



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

Processo nº 15586.000800/2005-87
Recurso nº 000.001 Voluntário
Acórdão nº 3301-01.457 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2012
Matéria COFINS/PIS - AIs
Recorrente EXPAND IMPORTADORA LTDA. (LAKE IMPORTADORA LTDA.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

BASE DE CÁLCULO. IMPORTAÇÕES. REVENDA DE MERCADORIAS.

As receitas decorrentes de vendas de mercadorias importadas, mediante a emissão de notas fiscais contra os adquirentes, compõem a base de cálculo da Cofins.

BASE DE CÁLCULO. AMPLIAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS. EXCLUSÃO.

No julgamento do RE 585.235-QO/MG, julgado sob o regime do art. 543-B da Lei nº 8.869, de 11/01/1973 (CPC), o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 que ampliou a base de cálculo da Cofins; assim, em face do disposto no art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf), aplica-se ao presente julgamento, aquela decisão.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

BASE DE CÁLCULO. IMPORTAÇÕES. REVENDA DE MERCADORIAS.

As receitas decorrentes de vendas de mercadorias importadas, mediante a emissão de notas fiscais contra os adquirentes, compõem a base de cálculo da contribuição para o PIS.

BASE DE CÁLCULO. AMPLIAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS. EXCLUSÃO.

No julgamento do RE 585.235-QO/MG, julgado sob o regime do art. 543-B da Lei nº 8.869, de 11/01/1973 (CPC), o Supremo Tribunal Federal (STF)

reconheceu a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 que ampliou a base de cálculo da Cofins; assim, em face do disposto no art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf), aplica-se ao presente julgamento, aquela decisão.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto Relator.

(Assinado Digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

(Assinado Digitalmente)

Jose Adão Vitorino de Moraes – Redator - Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Amauri Amora Câmara Júnior, Andréa Medrado Darzé, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ Rio de Janeiro II que julgou procedente em parte a impugnação interposta contra os lançamentos das contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e para o Programa de Integração Social (PIS), referentes aos fatos geradores dos meses de competência de janeiro a dezembro de 2002, mantendo em parte a exigência dos créditos tributários.

Os lançamentos decorreram da falta e/ ou insuficiência de declaração/pagamento das contribuições devidas, apuradas com base nos documentos fiscais e contábeis da recorrente. As parcelas lançadas foram apuradas sobre as receitas de vendas de mercadorias importadas e revendidas não oferecidas à tributação pela recorrente, conforme Termo de Verificação Fiscal às fls. 1.325/1.335.

Inconformada com a exigência dos créditos tributários, a recorrente interpôs a impugnação (fls. 1.355/1.407 e fls. 1.411/1.461), alegando razões assim resumidas por aquela DRJ:

“5.1. As chamadas importações por conta e ordem de terceiros há muito vinham sendo praticadas no Brasil, inclusive pela autuada, ainda que não houvesse prévia regulamentação legal a respeito, caracterizando-se tais operações pela existência, formal ou não, de terceira pessoa na relação entre a importadora e a exportadora, e pela inexistência de lucro entre a importadora e a encomendante;

5.2. A importadora era designada ‘consignatária’, sendo exemplo desta ficção jurídica e do emprego de tal expressão a regra contida no Título XVII do Comunicado Cacex nº 204/88 e na Carta Circular Sisbacen nº 2.241/91 e outras normas relacionadas à importação citadas;

5.3. A própria União, por seus órgãos de governo, passou a adotar tal expressão para designar as mutuárias do sistema FUNDAF, quando estas estivessem operando em nome e por conta e risco de uma encomendante compradora;

5.4. Assim, a autuada, ao se apresentar como 'consignatária', não estará obrigatoriamente se referindo à atuação comercial prevista nos artigos 335 a 355 do Regulamento Aduaneiro;

