



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 15586.000500/2005-06  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-004.829 – 3ª Turma  
**Sessão de** 22 de março de 2017  
**Matéria** PIS/PASEP  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BARTER COMERCIO INTERNACIONAL S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

EMPRESA FUNDAPEANA. FATO GERADOR. CONCEITO DE RECEITA.

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 ao PIS e à Cofins, em respeito à efetiva incidência e à ocorrência de seus respectivos fatos geradores determinados pela legislação vigente.

O ingresso - receita efetiva do “encomendante” terceiro - deve ser devidamente registrado e reconhecido contabilmente como operações de terceiros pela empresa comercial exportadora, vez que não se configura como sua receita efetiva, nos termos do próprio CPC 30.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Júlio César Alves Ramos, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **202-17.916**, da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso para reconhecer que o prazo decadencial para lançamento das contribuições sociais é de 5 anos.

O Colegiado consignou acórdão com a seguinte ementa:

*“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 nºs 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) ”*

Não obstante a decisão acordada pelo Colegiado, importante trazer parte do voto do relator, que contempla a particularidade do caso concreto (Grifos meus):

“[...]

*Inicialmente, arguo de ofício questão prejudicial de natureza pública que verifíco 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 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 a 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."*

[...]

***Assim, encontram-se fulminados pela decadência as competências do PIS e da Cofins de janeiro a junho de 2000, de vendo 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 a 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:"*

*[...]*

*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, 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.*

*[...]"*

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, requerendo o afastamento da decadência decidida pelo Colegiado e que seja absolutamente procedente o auto de infração lavrado contra a Barter Comercio Internacional S/A. Ou seja, para que a exigência do PIS/COFINS fosse restabelecida, sob argumento de que (i) o prazo decadencial previsto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91 é 10 (dez) anos e (ii) houve operação de compra e venda em nome próprio, o que seria suficiente para fazer nascer a obrigação tributária.

O apelo fazendário foi admitido nos termos do Despacho 202-567 de fls. 663 a 664, conforme segue (Grifos meus):

*"Sob a alegação de decisão contrária a lei, a Procuradora da Fazenda Nacional recorreu tempestivamente do Acórdão nº 202-17.916 quanto ao entendimento firmado pelo prazo decadencial de cinco anos para constituição dos créditos tributários da COFINS e do PIS.*

*Segundo a recorrente, o julgado em epígrafe afronta o comando da Lei nº 8.212/91 cujo artigo 45 preconiza o prazo decadencial de dez anos para a Fazenda Pública apurar e constituir exigência das contribuições sociais em referência (fls. 604/622).*

*O Acórdão nº 202-17.916, de 25/04/2007, encontra-se ementado a fl. 542.*

*O Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, constante do Anexo II da Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, estabelece, verbis:*

*"Art. 7 Compete a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:*

*I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária a lei ou a evidência da prova;*

*(.) Art. 15. O recurso especial, do Procurador da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de quinze dias contados da data de ciência da decisão.*

*§ 1º Na hipótese de que trata o inciso I do artigo 72 deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a contrariedade a lei ou a evidência da prova e, havendo matérias autônomas, o recurso especial alcançará apenas a parte da decisão não-unânime contrária a Fazenda Nacional.*

*Art. 16. O despacho que admitir recurso especial terá o seguinte trâmite:*

*I - quando se tratar de recurso especial interposto por Procurador da Fazenda Nacional, os autos serão encaminhados a unidade da administração tributária de jurisdição do sujeito passivo para ciência, assegurando-se-lhe o prazo de quinze dias para oferecer contra-razões ou recorrer da parte que lhe for desfavorável, em igual prazo."*

*Observados os pressupostos de admissibilidade exigidos pela legislação de regência: decisão não-unânime (artigo 7º, I); tempestividade (artigo 15, capta), e demonstração da contrariedade à lei (artigo 15, § 1 ) , recebo o recurso interposto pela ilustre representante da Fazenda Nacional.*

*Em cumprimento ao disposto no artigo 16 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, restitua-se os autos A. repartição de origem para:*

*1) cientificar o sujeito passivo do inteiro teor do Acórdão nº 202-17.916 bem como do recurso da Fazenda Nacional ora admitido; informando-o de que, no prazo de quinze dias, poderá apresentar contra-razões ao apelo da Procuradora;*

*2) juntar aos autos cópia do documento comprobatório da ciência e instrumento de recebimento (recibo, A.R. ou cópia do edital);*

*3) apresentadas as contra-razões, fazer constar no processo a data de efetiva entrega à repartição ou, se transcorrido o prazo sem que a interessada tenha se pronunciado, certificar a ausência de manifestação;*

*4) após a adoção das providências acima referidas, devolver o processo ao Segundo Conselho de Contribuintes para prosseguimento.*

