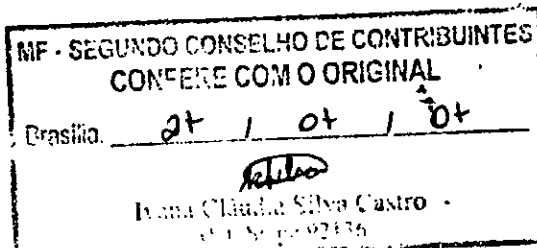
Por conta da natureza das operações que realiza, deve, como fez, calcular os tributos incidentes tomando como base de cálculo o preço do serviço que presta, que é a comissão ajustada entre as partes, para as operações por conta e ordem de terceiros.

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

*"15. Assim, nos casos em que a empresa opere apenas com promotora da importação, agindo em nome do encomedante, entregando as mercadorias após o desembaraço (sem negociá-las), não há que se falar em incidência das contribuições sobre receitas de vendas. Isto, porque, nestas circunstâncias procede-se à simples entrega das mercadorias ao seu proprietário, o qual figura como importador na documentação que deu amparo à importação, exceto na LI (conforme referido no inciso V, do art. 2º da CC SISBACEN nº 2241/1991). Na LI poderá constar consignatário que, participante do sistema FUNDAP, seja diferente do importador."*

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

Aqui reitero o que já está mencionado pela referida Nota Cosit. Por força das disposições do Siscomex, as empresas que atuam em comércio exterior não podem incluir no



referido sistema, em nome próprio, operações envolvendo bens de terceiros. Estas devem efetuar o registro das operações como se por sua conta e ordem fossem, e das mercadorias internadas ou externadas como se seus fossem. **Em outras palavras, não há como a recorrente registrar uma operação própria com o registro dos bens em nome de terceiros.**

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

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

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

Em resumo, temos que:

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

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

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

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

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

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

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

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

As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por conseqüência, são elementos incapazes de

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 24 / 04 / 04 <i>Relator</i> Ivana Cláudia Silva Castro Min. Supl. 02136
--

CC02/C02 Fls. 13
---------------------

exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (art. 145, § 1º).

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

Nem se alegue que a exclusão, da base de cálculo da Cofins, *in casu*, não encontra respaldo legal, pois a questão aqui ultrapassa a previsão do art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.718/98, que já foi decidida pelo STJ<sup>5</sup>.

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

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


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

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

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

<sup>5</sup> REsp 445.452 Rel. Min. José Delgado

Brasília, 24 / 04 / 07

  
Ivana Cláudia Silva Castro  
CPF nº 92136

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

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

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

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

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

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

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

*"Não é qualquer receita que enseja a tributação pelo ISS, mas a resultante da prestação de serviços, atividade tributária. Demais receitas, ditas inorgânicas ou secundárias, cuja origem não seja atividade tributária, originando-se de atividades marginais que não representam fruto do serviço prestado, não interessam ao ISS, pois não representam preço do serviço, não constituindo base impositiva do tributo" (Ap. 363.954 – reexame – 3º C. – J. 1.12.86 – Rel. Juiz Toledo Silva – Rev. dos Trib. 616/104)."*

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

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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília. 27 / 07 / 07  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. N.º 92136

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

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

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

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

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

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

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

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

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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21 / 01 / 01
<i>Ivana Cláudia Silva Castro</i> Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Sign. 92136

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

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

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

6. Recurso Especial provido."

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

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

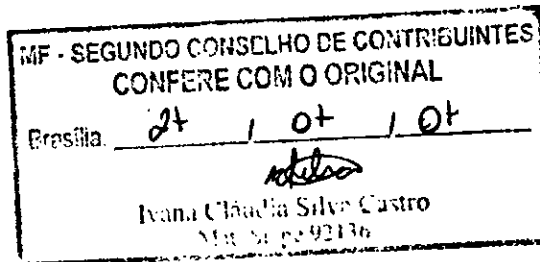
7.1 Se as empresas comercializam, no mercado interno, mercadorias importadas por conta própria, emitindo documentos fiscais de compra e venda, fica evidente a ocorrência do fato gerador das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

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

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

(...)

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



(...)

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

II

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

(...)

III

*19. Diante de todo o exposto é de se concluir:*

(...)