5.5. É possível que a autuada, por questões operacionais, venha a se valer do regime de entrepostamento aduaneiro, onde as mercadorias importadas, uma vez admitidas, permaneceriam em recinto alfandegado na zona secundária, numa operação condicionada a fato futuro, pelo prazo de um ano, cuja característica principal é a suspensão da exigibilidade dos tributos incidentes;

5.6. Deste modo, conclui-se que, operando em regime de entrepostamento aduaneiro, a fundapeana será uma consignatária típica, na forma prevista no Regulamento Aduaneiro;

5.7. De qualquer modo, o fato relevante é que a impugnante, na condição de consignatária, operando em nome e por conta e risco da encomendante, não aufera qualquer receita própria, que passe a integrar seu patrimônio;

5.8. A impugnante tem por objetivo importar, ou seja, adquirir mercadorias estrangeiras e interná-las no Brasil;

5.9. A importação, seja qual for o estado em que ocorra, pode ocorrer sob duas formas distintas: a importadora é a própria compradora das mercadorias, operando com o intuito de vendê-las a terceiros, negociando, nesse caso, as condições da compra, responde pelo pagamento do preço, dos tributos e de todas as demais despesas aduaneiras e portuárias, dando saída por meio de nota fiscal, na qual conta o preço global, com inclusão do lucro, tratando-se de compra e venda;

5.10. A importadora não é a compradora das mercadorias, mas intermediária comercial entre a exportadora e a encomendante. Nesse caso, a importação se dá pela importadora em nome da encomendante, sendo que as despesas, inclusive os tributos, são pagas integralmente por esta, através da importadora, que age, sempre, em nome e por ordem daquela, sem nenhuma autonomia comercial;

5.11. Na segunda hipótese, ao fim do processo de internação das mercadorias, a importadora emite nota fiscal de saída em favor da encomendante ou de quem esta determinar, considerando um preço que englobe apenas o custo inicial, os tributos incidentes e as despesas aduaneiras e portuárias, sem qualquer lucro para a importadora, agindo esta em nome da encomendante, verdadeira compradora das mercadorias, a quem estas são entregues por ser a proprietária das mesmas. Ou seja, a importadora não vende ou negocia as mercadorias;

5.12. Na primeira hipótese há uma venda tradicional e um faturamento a favor da importadora, inclusive com lucro, evidenciando a incidência do PIS e da COFINS;

5.13. Na segunda hipótese, a importadora é apenas intermediária que age em nome da encomendante, sendo esta quem assume integralmente o risco do negócio. Nesse caso, as mercadorias importadas só podem ser entregues pela importadora à encomendante ou a quem esta lhe determinar;

5.14. Nessa situação, a importadora paga as despesas relativas à importação (frete, seguros, II, IPI, ICMS etc), sendo tais pagamentos feitos com recursos adiantados pela encomendante mediante requisições específicas ou por ela ressarcidos;

5.15. Conforme definido nos artigos 31 do Decreto-Lei nº 37/66 e 103 do Regulamento Aduaneiro, o simples fato de a impugnante ser a pessoa que promove a entrada de mercadoria estrangeira no país qualifica-a como sendo contribuinte do II, do IPI e do ICMS, ainda que esteja importando em nome de terceiro, alguém que efetivamente negociou e viabilizou financeiramente a operação;

5.16. Nas operações por conta e ordem, cabe à encomendante arcar com todo o custo da importação, pelo que ela repassa à importadora os valores necessários;

5.17. Aí reside o ponto central da matéria em exame, pois os valores que são entregues, ou melhor, repassados pela encomendante à importadora para efetuar tais pagamentos não são receitas próprias desta, não estando sujeitas à incidência das contribuições;

5.18. Nessas operações, a importadora não aufere qualquer ganho direto no ato de comércio, o que pode ser verificado a partir da constatação de que o preço constante das notas fiscais de saída é representado apenas pela soma do custo das mercadorias, dos tributos incidentes e das despesas aduaneiras e portuárias, sem qualquer receita própria para ela;