*Encaminhe-se cópia deste despacho à Sra. Procuradora da Fazenda Nacional.*

*Brasília, de novembro de 2007.”*

O sujeito passivo apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial, alegando, entre outros, que:

- O artigo 150, § 4º, do CTN, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como Lei Complementar, estabelece que, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do PIS/COFINS, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador;
- Agiu por conta e ordem de terceiros, como mera consignatária das mercadorias importadas, não sendo ela obrigada a recolher PIS/COFINS pelo óbvio motivo de que não houve qualquer faturamento nessas operações, já que constituem receitas da encomendante;
- A Nota COSIT 163/2001 — em resposta à consulta da Secretaria da Fazenda do Espírito Santo em prol das operações FUNDAP, chancelada *a posteriori*, em sua essência, pelo Parecer PGFN/CAT 1316/01, as quais, frise-se, são anteriores a edição da MP 2158-35/01, esclarecem, de forma peremptória, que a nota fiscal de transferência emitida numa operação por conta e ordem de terceiros não é faturamento. Por consequência, não constituem base impositiva do PIS e da COFINS, nem tampouco constituem receita;
- Com a SOLUÇÃO DE CONSULTA feita pela Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo, que indagou sobre a incidência, ou não, de PIS e COFINS sobre as operações por conta e ordem de terceiros feitas ao abrigo da sistemática FUNDAP, o que foi feito por meio do PARECER CONJUNTO PGFN/CAT/1316/2001, MEMORANDO SRF 2910, constituindo a essência da Nota COSIT n. 163, de

111612001, foi pacificado o entendimento, no âmbito da Secretaria a Receita Federal, e da Procuradoria da Fazenda Nacional, de que (fls. 223):

*"quando as empresas comerciais exportadoras e importadoras 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 para controle e transporte das respectivas mercadorias, bem como quantificação do favor concedido pelo Estado do Espírito Santo". (pg. 13 do Parecer PGFN/CAT/1316/2001 e Memorando SRF 2910) (fls. 223) (grifos nossos)"*

- A SRF adotou, como critério jurídico de interpretação das normas do PIS e da COFINS, o fato de que a emissão de nota fiscal pela importadora, nos casos de importação por conta e ordem de terceiros, não consubstancia faturamento ou receita pela importadora quando na atuação desses tipos de operação.

Conclui o sujeito passivo, assim, que:

- Se aplica as contribuições do PIS e da COFINS o prazo decadencial descrito no artigo 150, § 4º, do CTN;
- O artigo 45 da Lei 8.212/91 não pode ser aplicado na hipótese, conforme reconhecido pela ampla e consolidada jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais;
- Operou-se a decadência quanto ao direito de o Fisco exigir o tributo objeto do Auto de Infração em questão, no período de janeiro de 2000 a julho de 2001;
- As operações em tela foram praticadas em estrita sintonia com o regramento legal e, por não configurarem receita própria, não podem dar origem à obrigação de pagamento do PIS/COFINS, conforme inclusive reconhecido pela própria PGFN.

Em Despacho às fls. 1280 a 1281, após sorteio desse processo à essa Conselheira, manifestei por propor que os autos retornem à Secretaria da 3ª Turma da



Câmara Superior, considerando que o despacho de admissibilidade do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, havia apenas se pronunciado sobre a decadência de 5 anos para a constituição dos créditos tributários do PIS e da Cofins. Deixando de se pronunciar em relação ao mérito – operação de compra e venda em nome próprio.

Considerando a proposta acima, em Despacho de Admissibilidade, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção, deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, conforme segue:

“[...]”

*A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 604 a 622) em 24/10/2007, por violação à prova dos autos e à legislação federal, questionando tanto a preliminar de decadência quanto o mérito.*

*Através do Despacho nº 202-567 (fls. 627 a 628), o Presidente da Segunda Câmara do então Segundo Conselho de Contribuintes recebeu o recurso especial da Fazenda. Contudo, o fez apenas no que diz respeito ao prazo decadencial, quedando omissa quanto à questão de mérito.*

*O sujeito passivo apresentou suas contrarrazões (fls. 635 a 654).*

*Os autos foram distribuídos para julgamento (fl. 671).*

*Posteriormente, retirados de pauta, foram retornados os autos para saneamento, conforme despacho de folhas 778-779, de 05 de julho de 2016, que em síntese, afirma " haver omissão no despacho de admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional transcrito acima, que merece ser sanada, vez que apenas tratou do prazo decadencial de cinco anos para constituição dos créditos tributários da COFINS e do PIS, deixando de se pronunciar em relação ao mérito (operação de compra e venda em nome próprio)".*

*O Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, constante do Anexo II da Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, vigente à época da interposição do recurso especial assim dispunha:*

*Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:*

***I – decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência de prova;***

...