*b) quando as empresas comerciais exportadoras agem por conta e ordem de terceiros como consignatárias, para fins de obter os benefícios do FUNDAP, não se configura o fato gerador das contribuições para a seguridade social (PIS/PASEP e COFINS), porquanto a nota fiscal que acoberta a operação não é emitida para fins de venda, mas controle e transporte das respectivas mercadorias, bem como quantificação do favor concedido ao Estado do Espírito Santo.*

*À Consideração Superior*

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

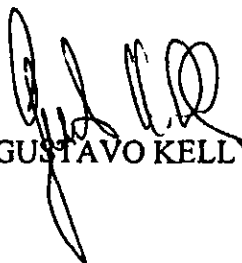
Por fim, menciono que a jurisprudência deste Egrégio Conselho entende que a Cofins incidirá sobre o valor das receitas decorrentes de contratos tão-somente quando, no contrato, não prever a importação por conta e ordem de terceiros, o que não ocorre na hipótese, como mencionado e transcrito acima. Abaixo transcrevo parte da ementa contida no acórdão referente ao Recurso nº 123.975:


*"COFINS. BASE DE CÁLCULO. FUNDAP. EMPRESA IMPORTADORA. CONTRATOS DE COMPRA E VENDA. TRIBUTAÇÃO. São incluídas na base de cálculo da COFINS das empresas comerciais importadoras que operam sob o incentivo do FUNDAP, estímulo fiscal concedido pelo Estado do Espírito Santo, as*

*receitas decorrentes de contratos firmados com empresas encomendantes da mercadoria importada, caracterizando-se as operações como de compra e venda porque tais contratos não prevêm a importação por conta e ordem de terceiro."*

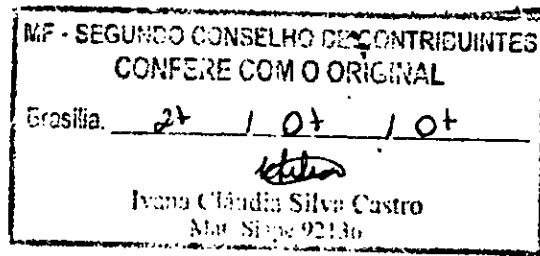
Pelo exposto, por entender que deve haver a segregação das receitas auferidas pela recorrente dos valores entrados, por força das operações realizadas por conta e ordem de terceiros, segregação esta que restou clara na instrução do presente feito, voto para serem cancelados os autos de infração de PIS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

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007.

  
GUSTAVO KELLY ALENCAR

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES		
CONFERE COM O ORIGINAL		
Brasília	2+	10+
		10+
		
Ivana Cláudia Silva Castro		
25/04/2007 17:16		





## Declaração de Voto

Conselheira, MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Na sessão realizada nesta Câmara em 25 de março de 2007 foi relatado pelo Conselheiro Gustavo Kelly Alencar o processo relativo à autuação do PIS e da Cofins da empresa BARTER COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A (Recurso nº 735.113), importadora registrada no Fundap (Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias) do Estado do Espírito Santo, o qual foi objeto de pedido de vista por esta Conselheira.

Meu voto foi no mesmo sentido que o proferido pelo relator.

São as seguintes as razões que formaram o meu convencimento:

1. Normas que garantem a operação: IN SRF nº 247/2002 (antes: IN SRF nº 75/2001 e IN SRF nº 98/2001); Nota Cosit 163, de 11/06/2001; Parecer conjunto PGFN/CAT/1.316/2001 (provocado pelo Memorando SRF nº 2.910).

2. Primeiramente, reproduzo o texto do art. 12 da IN SRF nº 247/2002:

*“Art. 12. Na hipótese de importação efetuada por pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiros, a receita bruta para efeito de incidência destas contribuições corresponde ao valor da receita bruta auferida com:*



*I – os serviços prestados ao adquirente, na hipótese da pessoa jurídica importadora; e*

*II – da receita auferida com a comercialização da mercadoria importada, na hipótese do adquirente.*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo:*

*I – entende-se por importador por conta e ordem de terceiros a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial;*

*II – entende-se por adquirente a pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada;*

*III – a operação de comércio exterior realizada mediante a utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem destes; e*

*IV – o importador e o adquirente devem observar o disposto na Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002.*

*§ 2º As normas de incidência aplicáveis à receita bruta de importador, aplicam-se à receita do adquirente, quando decorrente da venda de mercadoria importada na forma deste artigo.” (todos os negritos não são do original).*

3. Em relação à regra do art. 12, § 1º, I, existem nos autos contratos previamente firmados, nos quais se identifica claramente que o objetivo da empresa importadora foi, agindo por conta e ordem de terceiros como consignatária, obter os benefícios do Fundap (Parecer PGFN nº 1.316/2001, pág. 13). Portanto, fica afastada a afirmação da fiscalização de que a importação teria se realizado pela recorrente por sua conta e ordem.

4. A fatura trazida aos autos, em sede de memorial apresentado na secretaria da Segunda Câmara em 23/03/2007, indica como real adquirente da mercadoria o consignante e como consignatária a atuada (a fiscalização anexou aos autos somente a DI e a NF de saída das mercadorias para o consignante, não anexando o *commercial invoice*).

5. A nacionalização de produtos importados somente pode ser efetuada mediante o pagamento dos tributos (II, IPI, ICMS) pelo titular da nacionalização (aquele que promove em seu nome o despacho aduaneiro de importação).

6. Em relação ao disposto no inciso III do art. 12 acima reproduzido, não consta que a fiscalização tenha verificado, na escrita fiscal da recorrente, se houve ou não a contabilização do adiantamento das quantias necessárias ao aporte de todas as despesas relacionadas com a importação para quitação, principalmente, do II e IPI pagos no desembaraço, como consta do contrato previamente celebrado, exigido pelo art. 12, inc. I, da IN SRF nº 247).

7. A fiscalização afastou a forma pela qual a empresa classificou e registrou suas operações baseando-se, principalmente, no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (Termo de Verificação de Infração – TVI, fl. 166). Também a decisão *a quo* busca reforço de argumento na mesma regra legal que foi declarada inconstitucional pelo STF.

8. No TVI – fl. 166 – a fiscalização informa que no ingresso das mercadorias no estabelecimento da atuada o Código Fiscal de Operações - CFO é “3.99-mercadorias de terceiros” e que, na saída o CFO é 6.12 – “venda de mercadoria”. Entretanto, informa, também, que (fl. 163) – “O ICMS, nas importações e exportações realizadas ao abrigo da Lei nº 2.508-N/85 [Lei do Governo do Estado do Espírito Santo], e suas alterações posteriores fica diferido para o momento em que ocorram as saídas das mercadorias que caracterizam venda no mercado interno”. (grifei) -

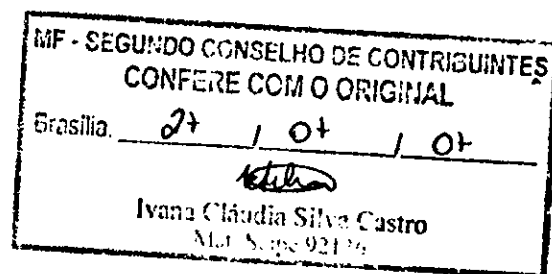
No meu entender, o importador tem que dar saída como “VENDA” para que não reste dúvida jurídica de que o ICMS pertence ao Estado do Espírito Santo, o qual pode ser utilizado para incentivar as operações de comércio exterior pelo porto ali localizado, evitando futuros questionamentos jurídicos de parte do Estado destinatário da mercadoria importada.

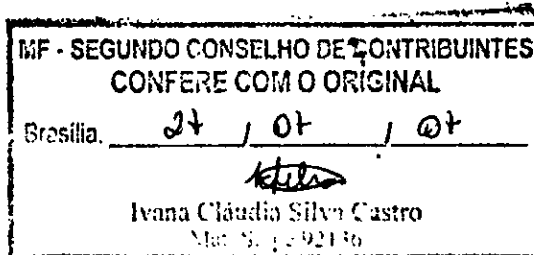


Estas as considerações que formaram o meu convencimento quanto ao voto proferido.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007.

  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA





## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro, ANTONIO ZOMER

A defesa da recorrente, beneficiária do Fundap, estriba-se nas seguintes premissas:

1) as importações foram realizadas por conta e ordem de terceiros, conforme comprovam os contratos que apresenta;

2) as operações por conta e ordem de terceiros não constituem receita da importadora, mas sim do encomendante, motivo pelo qual não há incidência do PIS e da Cofins sobre o valor das notas fiscais emitidas, a teor da Decisão Cosit n.º 163, de 11/06/2001, e das disposições contidas nas IN SRF n.ºs 75/2001, 98/2001 e a atual IN SRF n.º 247/2002; e

3) o Parecer Conjunto PGFN/CAT n.º 1.316/2001 registrou o entendimento de que quando as empresas agem por conta e ordem de terceiros como consignatárias, dentro do sistema Fundap, não se configuram os fatos geradores do PIS e da Cofins, porquanto a nota fiscal não é emitida para venda, mas meramente para o controle e o transporte das mercadorias.

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


Primeiramente, considero necessário alguns esclarecimentos a respeito da legislação tributária citada.

A MP n.º 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 mencionada Instrução Normativa SRF n.º 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:*



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES		
CONFERE COM O ORIGINAL		
Brasília.	27	10
		01
		
Ivana Cláudia Silva Castro		
Mat. Sape 92136		

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

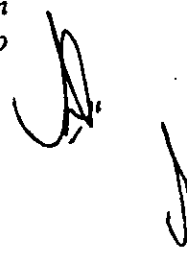
Estas exigências foram complementadas pela Instrução Normativa SRF nº 98, de 05 de dezembro de 2001, que, em seu art. 5º, assim dispôs sobre a operação de saída das mercadorias do importador:

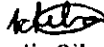
*"Art. 5º Relativamente às importações por conta e ordem de terceiros, a pessoa jurídica importadora somente poderá emitir nota fiscal de saída das mercadorias tendo como destinatário o adquirente.*

*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."*



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24 / 07 / 07
 Ivana Cláudia Silva Castro Mec. Supl. 92135

Para esclarecer melhor o assunto, a SRF expediu o Ato Declaratório Interpretativo nº 7, de 13/06/2002, com o seguinte teor:

*"Art. 1º As disposições das Instruções Normativas nº 75, 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:*

*I - conste como adquirente no contrato de câmbio;*

*II - conste como adquirente na fatura internacional (invoice);*

*III - 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."*

As exigências estipuladas pelas IN SRF nºs 75 e 98, de 2001, são aplicáveis somente a partir de 13 de setembro de 2001, ou seja, após a ocorrência dos fatos geradores lançados (jan/2000 a jul/2001).

Assim, percebe-se, de pronto, que não tem sentido o argumento de que a própria SRF teria reconhecido, com a expedição destes atos normativos, que o procedimento utilizado pela recorrente dispensa o pagamento do PIS e da Cofins.

Ademais, os procedimentos estabelecidos pelos atos normativos acima indicados não foram seguidos pela recorrente, sequer de forma similar, pois as referidas normas exigem que, na entrega direta para os clientes da contratante, a prestadora do serviço de importação emita uma nota fiscal de saída para a contratante (real importadora), a qual acompanhará a nota de venda emitida pela esta última (IN SRF nº 98/2001, art. 5º, parágrafo único, I e II).

A nota emitida pela importadora por conta e ordem, por sua vez, é de saída mas não de venda, conforme disposto no art. 2º, III, da IN SRF nº 75/2001. E nem poderia ser de outro modo, uma vez que somente o proprietário da coisa é quem pode vendê-la a terceiros.

Mas, no presente caso, repita-se, a recorrente não se comportou sequer de forma assemelhada ao novo regramento. Ao contrário, emitiu notas fiscais de venda das mercadorias importadas, entregando-as às contratantes ou aos seus clientes. As contratantes, por sua vez, não emitiram qualquer nota fiscal de venda, o que faz realmente sentido, já que, de fato, elas não foram as adquirentes dos produtos, importadoras. Na verdade, quando muito, constituíram-

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES		
CONFERE COM O ORIGINAL		
Brasília	21	10
		01
<i>W. Silva</i>		
Ivana Cláudia Silva Castro		
Mar. 21 de 2006		

se em meras financiadoras das operações de importação. Isto é o que os documentos acostados aos autos efetivamente comprovam.

As operações de importação realizadas pela recorrente tampouco se encaixam nas hipóteses descritas na Nota Cosit nº 163/2001, a qual, parcialmente transcrita no Parecer PGFN/CAT nº 1.316/2001, analisou a sujeição passiva dos 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)*


É notório o fato de que o presente caso não se assemelha àquele estudado pela Nota Cosit nº 163/2001 (item 5.4, alínea "b") e, conseqüentemente, pelo Parecer PGFN/CAT/nº 1.316/2001, que trataram das empresas fundapianas quando 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."*

Em nenhum trecho da Nota Cosit nº 163/2001 está dito que a importadora, por conta e ordem, não sendo a proprietária da mercadoria, emitirá notas fiscais de venda para efeito de receber os incentivos do Fundap. O que se reitera, em todãs as linhas, é que a empresa

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 24 / 04 / 04  Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Suple 92136
---

fundapeana fará a nacionalização das mercadorias e as entregará ao encomendante. A nota fiscal utilizada para esta entrega, nestes casos, deve ser a de transferência e não a de venda, sendo bem distintos os efeitos contábeis da utilização de um ou de outro destes documentos.