5.19. Ou seja, a importadora não tem lucro na operação com a encomendante, não havendo que se falar em faturamento ou receita bruta relativamente à importação, já que toda a movimentação financeira havida resulta apenas da necessidade que a importadora tem de pagar custos decorrentes da importação, o que é feito com recursos da encomendante;

5.20. Assim, não há incidência das contribuições, conforme dispõe o artigo 2º da Lei nº 9.718/98, sendo evidente que o faturamento nele referido é o próprio, nunca de terceiros, composto de receitas auferidas pela contribuinte para compor seu próprio patrimônio jurídico e econômico;

5.21. A própria SRF, por meio da Nota COSIT/COTEX/DICOF 579/00, reconheceu tal entendimento, ainda que sem o caráter de normatização, mas em resposta a consulta formal do Governo do Estado do ES;

5.22. No entanto, paradoxalmente, o órgão local da SRF vem submetendo as importadoras a fiscalizações rigorosas, de modo a glosar o não recolhimento das contribuições;

5.23. Em todas as importações pesquisadas pelo agente fiscal, restou demonstrada a existência, formal ou não, de uma terceira pessoa na relação entre a importadora e a exportadora, assim como a inexistência de lucro entre a importadora e a encomendante;

5.24. Em relação aos argumentos trazidos pela autoridade fiscal, ocorre que a não apresentação de contrato formal entre a autuada e a encomendante não tem o condão de transformar as importações em por conta própria, inclusive porque nem a IN/SRF 75 nem a IN/SRF 98 exigiram que o contrato fosse escrito ou guardasse qualquer outra formalidade, senão uma única condição: ser prévio;

5.25. No Brasil, as partes contratantes têm ampla liberdade quanto à forma da contratação, admitindo-se até a contratação epistolar ou verbal, confirmada por atos que a convalidem no decorrer do tempo;

5.26. Também não há qualquer norma legal que restrinja unicamente à importadora a contratação de câmbio em operações por conta e ordem, sendo o BACEN o único competente para regulamentar contratos de câmbio, admitindo tal órgão que tanto a encomendante como a importadora figure como comprador da moeda estrangeira;

5.27. A melhor inteligência do inciso I do artigo 2º do ADI/SRF nº 7/02 indica que ali não há uma restrição, mas uma exigência de que nos contratos de câmbio a pessoa da encomendante seja declarada;

5.28. Também não há lei que determine uma forma à 'invoice' (fatura), inclusive por se tratar de documento de uso internacional, não podendo se sujeitar à legislação unilateral de um Estado, mas a normas internacionais;

5.29. O artigo 497 do atual Regulamento Aduaneiro está em sintonia com as normas internacionais relativas às faturas e não exige a indicação da encomendante da importação;

5.30. Antes do Ajuste SINIEF 07/01, que só passou a vigorar a partir de 01/01/03, não havia um código que retratasse a efetiva operação comercial havida entre a importadora e a encomendante em decorrência de importações por conta e ordem, usando-se o código de venda;

5.31. Observa-se inversão, por parte da autoridade fiscal, da presunção de que se presumem as importações como sendo por conta e ordem;

5.32. O princípio da razoabilidade só se aplica para tornar viável a aplicação de norma legal sem a adequada regulamentação, com a condição de não poder restringir direitos ou criar obrigações que impliquem restrição de direitos;

5.33. A autuação não tem como prosperar, em relação às operações por conta e ordem, pois todos os argumentos suscitados pelo agente fiscal para desqualificar sua natureza sucumbem diante do princípio constitucional da legalidade (artigo 5º-II);

5.34. Assim, impõe-se a improcedência do auto por falta de fundamento legal, vez que as imputações feitas foram baseadas em normas hierarquicamente inferiores, que não poderiam impor restrições de direitos ou criar obrigações sem bases legais;

5.35. Relativamente às receitas financeiras, a Lei Complementar nº 70/91, mais antiga e hierarquicamente superior à Lei nº 9.718/98, definiu expressamente o que vem a ser faturamento para fins tributários, constatando-se ampliação em tal conceito trazida por lei ordinária;

5.36. Em 27/11/98, a Constituição ainda não tinha sofrido sua Emenda nº 20, promulgada em 15/12/98, não estando, ainda, 'a receita ou o faturamento' contemplados como fonte de custeio da Seguridade Social;

5.37. Conclui-se que o § 1º do artigo 3º da Lei 9.718, por ter extrapolado o disposto no artigo 195 da Constituição, já nasceu sem matriz constitucional, tendo o STF já se manifestado sobre a questão, entendendo que a base de cálculo das contribuições é apenas o faturamento, compreendendo a vendas e os serviços, nos termos do artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91;

5.38. Da mesma forma entende a doutrina citada;

5.39. *A impugnante espera a aplicação ao presente caso do princípio da razoabilidade, dando pela improcedência da autuação pelas razões apresentadas, evitando-se pendenga eterna, gerando ônus para o Erário;*

5.40. A impugnante solicita perícia nos documentos comerciais, contábeis, fiscais e financeiros instrutórios do processo, indicando seu perito, visando determinar se:

- A importação foi realizada direta e exclusivamente pela impugnante ou houve a intervenção comercial de terceira pessoa? Se positivo, quem foi a pessoa e qual sua participação no negócio?
- A impugnante recebeu de terceiros alguma receita destinada a ela, como acréscimo a seu patrimônio, ou tais receitas se destinavam apenas ao custeio das importações?
- A impugnante auferiu lucro na relação comercial com quem lhe encomendou as importações, mesmo quando a nota fiscal de saída tenha indicado 'venda'?

5.41. *Tal pedido se justifica por ser essencial para a configuração da natureza jurídica de cada importação, devendo recair sobre todos os documentos relacionados às importações do período fiscalizado, que se encontram no estabelecimento da impugnante.*”

Analisada a impugnação, aquela DRJ julgou-a procedente em parte, apenas e tão somente para excluir do crédito tributário referente ao PIS, a parcela lançada e exigida para a competência de dezembro de 2002, conforme acórdão nº 13-20.452, datado de 04/07/2008, às fls. 1.467/11.490, sob as seguintes ementas:

“PIS/COFINS - BASE DE CÁLCULO – EMPRESA IMPORTADORA - Compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS devidos pelo estabelecimento importador as receitas decorrentes da venda de mercadorias importadas, concretizada com a emissão da respectiva nota fiscal de venda, ainda que haja prévia definição do adquirente, observado, a partir de agosto de 2001, o disposto no art. 81 da MP nº 2.158-35/2001, atendidos os requisitos fixados nas normas regulamentadoras editadas pela RFB.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE - Não compete à autoridade administrativa apreciar argüições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

*LANÇAMENTO - INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL -
Cancela-se o lançamento de ofício realizado em desacordo com a legislação
aplicável.*

IMPUGNAÇÃO - PROVA - A prova documental deve ser apresentada pelo contribuinte no momento da impugnação do lançamento.

PERÍCIA - INDEFERIMENTO - A perícia requerida pelo contribuinte não se justifica quando os autos já contenham a documentação necessária à convicção do julgador.”

Cientificada dessa decisão, a recorrente interpôs o recurso voluntário (fls. 1497/1.529), requerendo a sua reforma a fim de que se cancele os lançamentos, alegando, em síntese, as mesmas razões expendidas na impugnação, ou seja, que as operações realizadas e tributadas pela autuante decorrem de importações de mercadorias realizadas por conta e ordem

de terceiros, não sujeitas às contribuições para o PIS e Cofins; atua apenas como consignatária e não realiza operação comercial de importação e revenda de mercadorias; contestou também a exigência das contribuições sobre suas receitas financeiras sob o argumento de que estas não integram o faturamento.