*O recurso é tempestivo, a decisão recorrida foi não-unânime, e a Fazenda Nacional expôs em seu recurso os elementos que, no seu entender, caracterizariam violação aos dispositivos legais referenciados em sede de recurso especial.*

***Desta forma, entendo que foram observados os requisitos necessários à admissibilidade do apelo em sua integralidade.***

*Procedida à análise com fundamento na Portaria RFB/CARF nº 316, de 04 de março de 2016, submeto este exame de admissibilidade ao Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.*

*Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, **DOU SEGUIMENTO ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.***

*Considerando que as contrarrazões apresentadas pelos sujeito passivo anteriormente atacam integralmente o recurso especial da Fazenda, tanto a preliminar de decadência quanto à questão de mérito, desnecessária nova ciência deste despacho.*

*Retornem os autos à Conselheira Tatiana Midori Migiyama para prosseguimento.”*

É o relatório.

## Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do Recurso interposto pela Fazenda Nacional e do novo Despacho de Admissibilidade, é de se conhecer o recurso parcialmente, considerando ser tempestivo e por atender aos demais requisitos de admissibilidade somente em relação **à discussão acerca da operação de compra e venda em nome próprio.**

Contrarrazões devem ser consideradas, vez que tempestivas.

Sendo assim, no que tange ao mérito (em relação à competência de 30/07/2001 – conforme auto de infração) – parte conhecida - discussão acerca das

operações realizadas, depreendendo-se da análise dos autos, entendo que assiste razão ao sujeito passivo.

Para melhor elucidar meu entendimento, importante recordar que:

- O sujeito passivo é empresa comercial de importação e exportação, urna *trading company*, que, além de realizar operações por conta própria, executa, também, operações de importação por conta e ordem de terceiros;
- Firmou com terceiros relação contratual de prestação de serviços, requerendo e tendo como 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 (Grifos meus):

*"13. Da análise de contratos-modelo firmados por "fundapeanas", infere-se que há, pelo menos, duas maneiras de se 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, aufera receita, atua por conta própria. Neste caso, o encomendante suporta, por previsão expressa no contrato, todo custo incorrido na operação adiantando valores referentes às respectivas despesas, desde aquelas de desembaraço (incluindo tarifas, tributos e contribuições incidentes) até outros ônus excedentes, em função de (v.g.) erro na classificação de mercadoria ou alterações na legislação tributária. "*

- Os contratos constantes dos autos dão a natureza jurídica das atividades exercidas por "fundapeanas" (Grifos meus):

*"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."*

Pela breve descrição, pode-se entender, pela natureza das operações que realiza, que procedeu de forma correta, ao se apurar os tributos incidentes considerando como base de cálculo somente o preço do serviço que efetivamente presta - comissão ajustada entre as partes, para as operações por conta e ordem de terceiros.

O que resta concluir ser equivocada a pretensão de a autoridade fazendária tributar o valor global de todas as operações.

Ora, tanto é assim, que, com efeito, surgiu a Solução de Consulta em resposta a indagação feita pela Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo – acerca da incidência ou não de PIS e de COFINS sobre as operações por conta e ordem de terceiros feitas ao abrigo da sistemática FUNDAP.

Tal indagação transpareceu no PARECER CONJUNTO PGFNICAT/1316/2001, MEMORANDO SRF 2910, constituindo a essência da Nota COSIT 163/2001 (Grifos meus):

*"quando as empresas comerciais exportadoras e importadoras 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 para controle e transporte das respectivas mercadorias, bem como quantificação do favor concedido pelo Estado do Espírito Santo". (pg. 13 do Parecer PGFN/CAT/1316/2001 e Memorando SRF 2910) (fls. 223)*

Vê-se, assim, que a autoridade fazendária entendeu que a emissão de nota fiscal pela importadora, nos casos de importação por conta e ordem de terceiros, não consubstancia faturamento ou receita pela importadora quando na atuação desses tipos de operação. O que, por conseguinte, se “fundapeanas” a importadora, o PIS e a COFINS apenas incidiriam sobre o resultado financeiro obtido com o leilão e o resgate do financiamento concedido pelo FUNDAP.

No que tange ao Parecer PGFN/CAT/1316/2001 e Memorando SRF 2910, que traz:

*"[...]*

*A toda evidência, nesse tipo de operação, não ocorre faturamento, vez que não se constitui no produto das vendas efetivadas pela empresa. Nunca é demais lembrar, para ilustrar o alegado, o conceito de faturamento de Cezar Saldanha Júnior, mencionado no Parecer PGFN/CRJ 497/99, no sentido de que se cuida de `somatório indiscriminado dos registros monetário-contábeis de movimentação econômico-financeira de mercadorias/serviços, acrescidos dos demais registros de todas as outras atividades ou fontes econômico-financeiras, formando uma universalidade, indivisa e global, da totalidade das entradas pecuniárias de uma empresa, em dado período de tempo'. Ora, se não existe a entrada pecuniária decorrente da venda das*

*mercadorias, no caso vertente, não há que se falar em faturamento."*

Tem-se que, no caso vertente, que o sujeito passivo atuou e agiu por conta e ordem de terceiros, não auferindo receita com a operação. O que resta afastar a tributação dessas contribuições.

É de se trazer ainda que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional manifestou pela concordância desses entendimentos – eis que trouxe:

*"[...]*

*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 desse fato, deixa de ocorrer a condição necessária e suficiente para cobrança das referidas contribuições incidentes sobre o faturamento."*

Cabe trazer ainda que o Comunicado Cacex 133/1985, corroborado, *a posteriori*, pela Portaria Decex 8/91, art.14, estabelecia autorização legal para que a “fundapeana” atuasse somente como consignatária, ou, se o preferisse, como consignatária e importadora.

Vê-se a previsão contida para atuação da fundapeana como consignatária de carga, expressa na legislação cambial, a teor da Consolidação das Normas Cambiais, na forma prevista na Circular BACEN 2.730/1996, *in verbis*:

*“Consolidação das Normas Cambiais:*

*Circular Bacen n. 2.730, de 16/12/1996*

*Capítulo: Importação - 6*

*Título: Contratação de Cambio - 2*

*7. É permitida a contratação de cambio por pessoa diversa do importador indicado na correspondente Declaração de Importação, nas seguintes situações:*

*f) quando se tratar de consignatário de importação beneficiado pelo Fundo para o Desenvolvimento de Atividades Portuárias - FUNDAP.*

Sendo assim, resta incorreta a premissa adotada na autuação, de que a consignação possível no âmbito aduaneiro se restringe ao regime especial de entreposto e que então seria desprovida de qualquer eficácia as demais normas colacionadas e, em especial haveria frontal confronto ao disposto na Circular BACEN 2730/1996, posto que é condição ao regime de entreposto aduaneiro a remessa de mercadorias sem cobertura cambial (art. 344 do Regulamento Aduaneiro de 1985 e art. 360 do Decreto 4.543, de 26 de dezembro de 2002).

O Regulamento Aduaneiro de 1985, no art. 422, 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, mas, certamente, será o possuidor. O próprio Regulamento Aduaneiro permite que o importador seja uma pessoa que tenha a posse cumulada com a propriedade) das mercadorias.

A legislação vigente consagra a possibilidade de a importação por conta e ordem, onde o importador não é o titular das mercadorias e onde a entrega das mesmas por ele não consagra uma compra e venda mercantil. Nesse sentido, a própria Secretaria da Receita Federal traz a conceituação do que seria “Importação por conta e ordem:

*“A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.*

[...]

*Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa – a importadora por conta e ordem –, que é uma mera mandatária da adquirente.*

*Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).*

*Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros. ”*

Resta claro, assim, que embora seja o sujeito passivo contribuinte do PIS e da COFINS, somente deve pagar tais contribuições, em respeito à efetiva incidência e à ocorrência de seus respectivos fatos geradores, sobre as suas comissões.

Portanto, há que se concluir que nas operações por conta e ordem de terceiros, para as quais, em sua totalidade, o sujeito passivo registrou e reconheceu contabilmente como operações de terceiros, que não há que se falar em tributação para o PIS e a COFINS.



Não há ainda tal tributação pois não se configura tais ingressos como receita efetiva, nos termos do próprio CPC 30. Eis que indiscutível que seu efeito econômico não caracteriza nova riqueza.

Nos termos do CPC 30, “*Receita* é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários”.

Frise-se tal entendimento o proferido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 606.107/RS de que o conceito constitucional de “receita bruta” pressupõe um “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições” – o que, peço licença para transcrever o voto da Min. Rosa Weber, para melhor aclarar:

*“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer seu vulto, como elemento novo e positivo.”*

Na mesma seara, ALIOMAR BALEEIRO no livro “Uma introdução é Ciência das Finanças” havia tratado tal conceito da mesma forma que o julgado no STF ao manifestar:

*“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, MI, acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.*

O que resta ainda afastar tal tributação sobre o ingresso ora discutido, pois receita do sujeito passivo não seria – eis que apenas agiu como importadora por conta e ordem de terceiros e o ingresso não configura nova riqueza.

Proveitoso trazer que o CPC 30 deve ser respeitado, inclusive para fins tributários, eis que seu pronunciamento vigia antes da publicação da Lei 12.973/14:

*“Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. (Vigência)*

*Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.”*

Pelo dispositivo transcrito acima, apenas os pronunciamentos emitidos posteriormente à Lei 12.973/14 devem ser regulados para produzir efeitos tributários. O que não é o caso do CPC 30 – que, por sua vez, deve ser considerado para fins de tributação.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama