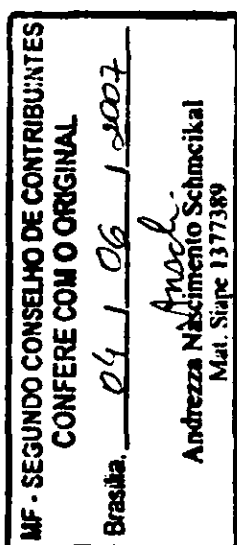
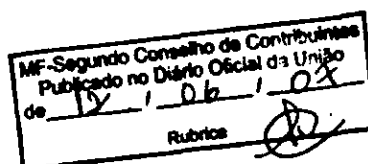




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 15586.000814/2005-09
Recurso nº 137.598 Voluntário
Matéria PIS E COFINS
Acórdão nº 202-17.944
Sessão de 26 de abril de 2007
Recorrente FRECOMEX COMÉRCIO EXTERIOR LTDA.
Recorrida DRJ no Rio de Janeiro - RJ



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

Exercícios: 2002, 2003, 2004.

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO, INTEMPESTIVIDADE.

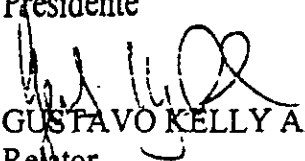
O prazo para a interposição de recurso voluntário é de trinta dias, contados da intimação da decisão recorrida.

Recurso não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso por intempestivo.


ANTONIO CARLOS ATULIM
Presidente


GUSTAVO KELLY ALENCAR
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Nadja Rodrigues Romero, Claudia Alves Lopes Bernardino, Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	04 / 06 / 2007
	
Andreza Nascimento Schmcikal	
Mat. Siapc 1377389	

Relatório

"Contra a empresa qualificada em epígrafe foi lavrado auto de infração de fls. 992/1005 em virtude da apuração de falta de recolhimento da Pis no período de 01/01/2002 a 31/12/2004, exigindo-se-lhe contribuição (...) multa de ofício de (...) e juros de mora de (...) perfazendo o total(...).

Foi também lavrado auto de infração relativo à falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, abrangendo os mesmos períodos de apuração (fls. 1.006/1.020), no valor de (...) acrescido de multa de ofício de 75%, no valor de (...) e juros de mora, calculados até 30/11/2005, no valor de (...) totalizando um crédito tributário apurado de (...) em decorrência da mesma ação fiscal.

No Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 985/991), a AFRF autuante informa que:

- 1. A contribuinte atuou no comércio exterior promovendo preponderantemente importações de mercadorias nos anos-calendário de 2002 a 2004;*
- 2. Com base nos processos de importação selecionados, foram examinados os contratos prévios celebrados entre a fiscalizada (pessoa jurídica importadora) e os adquirentes das mercadorias importadas (clientes da contribuinte) que ampararam as operações por conta e ordem de terceiros, Declarações de Importação, contratos de câmbio, fatura internacional, notas fiscais de entrada e saídas de mercadorias, registros fiscais e contábeis correspondentes;*
- 3. Da análise, constatou-se que o Código Fiscal das Operações e Prestações (CFOP) utilizado nas notas fiscais de entrada e saída referente às mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros foram 3.12, 3.102 e 5.12, 6.12 e 6.102 que caracterizam compra para comercialização e venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros respectivamente, conforme instituído pelo Ajuste SINIEF nº 11, de 22/08/89 e nº 07, de 28/09/2001 (fls.187/488). Da mesma forma os referidos códigos foram escriturados nos livros de Registro de Entradas e Saídas de Mercadorias (fls.489/884);*
- 4. Embora a contribuinte tenha emitido os documentos fiscais e registrado em seus livros fiscais como sendo operações de compra e venda, por outro lado, verificamos que ela escriturou tais operações como 'Mercadorias p/cpnta e Ordem de Terceiros' em seus livros Razão (fls.116/181);*
- 5. A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, IN-SRF nº 75, de 13/09/2001, e a IN-SRF nº 98, de 05/12/2001 bem como o ADI nº 07, de 13/06/2002, dispõem sobre os procedimentos a serem adotados pelas pessoas jurídicas relativamente à tributação das contribuições para o PIS e a COFINS nas operações de importação por conta e ordem de terceiros;*

6. Com o advento da Medida Provisória (MP) 2.158-35/2001, surgiu a possibilidade da não incidência do PIS e da COFINS sobre a receita bruta do importador quando este promove a importação por conta e ordem de terceiro, dito adquirente das mercadorias importadas, sobre quem deve incidir tais contribuições. O mesmo texto legal incumbiu a Secretaria da Receita Federal (SRF) do estabelecimento de requisitos e condições para o efetivo controle fiscal dessas operações;

7. Dispondo sobre a matéria foram editadas as Instruções Normativas SRF n.º 75, de 13 de setembro de 2001, a de n.º 98, de 05 de dezembro de 2001, e o Ato Declaratório Interpretativo n.º 07, de 13 de junho de 2002, todos em pleno vigor durante o período sob exame fiscal pela SRF;

8. Nota-se que a contribuinte deixou de atender o item III; artigo 2º do ADI n.º 07/2002, pois emitiu nota fiscal de entrada e de saída a título de compra e venda, ou seja, promoveu importações de mercadorias cuja propriedade não pode ser atribuída a terceiros. Dessa forma, encontra-se caracterizado a aquisição, pela contribuinte – empresa comercial importadora FRECOMEX, da propriedade das mercadorias importadas;

9. O Código Fiscal das Operações Prestadas (CFOP) utilizado nas notas fiscais de entrada e saída referente às mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros foram 3.12, 3.102 e 5.12, 6.12 e 6.102 que denominam compra para comercialização e venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros respectivamente. Esta prática formaliza um faturamento para a empresa. Ademais os referidos códigos foram escriturados em seus Livros de Registro de Entradas e Saídas de Mercadorias;

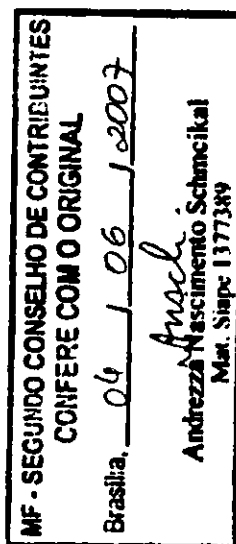
10. Além disso, várias empresas com as quais a fiscalizada efetuou operações comerciais informaram em suas DIPJ apresentadas à Receita Federal, como sendo operações de compra de mercadorias, portanto adquirentes da FRECOMEX (fls. 185/186);

11. Visto que a Fiscalizada não declarou nem efetuou os recolhimentos dos valores devidos referentes às contribuições para o PIS e a COFINS incidentes sobre o faturamento correspondente às vendas das mercadorias importadas relativamente ao período de 2002 a 2004, cabe, à Receita Federal exigir, de ofício, sua cobrança;

12. Pelo confronto entre os valores dos débitos escriturados e os valores declarados pela Fiscalizada, verifica-se que a fiscalizada deixou de recolher em sua totalidade a contribuição para o PIS em dezembro de 2002, fevereiro, abril e julho de 2003 e a COFINS em dezembro de 2002, janeiro e fevereiro de 2004;

13. As bases de cálculo foram extraídas das informações prestadas pela contribuinte mediante os Demonstrativos de fls. 29/115, e conferem com os livros Razão (fls. 116/181). Dos valores foram excluídos o valor do IPI;

O enquadramento legal encontra-se a fls. 994, 996, 997, 1.009 e 1.011.



Cientificada em 13/12/2005, a interessada apresentou em 12/01/2006 a impugnação de fls. 1.022/1.075 e 1.103/1.155, na qual alegou:

- 1. A impugnante é empresa que explora atividades de comércio exterior nas áreas de importação e exportação no âmbito do Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias – FUNDAP, estando regularmente registrada nesse Fundo sob o n.º 564;*
- 2. O FUNDAP é um importantíssimo programa de desenvolvimento da economia do Estado do Espírito Santo, possuindo 35(trinta e cinco) anos de atividade, sendo que se tornou a mais importante fonte de receita de ICMS do próprio Estado e dos Municípios, com os repasses que lhes são feitos;*
- 3. Criado pela Lei Estadual n.º 2.508, de 22.05.1970, o FUNDAP é formado por recursos administrados pelo Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo – BANDES, provenientes de um percentual de até 8% (oito por cento) do valor das operações de importação e exportação realizadas nos portos e aeroportos do Estado do Espírito Santo, que são creditados à conta do fundo com prazo de carência e amortização de até 05(cinco) anos, quando a operação for de importação, e de 20(vinte) anos, quando for de exportação;*
- 4. Na verdade, a maneira encontrada pelo Governo Estadual para incrementar o exercício das atividades de comércio exterior foi incentivar as importações através da desoneração máxima dos custos normais suportados pelas empresas que necessitam de produtos importados e são obrigadas a contratar empresas que cuidem exclusivamente do processo de importação ou a manter um dispendioso departamento de importações;*
- 5. A impugnante não exige remuneração de seus clientes pelo acompanhamento das importações realizadas dentro do FUNDAP, atuando apenas com as receitas financeiras oriundas dos benefícios estabelecidos pelo próprio programa;*
- 6. Ocorre que acaba existindo, a mingua de mecanismos adequados para a identificação das operações realizadas no abrigo do FUNDAP, um sério descompasso na aplicação da legislação tributária federal sobre essas operações, sobretudo no que diz respeito à legislação que disciplina a incidência da COFINS e da contribuição do PIS;*
- 7. A questão que se coloca é se a emissão de notas fiscais de venda pela empresa fundapeana seria indicativo suficiente de que haveria um negócio jurídico de compra e venda com seus clientes (os adquirentes), hábil a ensejar a incidência das contribuições, diante do aparente auferimento de receita própria a ser levada à tributação;*
- 8. No âmbito da legislação tributária federal, nunca existiu um detalhamento sobre as operações realizadas no âmbito do FUNDAP, com a descrição específica da forma de incidência da COFINS e do PIS nesse processo especial de importação. O que houve, na verdade, foi um lento amadurecimento até se chegar ao que hoje se chama de "importação por conta e ordem de terceiro", rótulo criado pela Secretaria da Receita Federal para caracterizar as operações de*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	Brasília, 04/10/2007
	<i>Andrezza Nascimento Schincikal</i> Andrezza Nascimento Schincikal Mat. Siga 1377389

importação realizadas no FUNDAP e disciplinar a incidência das referidas contribuições previdenciárias;

9. O surgimento das disposições específicas na legislação tributária a respeito da forma de incidência das contribuições em comento nas operações do FUNDAP só foi possível após os órgãos de controle das atividades de comércio exterior disciplinarem como se processa esse tipo especial de importação;

10. A bem da verdade, o primeiro grande impulso do FUNDAP ocorreu com a edição da Portaria n.º 08, de 13/05/1991, do diretor do Departamento de Comércio Exterior – DECEX, cuja orientação foi encampada pela Carta-Circular BACEN n.º 2.241, de 12/12/1991 e mais adiante pela Circular BACEN n.º 2.730, de 13/12/1996;

11. Em outras palavras, estabeleceu-se a possibilidade de a empresa que promove a importação (indicada na Declaração de Importação) ser diferente daquela que, de fato e de direito, adquire a mercadoria (contratante de câmbio), que aparece na Comercial Invoice (fatura comercial) como buyer (adquirente);

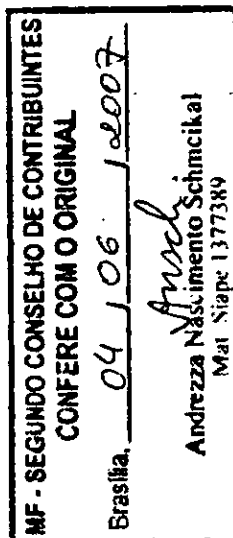
12. Neste ponto reside a essência do sistema FUNDAP, originariamente agasalhada por atos normativos do DECEX e do BACEN, cujos contornos só mais adiante foram esclarecidos pela legislação tributária federal;

13. Apenas no ano de 2000, após consulta formulada pelo sr. Secretário da Fazenda do Estado do Espírito Santo (Ofício n.º 88 da SEFA, de 27/07/2000), é que houve pela primeira vez manifestação da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT, mediante a Nota COSIT/COTEX/DICOF n.º 579, de 25/08/2000, sobre a incidência da COFINS e da contribuição do PIS nas operações de importação realizadas pelas empresas fundapeanas;

14. Provocada pela Secretaria da Receita Federal por meio da Nota COSIT n.º 163, de 11/06/2001, que ratificou a Nota COSIT/COTEX/DICOF n.º 579/2000, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional finalmente manifestou-se sobre o assunto, exarando o Parecer PGFN/CAT/ n.º 1316/2001, esclarecendo que 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);

15. Como visto, nessa primeira fase de evolução no tratamento das importações realizadas no FUNDAP, os órgãos fazendários superiores reconheceram que as notas fiscais emitidas pela empresa fundapeana ('consignatária') para a entrega das mercadorias aos verdadeiros 'importadores', desde que não houvesse comercialização (venda) dessas mercadorias, não representariam auferimento de receita própria a ser levada à tributação da COFINS e da contribuição do PIS;

16. A estratégia utilizada pelo Governo Federal foi a de regulamentar a chamada 'importação por conta e ordem de terceiros' (expressão primeiramente empregada no Parecer PGFN/CAT/n.º 1316/2001),



cujas regras, segundo entendimento da Secretaria da Receita Federal, devem ser observadas pelas empresas fundapeanas ao procederem as importações ao abrigo do FUNDAP;

17. Foi assim que, em pleno ano de 2001, a regulamentação surgiu nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (com eficácia permanente), os quais alteraram alguns dispositivos legais já existentes e passaram a admitir expressamente a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiros, havendo, inclusive, tratamento específico sobre a incidência do PIS e da COFINS;

18. Após a evolução da legislação tributária federal, ocorrida com a edição dos arts. 77 a 81 da MP n.º 2.158-35/2001, da IN-SRF n.º 75/2001, da IN-SRF n.º 98/2001, da IN-SRF n.º 247/2002 e do Decreto n.º 4.424/2002, houve uma mudança na nomenclatura das pessoas envolvidas nas importações por conta e ordem de terceiros, abandonando-se as expressões concebidas na primeira fase do reconhecimento das importações realizadas com o FUNDAP, sendo que as empresas fundapeanas, antes tratadas como consignatárias, passaram a serem tratadas como "pessoa jurídica importadora";

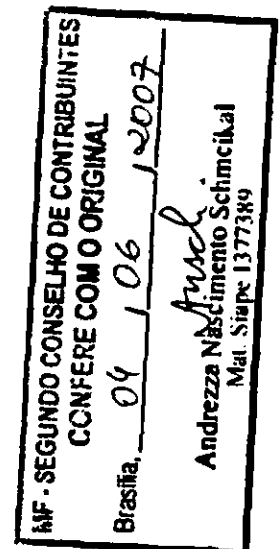
19. Já os destinatários das mercadorias importadas, que contratam as empresas fundapeanas para realizarem a importação ao abrigo do FUNDAP, antes tratados como 'importadores', passaram a ser tratados como 'pessoa jurídica adquirente' (art. 81 da MP n.º 2.158-35/2001), ou simplesmente 'adquirente', por serem pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada;

20. Por ora, deve ficar claro que assim se delinea a segunda fase da regulamentação das importações realizadas a partir do FUNDAP: criou-se e regulamentou-se um sistema de importação por conta e ordem de terceiros, com inspiração nas manifestações da COSIT (Nota COSIT/COTEX/DICOF n.º 579/2000) e da PGFN (Parecer PGFN/CAT/N.º 1316/2001), a cujas regras estão sujeitas às empresas fundapeanas, reconhecendo-se a não-incidência da COFINS e da contribuição do PIS, desde que observadas determinadas exigências;

21. Antes, porém, de tratarmos especificamente da questão central desta demanda, consistente na correição dos procedimentos adotados pela impugnante no âmbito das operações realizadas pelo sistema FUNDAP, dos quais resultam a não-incidência da COFINS e da contribuição do PIS, é fundamental que se faça uma distinção, que será muito útil mais adiante, entre o que se deva entender por fato jurídico tributário e base de cálculo dos tributos;

22. Conjugando os esforços teóricos dos juristas Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba, pode-se afirmar que quando o legislador desenha normativamente a situação que, uma vez ocorrida, dará ensejo ao surgimento da obrigação tributária, está cuidando da regra-matriz de incidência tributária;

23. Assim, havendo a ocorrência de uma situação de fato que se subsuma integralmente à hipótese de incidência tributária, ou seja, que reflita o acontecimento da vida social nos exatos termos em que antevisto na lei (a partir dos critérios material, espacial e temporal),



surge à obrigação de pagar o tributo (nos termos dos critérios pessoal e quantitativo). Essa ocorrência no mundo dos fatos recebeu de Geraldo Ataliba o nome de fato impositivo e, de Paulo de Barros Carvalho, fato jurídico tributário;

24. O que se procura demonstrar é que antes de se analisar a base de cálculo que deve ser levada em consideração para a apuração do montante do tributo devido, deve estar categoricamente demonstrada a ocorrência do fato jurídico tributário, demarcado pelos critérios material, temporal e espacial da hipótese de incidência tributária, sendo que a base de cálculo deve representar, fielmente, a expressão econômica própria do fato tributário, sendo vedado qualquer tipo de hiperdimensionamento;

25. Embora de maneira elíptica, podemos depreender todos os critérios da regra-matriz de incidência da COFINS nas leis que tratam dessa contribuição. O critério material é, sem dúvida, auferir receita bruta. Já o critério temporal, em cada mês. O critério espacial, em todo o território nacional, considerando que a COFINS é um tributo inserido na competência da União Federal (art. 195, I, 'b', da CF). O critério pessoal, de um lado, a pessoa jurídica que auferir a receita bruta (sujeito passivo) e, de outro lado, a União Federal (sujeito ativo), por não ter havido delegação legal da capacidade ativa tributária. Por fim, o critério quantitativo, o valor da receita bruta, como base de cálculo, e o percentual de 7,6% (aliquota geral) ou de 3% (para as pessoas jurídicas que não se enquadram no regime da não-cumulatividade da COFINS), para as quais permanece o regime da Lei n.º 9.718/1998, podendo variar, ainda, de acordo com a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica;

26. A contribuição ao PIS, por sua vez, tem a sua regra-matriz de incidência bastante assemelhada à da COFINS, nos termos da Lei n.º 9.718/1998, mesmo depois das modificações introduzidas pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002;

27. É importante deixar desde logo assentado que o fato relevante para a determinação do que seja receita bruta, passível de tributação pela COFINS e pela contribuição do PIS, não é a simples emissão de nota fiscal de saída. Pelo contrário, insta perscrutar a natureza jurídica da transação comercial realizada pela pessoa jurídica. Apenas e tão-somente se houver, de fato e de direito, o auferimento de receita própria é que se perfaz o fato jurídico tributário da COFINS e da contribuição ao PIS, dando ensejo ao surgimento da correspondente obrigação tributária;

28. No caso da COFINS e da contribuição ao PIS, a emissão de nota fiscal de saída pode não ser a tradução contábil de uma operação em que exista auferimento de receita operacional, de maneira que, nessas situações, deve-se procurar corrigir a distorção contábil, para efeito de se preservar integralmente a correlação lógica que deve existir entre a base de cálculo e a expressão econômica do fato jurídico tributário da COFINS e da contribuição do PIS, evitando-se qualquer tipo de hiperdimensionamento;

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	Brasília, 04 / 05 / 2007
CONFERE COM O ORIGINAL	
	Andreza Nascimento Schimkai Mat. Siapex 1377389

29. Assim, o que importa, em primeiro lugar, é a confirmação de que houve o auferimento de receita operacional. Este representa o fato jurídico tributário da COFINS e do PIS e somente ele pode dar surgimento à obrigação de pagar tributo;

30. No caso das operações de importação realizadas no âmbito do sistema FUNDAP, nem todas as notas fiscais de venda devem ser incluídas na apuração da base de cálculo da COFINS e do PIS, tanto que a própria SRF reconhece expressamente que a emissão de nota fiscal de saída da mercadoria do estabelecimento da pessoa jurídica importadora, desde que no mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, com acréscimo apenas dos tributos incidentes na importação (art. 86, III, da IN-SRF n.º 247/2002), não caracteriza operação de compra e venda (art. 86, § 1º, da IN-SRF n.º 247/2002);

31. O problema é que no ano de 2002, antes da edição da IN-SRF n.º 247/2002 (que consolidou as exigências então contidas na IN-SRF n.º 75/2001 e na IN-SRF n.º 98/2001), o sr. Secretário da Receita Federal, inusitadamente, editou o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF n.º 07, de 13/06/2002, sob o argumento de estar interpretando a IN-SRF n.º 75/2001 e a IN-SRF n.º 98/2001, mas acabou inovando consideravelmente na regulamentação das importações por conta e ordem de terceiros, ao criar presunções absurdas para a descaracterização desse tipo de operação;

32. Havendo a descaracterização, abre-se ensejo à exigência de que sejam incluídas na base de cálculo das contribuições em tela os valores das notas fiscais de venda emitidas pela empresa fundapeana quando da entrega das mercadorias importadas a seu verdadeiro proprietário e não apenas os valores constantes das notas fiscais de prestação de serviços cuja emissão é autorizada pelo art. 87, V, da IN-SRF n.º 247/2002;

33. Salta aos olhos a disparidade entre a presunção criada no sentido de que a emissão, pela pessoa jurídica importadora, de nota fiscal de venda descaracteriza a importação por conta e ordem de terceiros (art. 2º, III, do ADI/SRF n.º 07/2002) e o disposto no art. 86, III, e § 1º, da IN-SRF n.º 247/2002, ao dizer expressamente que a emissão de nota fiscal de saída no mesmo valor da nota fiscal de entrada, com acréscimo apenas dos tributos incidentes na importação, não configura operação de compra e venda;

34. Ora, é evidente que o que deve prevalecer é o disposto no artigo 86, III, e § 1º, da IN-SRF n.º 247/2002, já que se trata de regulamentação que está de acordo com o art. 81 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, dispositivo este que deve ser interpretado a partir das diretrizes do art. 114 do CTN, pois a pessoa jurídica importadora não deve suportar a incidência das exações, já que o mero ingresso formal de numerário em sua contabilidade (em decorrência da emissão de nota fiscal de venda) não configura auferimento de receita própria, mas sim, receita de terceiros (dos adquirentes), necessária à concretização da importação por conta e ordem;

35. Assim, o que fez a legislação tributária foi reconhecer expressamente a não-incidência da COFINS e da contribuição do PIS

INF - SEGURADO CONSELHO DE CONTRIBUIÇÕES	CONFERE COMO ORIGINAL
Brasília, 04/106/2007	Andrezza Nascimento Schmickeal Mat. SIAPE 1377389

sobre o aparente auferimento da receita bruta que surge pela emissão de notas fiscais de venda das importações por conta e ordem de terceiros, em razão de que esse acontecimento, verdadeiramente, não configura a hipótese de incidência dessas exações, demarcada, respectivamente, pelos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, pelo art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e pelo art. 1º da Lei nº 10.833/2003;

36. As empresas fundapeanas não comercializam as mercadorias importadas, agindo como verdadeiras mandatárias, que não detêm, em nenhum momento, a propriedade dos produtos importados, porque deles não pode dispor, senão entregá-los aos adquirentes nos exatos termos em que previamente ajustado. Não há dúvidas de que essas operações configuram as chamadas importações por conta e ordem de terceiros, com plena aplicação da legislação tributária federal no que concerne à incidência da COFINS e do PIS;

37. É óbvio que por questões de sobrevivência nesse segmento de mercado altamente competitivo a impugnante não auferir diretamente de seus clientes comerciais receita alguma. Tudo o que lhe é pago tem que ser utilizado na quitação de todas as despesas a serem despendidas durante a importação e nacionalização dos produtos solicitados, conforme dispõe com clareza os contratos-padrões, fazendo a impugnante opção por atuar apenas com os benefícios financeiros obtidos do FUNDAP, desde que cumpra todos os demais rigorosos requisitos exigidos para a obtenção do empréstimo do BANDES, dentre os quais se destacam os previstos na Lei Estadual nº 6.668/2001 : (a) comprovação de que não existem débitos de qualquer natureza perante as Fazendas Federal, Estadual e Municipal (art. 2º), (b) realização do desembaraço aduaneiro no Estado do Espírito Santo (art. 3º);

38. Portanto, a impugnante não é remunerada por seus clientes comerciais (os adquirentes), ou seja, não cobra nenhuma taxa de serviço pelo fato de acompanhar as importações realizadas no sistema FUNDAP, razão pela qual, verdadeiramente, age em nome e por conta de terceiros (seus clientes), sem retirar qualquer proveito financeiro da operação, senão os benefícios próprios obtidos junto ao BANDES por ser integrante do FUNDAP;

39. Tanto que a nota fiscal de saída engloba só o valor da nota fiscal de entrada, acrescido apenas do ICMS, do IPI e dos demais tributos incidentes no desembaraço aduaneiro, sem qualquer outro acréscimo financeiro a título de prestação de serviços, tal como determina expressamente o art. 86, III, da IN-SRF nº 247/2002, o que demonstra, satisfatoriamente, que a receita da impugnante é proveniente dos empréstimos concedidos pelo BANDES às empresas que participam do FUNDAP;

40. Esses recursos, que são transformados em receitas financeiras quando da quitação antecipada (no valor mínimo de 15%) dos saldos devedores dos contratos de financiamento apurados na data da liquidação, é que compõem os ganhos auferidos pela impugnante para manter a sua atividade comercial;

41. Ao dizer que nas operações por conta e ordem de terceiros aplicam-se ao adquirente das mercadorias importadas as normas de

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUIÇÕES CCAFEE COM O ORIGINAL.	Brasília, 04/10/2007	Assinada Andreza Nascimento Schmickal Mat. Sipe 1377389
--	----------------------	---

incidência da COFINS e da contribuição do PIS sobre a receita bruta da pessoa jurídica importadora, o art. 81 da Medida Provisória n.º 2.158-32/2001 termina por expressar que a incidência se dará somente sobre a receita bruta do adquirente, e não da pessoa jurídica importadora (in casu, da impugnante), que suporta a incidência dessas exações apenas sobre o valor recebido pelos serviços que vierem a ser prestados ao adquirente (art. 2º, V, da IN/SRF n.º 98/2001, art. 87, V, da IN/SRF n.º 247/2002);

42. Daí a razão de a impugnante não compor a 'planilha estimativa de custos' com as despesas relativas à incidência da COFINS e da contribuição do PIS, já que quem deve suportá-la é tão-somente o adquirente, quando da comercialização da mercadoria importada;

43. Nessa linha, mostra-se impossível à impugnante arcar com o recolhimento da COFINS e da contribuição do PIS se não houver o repasse aos adquirentes da "planilha estimativa de custos", sob pena de se admitir a utilização de tributo com efeito confiscatório, em desprezo ao princípio constitucional da vedação do confisco (art. 150, IV, da CF/88);

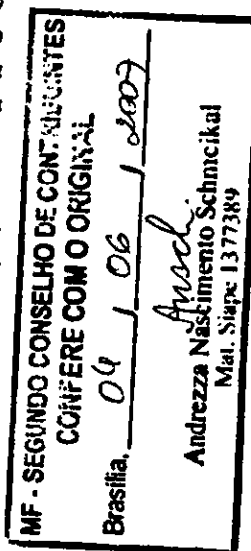
44. Nunca se pôs em dúvida o fato de que as empresas fundapeanas emitem notas fiscais de venda para acobertarem a entrega das mercadorias importadas aos adquirentes. Daí a completa inadequação da interpretação dada ao ADI/SRF n.º 07/2002 pelos agentes fiscais, indo na contramão de toda a regulamentação até então existente para as importações por conta e ordem de terceiros, ao vedar a emissão de notas fiscais de venda pelas importadoras que atuam nesse regime;

45. Cabe, ainda, ressaltar que não é a codificação fiscal da operação (ou seja, o código constante das notas fiscais) que define a sua natureza jurídica, principalmente em se tratando de um regime todo próprio de importação como o FUNDAP;

46. As codificações atualmente utilizadas pela impugnante em sua escrituração fiscal são as referentes à compra e venda, quais sejam, 'compra para comercialização' (CFOP 3.102), em relação às notas fiscais de entrada, e 'venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro', em relação às notas fiscais de saída (CFOP 5.102 ou 6.102, conforme a saída seja, respectivamente, para o próprio Estado do Espírito Santo ou para os demais Estados da federação);

47. Aliás, quadra registrar a inexistência de um código fiscal específico para a realização de importação por conta e ordem de terceiro. O que a legislação tributária tem exigido, como visto acima é apenas a devida comprovação de que a pessoa jurídica importadora age em nome e por conta de seus clientes comerciais, que são os adquirentes da mercadoria;

48. Para a apuração da base de cálculo das contribuições, o que importa mesmo é se tratar de receita auferida em nome próprio e não em nome de terceiros, porque nesta última hipótese a receita apenas transita formalmente na contabilidade da empresa. Na presente situação, não há dúvidas de que a emissão de nota fiscal de saída pela impugnante sob a codificação fiscal "compra e venda" não configura



receita própria passível de sofrer a incidência das contribuições em comento;

49. *Em síntese de tudo o que já foi exposto, conclui-se que só passa a existir o fato jurídico tributário da COFINS e da contribuição do PIS, do qual se irradia a respectiva obrigação tributária, no instante em que se concretiza a "situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (art. 114 do CTN), que, por definição legal, vem a ser o auferimento de receita bruta pela pessoa jurídica (arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998, art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º da Lei nº 10.833/2003);*

50. *É de suma relevância deixar consignado que tão logo foi editada a Nota COSIT/COTEX/DICOF nº 579/2000, a impugnante passou a adotar irrestritamente a orientação emanada pela COSIT. Dai, inclusive, a razão de ter notificado judicialmente o sr. Coordenador-Geral da COSIT e a União Federal (processo nº 2001.50.01.000384-8, 3ª Vara Federal de Vitória/ES), buscando justamente resguardar seu direito de proceder nos termos da Nota COSIT/COTEX/DICOF nº 579/2000;*

51. *Não houve, até o momento, qualquer revogação desse entendimento relacionado à não-incidência da contribuição do PIS e da COFINS sobre as operações de importação por conta e ordem de terceiros do sistema FUNDAP, o que impede, obviamente, de ser exigido da impugnante a observância de procedimento outro que não aquele autorizaão na Nota COSIT/COTEX/DICOF nº 579/2000, no sentido de excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS o somatório proveniente das notas fiscais de venda relativas às importações realizadas por conta e ordem de terceiros;*

52. *Não é permitido à administração tributária fixar uma orientação e, depois, manter-se recalcitrante, deixando o contribuinte numa situação de incerteza, em cuja permanência este quis a todo custo evitar ao adotar o entendimento oficial que lhe fora ditado. O objetivo da consulta fiscal e, precisamente, eliminar as dúvidas encontradas pelo contribuinte ao se deparar com a alta complexidade da legislação tributária, formada por um sem-número de leis, medidas provisórias, decretos, instruções normativas, etc, muitas vezes contraditórias entre si, tal como ocorre acerca da incidência da COFINS e do PIS nas operações de importação realizadas a partir do FUNDAP;*

53. *Aliás, a sra. Coordenadora Geral da COSIT encaminhou à impugnante a Nota COSIT nº 71, de 19/03/2003, sugerindo, entre outros esclarecimentos, que a contribuinte se valha do instituto da consulta administrativa para obter orientação ou esclarecimentos relacionados à incidência de tributos e contribuições administrados pela SRF. A manifestação da COSIT é resultado de uma consulta formulada pelo sr. Secretário da Fazenda no Espírito Santo (Ofício nº 88 da SEFA, de 27/07/2002);*

54. *Tratando-se, pois, de consulta formulada por órgão da Administração Pública (art. 46, parágrafo único, do Decreto nº 70.235/72), a impugnante houve por bem em resguardar-se por meio*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 04/10/2007	Assinada Andreza Nascimento Schimkai Mat. S/Imp: 1377389

da mencionada notificação, de maneira tal que pudesse estar abrigada pelos efeitos da consulta, o que, de fato, ocorreu;

55. Restou claro que sequer existe possibilidade de incidência dessas exações em tais operações, uma vez que a impugnante não exige remuneração de seus clientes para acompanhar as operações realizadas a partir do FUNDAP, razão pela qual não emite, em consequência, as notas fiscais de serviço de que trata o art.87, V e parágrafo único, da IN/SRF nº 247/2002 (art. 2º, V e parágrafo único, da IN/SRF nº 98/2001), não se configurando, assim a hipótese do art. 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, nos termos explicitados pelo art. 12, I, do Decreto nº 4.524/2002 (art. 1º, I, da IN/SRF nº 75/2001, art. 12, I, da IN/SRF nº 247/2002), ao determinar que a receita bruta para efeito de incidência da COFINS e do PIS, para a pessoa importadora, corresponde ao valor dos serviços prestados ao adquirente;

56. A única fonte de receita da impugnante são os empréstimos que obtém junto ao BANDES por ser participante do sistema FUNDAP, que, assim mesmo, somente faz jus quando cumpre com todas as demais exigências do programa;

57. Outra vertente do lançamento de ofício ora impugnado se refere a inclusão das receitas financeiras oriundas da quitação antecipada dos empréstimos recebidos do BANDES no sistema FUNDAP;

58. Recorde-se, primeiramente, que 'empréstimo', na escrituração contábil, representa 'despesa' para quem o contrai e 'receita' para quem o concede (na medida dos ganhos auferidos pela exploração do capital). Essa observação se faz necessária porque, no FUNDAP, a impugnante só auferir receita quando da quitação antecipada (no valor mínimo de 15%) dos saldos devedores dos contratos de financiamento, apurados na data de cada liquidação, em leilões que são realizados de acordo com um cronograma previamente acordado com a Secretaria da Fazenda do Estado do Espírito Santo;

59. Trata-se, assim, de genuína receita financeira, da classe não-operacional, já que não é decorrência da venda e/ou prestação de serviços, mas resultante de um incentivo financeiro próprio do sistema FUNDAP;

60. O Governo Federal, com a edição da Lei nº 9.718/98, deixou a sutileza de lado e fez ouvidos moucos ao alerta dado pelo Excelso Pretório, equiparando, em seu art. 3º e § 1º, o 'faturamento' à 'receita bruta', para efeito de determinar a base de cálculo da COFINS e da contribuição do PIS;

61. Trata-se, entretanto, de alteração desprovida de validade tanto em relação à COFINS, quanto em relação ao PIS, e, por essa razão, novamente instado a se manifestar sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084/PR (Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, j. 09.11.2005);

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTEÚDOS CONFERE COM O ORIGINAL	Brasília, 04 / 06 / 2007	Assinatura Andreza Nascimento Schincik Mat. SIAPE 1377389
--	--------------------------	---

62. É fundamental deixar claro que não se pretende obter nos autos deste processo administrativo o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, pois isso já foi feito pelo Supremo Tribunal Federal;

63. De fato, tem-se sedimentado na doutrina o entendimento de que a Administração Pública tem o dever de acatar as decisões judiciais finais proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso de constitucionalidade;

64. Portanto, considerando que os agentes fiscais, no lançamento do tributo devido, levaram em consideração critério de apuração da base de cálculo constante de artigo de lei já declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98), é evidente que deve ser anulado o auto de infração nesse pormenor;

65. Do que se expôs percebe-se, claramente, a inarredável necessidade de produção de prova pericial (arts. 16, IV e § 1º, e 18 do Decreto nº 70.235/72), de natureza contábil, para fins de determinar que as importações realizadas no âmbito do FUNDAP pela impugnante atendem todos os requisitos da legislação tributária e aduaneira para atuação no regime de importação por conta e ordem de terceiros e a inclusão na base de cálculo das receitas financeiras oriundas da quitação antecipada dos empréstimos recebidos do BANDES no sistema FUNDAP;

66. Em razão de todo o exposto, demonstrada a total insubsistência da ação fiscal, requer a impugnante seja anulado o auto de infração ora impugnado, com a conseqüente extinção dos créditos tributários nele consignados.

Junto com a petição impugnatória, a contribuinte carrou aos autos procuração, cópia do documento de identidade do advogado, Instrumento Particular de 10ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, em 01 de agosto de 2005 (fls. 1167), Certidão do BANDES sobre registro da impugnante no FUNDAP, entre outros."

Remetidos os autos à DRJ no Rio de Janeiro - RJ, foi o lançamento mantido, conforme a decisão abaixo ementada, ensejando o recurso que ora se julga:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

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

COFINS/PIS - BASE DE CÁLCULO - IMPORTAÇÕES POR ORDEM DE TERCEIROS - A partir do período de apuração 08/2001, a receita bruta para fins de incidência do PIS e da COFINS dos estabelecimentos importadores passou a ser o valor dos serviços

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 04 / 06 / 2007
Andreza Nascimento Schinckel Mat. SIAPE 1377389

prestados ao adquirente, desde que obedecidos, cumulativamente, os requisitos previstos em norma infralegal.

COFINS/PIS - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

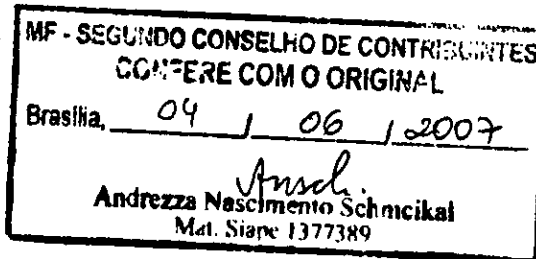
INCONSTITUCIONALIDADE - As decisões judiciais relativas à constitucionalidade de norma somente afetam a constituição do crédito tributário correspondente quando relativas, especificamente ao contribuinte e à matéria objeto da autuação, no caso de controle difuso.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA. DILIGÊNCIAS. A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

Lançamento Procedente".

É o Relatório. *Λ*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	04 / 06 / 2007
<i>Ansch.</i>	
Andreza Nascimento Schmickal	
Mat. Siapc 1377389	



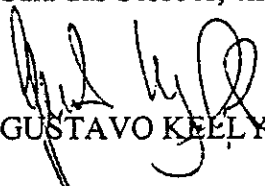
Voto

Conselheiro GUSTAVO KELLY ALENCAR, Relator

A recorrente foi intimada da decisão da DRJ em 01/09/2006, interpondo seu recurso em 18/10/2006. Assim, verifico a manifesta intempestividade do mesmo, porque interposto fora do trintídio legal.

Assim, com base no Decreto nº 70.235/72, não conheço do recurso por intempestivo.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2007.


GUSTAVO KELLY ALENCAR