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 realizadas pela recorrente.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, em julgado sobre a matéria ora examinada, manifestou-se pela sua inaplicação dos atos normativos expedidos pela SRF às operações realizadas no âmbito do Fundap, quando detectada a simulação jurídica, conforme demonstra a seguinte ementa:

*"PROCESSO CIVIL - ANTECIPAÇÃO DE TUTELA - PIS E COFINS - FUNDAP. A Instrução Normativa SRF nº 75, de 13 de setembro de 2001, da Secretaria da Receita Federal, acerca da inocorrência da exigência de PIS E COFINS, não acolhe as hipóteses de ato viciado, com caráter nitidamente simulatório." (Agravo de Instrumento - Processo nº 200102010461334, 2T, 02/10/2002).*

A emissão de notas fiscais de venda, com destaque do ICMS devido na operação de saída das mercadorias importadas, não se coaduna com a forma de atuação de uma importadora que age por conta e ordem de terceiros. Demonstra, todavia, a qualidade de real adquirente, não sendo relevante para efeitos de tributação se já possui cliente certo ou não para repassar a mercadoria importada.

Outro ponto em que se fundamenta a recorrente para escapar da tributação *ex officio* é a argumentação de que as operações teriam sido realizadas na modalidade "vendas em consignação".

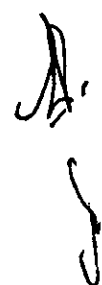
Este tipo de venda é definido por De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico, 4ª edição, Editora Forense, RJ, 1995), nos seguintes termos:


*"Na linguagem mercantil, consignação designa a entrega, ou a remessa de mercadorias, feita a um comerciante, para que as venda por conta do remetente, ou consignante.*

*Desse modo, a venda em consignação é a que se realiza por ofício de um terceiro, a quem o dono da mercadoria constituiu, para esse fim, seu mandatário. (...)*

*A venda em consignação não se entende uma venda firme, ou venda em conta firme. Por essa razão, enquanto o consignatário não presta a conta de venda das mercadorias, estas continuam a pertencer ao consignante. E o consignatário as possui em nome do consignante, de quem é mandatário.*

*(...). E as duplicatas resultantes destas vendas, tanto podem ser extraídas pelo consignatário, como pelo consignante. O consignatário pode tirá-las como mandatário do consignante, ou em seu próprio nome.*



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. 24 / 04 / 04
 Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Sime 92136

*Nesta segunda hipótese, entende-se que o consignatário adquiriu as mercadorias consignadas, para as revender, sendo portanto subordinadas aos preceitos das vendas comuns."*

Como se pode observar na definição jurídica de "consignação", as relações comerciais entre o autuado e seus contratantes em nada lhes assemelha, posto que realizadas na outra ponta da importação. Vale dizer, no contrato de consignação pressupõe-se que o consignatário seja proprietário da mercadoria que está consignando, o que não acontece no presente caso.

No momento da assinatura dos contratos, a mercadoria ainda não havia sido importada (ou adquirida), ou seja, pertencia a um residente no exterior. Este a vendeu para a autuada, e não para os contratantes, que agiram apenas como financiadores da operação. Em assim sendo, aquele que não é titular da coisa não a pode dar em consignação, caindo por terra a tese esposada pela recorrente de que era mera consignatária da mercadoria importada, assim eleita pelos contratantes.

Além disto, se, por hipótese, fosse admitida a possibilidade de serem os contratantes os verdadeiros donos da mercadoria, ainda assim, os contratos, mesmo que o dissessem, não seriam de consignação, no sentido técnico-jurídico. Isto porque não é concebível que alguém consigna mercadoria sua a terceiro que, posteriormente, a venda para ele próprio, como ocorre nos autos. Esta operação seria nula, por juridicamente impossível. Ninguém pode validamente comprar o que já é seu. À toda evidência, as operações contratadas entre a recorrente e os terceiros, financiadores das importações, não são de consignação mas de compra e venda mercantil.

Esta questão foi objeto de análise pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, quando do julgamento do Agravo de Instrumento nº 2001.02.01.30013-2, tendo o relator do voto condutor chegado à mesma conclusão do presente voto, conforme se pode verificar no seguinte trecho:

*"O exportador exportou mediante contratação em que o destinatário (importador) efetuou a aquisição da mercadoria (aperfeiçoou-se a aquisição do domínio).*

*Não há contrato de consignação celebrado entre exportador e importador.*

*Segundo a documentação nos autos, o exportador remeteu a mercadoria, objeto da importação, em negociação envolvendo certos e determinados elementos (coisa exportada, pagamento do preço, indicação do destinatário).*

*Essa modalidade de negociação, de caráter translático da propriedade, importa alienação, que se define como compra e venda.*

*Mera documentação, com a finalidade de atribuir outra denominação a este negócio jurídico, não tem a eficácia de descaracterizá-lo, em sua natureza jurídica.*

*A única consignação de que se poderia cogitar, na operação praticada pelo exportador, é a que se realizou com o transportador da*



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília. 24 / 04 / 04  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Sign. 92136

*mercadoria (contrato de transporte, cuja execução não pode prescindir do depósito ou consignação da coisa).*

*Admitindo-se que o consignatário poderia ser considerado importador, até o transportador seria consignatário, com o direito de pagar o ICMS. Tal não se admite, por absurdo.*

*Não se pode dizer, por outro lado, que houvesse consignação, na modalidade de prestação de serviços, celebrada entre o importador (quem efetivamente adquiriu a mercadoria) e o consignatário, na medida em que esta conduta é incompatível com a regra do art. 155, inciso II, § 2º, inciso IX, 'a', da Constituição Federal.*

*O destinatário obriga-se a pagar o imposto - ICMS. Será credor deste imposto o Estado da Federação em que estiver situado o estabelecimento importador. Não se pode admitir, pois, a figura da substituição deste importador pela do consignatário, em especial, quando houver substituição do credor (Estado da Federação diverso).*

*O que configura o contrato de consignação é a tradição do objeto ao consignatário, sem transferência de domínio.*

*Com efeito, a consignação, pela sua natureza jurídica, não se confunde nem se compatibiliza com a idéia de aquisição do bem. O titular do domínio entrega a coisa ao consignatário.*

*Em uma das modalidades do contrato de consignação, o consignatário, recebendo-a, fica encarregado de revendê-la, em ocasião oportuna. Neste caso, J. X. Carvalho de Mendonça, in Tratado de Direito Comercial Brasileiro, Livraria Freitas Bastos S.A, 1960, n. 893, pág. 290, assinala que: '(...) dá-se à comissão o nome de consignação (1) e ao comissário o de consignatário (...)'. '(1) THALLER, Traité de Droit Commercial, 5ª ed., n. 119. Os leiloeiros, quando recebem objetos para vender nos seus estabelecimentos, reputam-se consignatários (art. 96 do Código Comercial)'.*

*Sendo o agravado simples consignatário, não é ele contribuinte do ICMS, na operação em exame, em face do que determina o art. 155, § 2º, inciso IX, 'a', da Constituição Federal, uma vez que, na entrada de mercadoria procedente do exterior, o imposto estadual cabe ao Estado em que estiver o estabelecimento destinatário da mercadoria.*

*Ora, se se tratasse de simples consignatário, não poderia a outra empresa, importadora, não fundapeana, beneficiar-se do sistema FUNDAP, dado o recolhimento do ICMS ao Estado do Espírito Santo.*

*Não se poderia, aliás, por absurdo, imaginar a hipótese de emissão de uma nota fiscal de venda, apenas representativa desta 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, invalidaria tal conclusão."*

Não obstante, as cláusulas contratadas pelo atuado junto aos seus clientes têm a nítida intenção de simular a invocada figura de "importação em consignação de terceiros". Estas cláusulas, porém, decorrentes de acordos e convenções particulares, a teor do disposto no art. 123 do CTN, não podem modificar a definição legal do sujeito passivo da obrigação

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília. <u>21</u> / <u>07</u> / <u>07</u>
<i>Ivana</i> Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Sipe 92136

tributária, sem expressa previsão legal. Neste sentido é grande a jurisprudência, como demonstram os excertos a seguir 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).

Se na transferência das mercadorias importadas os contratantes da recorrente, ou para quem estes designarem, é emitida uma nota fiscal de venda, não há como, sob a égide da legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores, eximir a recorrente do pagamento da contribuição para o PIS e da Cofins, ainda mais quando resta evidenciado, nestas notas, a tributação do ICMS.

E não há qualquer diferença, em essência, entre a operação efetuada pelo atuado e qualquer outra operação de compra e venda. As diferenças anteriores ou posteriores ao desembaraço e à venda da mercadoria (definição do preço da mercadoria, diferimento do pagamento do ICMS devido e outros benefícios do Fundap) não descaracterizam a operação realizada. A operação de compra e venda é, portanto, inquestionável, assim como o faturamento dela decorrente, nos termos, inclusive, dos contratos firmados pela recorrente.

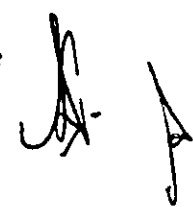
Se a empresa fundapeana tivesse agido por conta e ordem, não poderia ter emitido nota fiscal de venda e muito menos ter destacado o ICMS, posto não ser ela a contribuinte deste imposto, mas o efetivo importador, a teor do disposto no art. 155, § 2º, IX, 'a', da CF/88. Neste sentido, decidiu o Tribunal Regional da 2ª Região ao julgar o Agravo de Instrumento nº 2001.02.01.30013-2, conforme se pode conferir na seguinte 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**

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 24 / 04 / 04  
  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Sinepe 92130

**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.
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



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	2+ / 0+ / 0+
	
Ivana Cláudia Silva Castro	
Mat. Signo 92136	

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.”

Quando a operação se inicia no Exterior, o ICMS é devido ao Estado em que estiver localizado o destinatário jurídico do bem, isto é, o importador. Este é o ensinamento de Roque Antonio Carrazza, in “ICMS”, 9ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2003, pp. 60-61., como se vê no seguinte trecho de sua obra:

*“(…) Cabe ICMS nas importações de bens para que sejam integrados no ciclo econômico.*

*Já vimos que o tributo é devido, nestes casos, à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver localizado o destinatário do bem.*

*Nenhuma entredúvida pode surgir quando o destinatário do bem está localizado no próprio Estado onde se deu o desembaraço aduaneiro.*

*Dúvidas, porém, emergem quando o importador encontra-se estabelecido em Estado diverso daquele onde se deu o desembaraço aduaneiro.*

*A situação ainda mais se complica quando a destinação final dos bens importados for um terceiro Estado.*

*Só para equacionarmos o problema, figuremos a seguinte hipótese: o desembaraço aduaneiro dá-se no Estado A; o estabelecimento importador está no Estado B; o bem importado vai ter a um terceiro estabelecimento, este localizado no Estado C.*

*A qual dos Estados é devido o ICMS? Àquele onde se deu o desembaraço aduaneiro? Àquele onde está situado o estabelecimento do importador? Ou àquele onde os bens importados afinal chegam?*

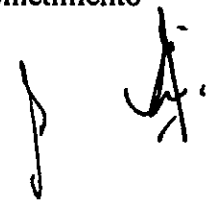
*Creemos que o ICMS é devido à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver localizado o estabelecimento do importador.*


*Pouco importa se o desembaraço aduaneiro deu-se noutro Estado. O desembaraço aduaneiro, no caso, é apenas o meio através do qual a importação se deu. O que a Constituição manda considerar para fins de tributação por via de ICMS é a localização do estabelecimento que promoveu a importação do bem. (...)”*

No mesmo sentido, manifestou-se o STF no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 193.817, 268.586 e 299.079.

É certo que, se a recorrente pagou o ICMS ao Estado do Espírito Santo, é ela a verdadeira importadora da mercadoria, sendo contribuinte, de igual forma, da contribuição para o PIS e da Cofins. Não se pode admitir que operação que constitua VENDA perante a legislação estadual – incide ICMS – possa ter natureza diversa perante a legislação federal que impõe a incidência do PIS e da Cofins.

Se somente pretendeu, com a emissão das notas fiscais e destaque do ICMS respectivo, beneficiar-se de incentivos fiscais do Fundap, agiu fraudulentamente, fato este que não confessa na sua peça de defesa, mesmo porque estaria assumindo, em tese, o cometimento



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 21 / 04 / 04  
  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Sign. 92136

de crime contra a ordem tributária. Não cabe, por outro lado, ao órgão julgador administrativo supor tal grave fato, nem mesmo para eximir a recorrente da incidência do PIS e da Cofins.

Sobre o assunto, o Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, no seu voto proferido quando do julgamento do RE nº 268.586-1/SP, em 24/05/2005, assim se pronunciou, *verbis*:

*"Poucas vezes defrontei-me com processo a revelar drible maior ao Fisco. O acordo comercial FUNDAP, formalizado entre a importadora e a ora recorrente, é pródigo na construção de ficções jurídicas para chegar-se à mitigação do ônus tributário, isso em vista do fato de a importadora encontrar-se cadastrada no sistema FUNDAP, tendo jus, por isso, a vantagens fiscais. No acordo, previu-se que a importadora figuraria nas operações de importação dele objeto como consignatária, o que implica dizer que não atuaria como senhora, em si, de importação de mercadorias para posterior venda, mas como simples intermediária, vindo a ser reembolsada em tudo o que 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."*

No julgamento do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, já citado neste voto (AI nº 2001.02.01.30013-2), o relator, analisando situação assemelhada à destes autos, chegou à mesma conclusão do Ministro Marco Aurélio, como demonstra o seguinte trecho do seu voto:

*"Ademais, é certo que a Medida Provisória n. 2.158-35/2002 veio a admitir a possibilidade de se realizar importação por conta e ordem de terceiro, caso em que o importador é mero prestador de serviços e, quanto à incidência do PIS e da COFINS, sua atuação rege-se pelo disposto no art. 81 da referida MP, que atribui ao destinatário da mercadoria o ônus dessa incidência.*

*Ou seja, neste caso, mas somente neste caso, em que o importador atua por conta e ordem de terceiro, pagará ele o PIS e COFINS sobre sua receita efetiva, isto é, o resultado por ele auferido com a prestação de serviços.*

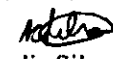
*No entanto, é de ver que, em tal hipótese, esse importador, que atua por conta e ordem de terceiro, não é contribuinte do ICMS: este contribuinte é o destinatário da mercadoria.*

*Ora, se a empresa recolhe o ICMS em seu nome próprio, atribuindo-se a si a condição de destinatário final da mercadoria (de acordo com o disposto na Constituição Federal), é evidente que, ao depois, não pode vir alegar que não é proprietário e que assim agiu apenas para obter um benefício fiscal.*

*Admitir tal argumento seria dar foros de juridicidade a ato simulado."*

CONCLUSÃO



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília. 24 / 04 / 04  
  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. SIAPE 92136

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

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

Este fato indica que a preocupação da SRF e da PGFN, ao expedirem a nota e o parecer ora referenciados, foi o de garantir a realização dos créditos tributários surgidos 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 é o entendimento que mais se conforma 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 naquela 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.

Em relação à Nota Cosit/Cotex/Dicof nº 579/2000, os documentos acostados aos autos, como demonstrado, dão conta de que as operações praticadas pela recorrente, formalizadas com a emissão de notas fiscais de venda, enquadram-se na opção 'b' do item 13, ou seja, o autuado "*nacionaliza mercadorias e as negocia, auferir receita, fatura por conta própria.*" E nesta situação, inequivocamente, é contribuinte do PIS e da Cofins como qualquer empresa comercial importadora.

Diante de todo o exposto, a recorrente não logrou êxito nos alicerces de sua defesa, senão vejamos:

- a) não seguiu conduta sequer similar àquelas preceituadas nas normas tributárias que invoca;
- b) não se identifica com a figura jurídica de "consignatária" dos produtos importados;
- c) emitiu notas fiscais de venda, nas quais assumiu, indubitavelmente, ser contribuinte do ICMS e, por conseguinte, caracterizou a operação de VENDA, sendo irrelevante para os fins tributários o nome que atribuiu a este negócio jurídico nos contratos firmados com terceiros.




Por fim, apenas no sentido de acrescer-se o estudo sobre o assunto, há que se anotar que o fato de haver ou não a fiscalização constatado lucro para o importador na operação ora analisada em nada modificaria a situação, pois a base de cálculo do PIS e da Cofins não é o lucro, mas o faturamento.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007.

  
ANTONIO ZOMER

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	2+ / 0+ / 0+
	
Ivana Cláudia Silva Castro	
Mat. Sinc. 92136	