Expendeu extenso arrazoado sobre operações de importações por conta e ordem de terceiros; consignatários e suas funções, as taxas pagas por eles; citando e transcrevendo documentos do Banco Central do Brasil, circulares e comunicados, sobre operações por conta e ordem de terceiros; normas cambiais; definição de importadora e compradora de mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros; responsabilidade pelo pagamento dos impostos incidentes na importação; taxas e demais despesas; inexistência de lucro em tais operações; incompatibilidade entre o fato gerador das contribuições autuadas e a norma legal vigente; citou e transcreveu artigos do Regulamento Aduaneiro que tratam de importações, requisitos essenciais da fatura (invoice); e sobre receitas financeiras, concluindo ao final, que atua como consignatária; as operações realizadas por ela não caracterizam operação de compra e venda de mercadorias e, portanto, não estão sujeitas às contribuições para o PIS e Cofins, e, ainda, que as receitas financeiras não compõem a base de cálculo destas contribuições.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

Em que pese o extenso recurso voluntário apresentado pela recorrente, as questões de mérito se restringem: I) à comprovação de que as mercadorias importadas por ela e remetidas, de fato, faturadas para terceiro, foram efetuadas por conta e ordem destes; e, II) tributação das receitas financeiras.

I – Importações e remessa de mercadorias

Conforme demonstrado nos autos de infração e na decisão recorrida, a recorrente importou mercadorias, em seu nome, e as revendeu para terceiros, mediante a emissão de notas fiscais faturas.

A documentação apresentada por ela, ao invés de comprovar que as operações de importação e remessa das mercadorias importada foram efetuadas por conta e ordem de terceiros, comprovam que as importações foram feitas, em seu próprio nome, e revendidas no mercado interno, conforme discriminado mês a mês no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante dos autos de infração, mais especificamente às fls. 1.331/1.335. Todas as operações tributadas estão comprovadas, mediante as notas fiscais de vendas das mercadorias emitidas pela recorrente para os seus clientes, bem como os registros das operações no Livro Registro de Saídas de Mercadorias escrituradas como vendas de mercadorias no mercado interno.

Em momento algum, a recorrente apresentou provas de que as mercadorias foram importadas por conta e ordem de terceiros, tais como contratos firmados com os encomendantes das mercadorias, as notas fiscais de prestação de serviços emitidas por ela contra os destinatários/encomendantes das mercadorias, contratos de câmbios firmados em nome de encomendantes, faturas em nome destes, etc.

Assim, correta a tributação das receitas decorrentes de vendas das mercadorias importadas, ou seja, o faturamento, nos termos da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, arts. 2º, 3º e 8º, conforme lançadas e exigidas.

II) tributação das receitas financeiras

Já em relação à exigência das contribuições para o PIS e Cofins, ambas com incidência cumulativa, sobre receitas não operacionais, no presente caso, com base no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, em face do disposto no art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf), deve ser adotada a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE 585.235-QO/MG, sob o regime do art. 543-B da Lei nº 8.869, de 11/01/1973 (CPC), em que foi reconhecida a inconstitucionalidade daquele parágrafo que havia ampliado a base de cálculo das referidas contribuições.

Dessa forma, as parcelas das contribuições apuradas sobre receitas financeiras deverão ser excluídas dos créditos tributários mantidos pela autoridade julgadora de primeira.

Em face do exposto e de tudo o mais que consta dos autos, dou provimento parcial ao recurso voluntário para que se exclua dos totais de ambos os créditos tributários, mantidos pela autoridade julgadora de primeira instância, os valores das contribuições mensais apurados e exigidos sobre as receitas e financeiras, mantendo as exigências sobre o faturamento mensal, assim entendido, como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, acrescidas das cominações legais, multa de ofício e juros de mora à taxa Selic.

(Assinado Digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator