



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.000825/2005-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.185 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2019
Recorrente RACE COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE.

A escrituração do contribuinte deve estar respaldada em documentos hábeis que efetivamente comprovem os fatos nela registrados. Como corolário, temos que a escrituração não faz prova a favor do contribuinte quando os registros nela contida estão em desacordo com os fatos descritos nas notas fiscais.

EMPRESA IMPORTADORA. RECEITA.

Compõem a receita bruta da contribuinte o resultado de venda de mercadorias importadas, concretizada com a emissão da respectiva nota fiscal de venda, caracterizando, assim, a operação de aquisição pelo contratante e de venda pela impugnante, ainda que a operação tenha sido realizada sob os auspícios do FUNDAP.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual quando não há razão de ordem jurídica para lhe conferir julgamento diverso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Para melhor descrever a controvérsia, adoto relatório da DRJ, complementando-o ao final com o necessário:

I. Do Lançamento

O presente processo tem origem nos autos de infração de fls. 1029/1034 (IRPJ) e 1041/1047 (CSLL), lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória, em 14/12/2005, do qual a interessada acima foi cientificada na mesma data, consubstanciando exigência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica — IRPJ, no valor de R\$246.305,53; além da autuação reflexa referente à "Contribuição Social sobre o Lucro Líquido" — CSLL, no valor de R\$93.389,14. Estes tributos, acrescido da correspondente multa de ofício de 75% e dos juros de mora, referem-se ao fato gerador ocorridos em 31/12/2003.

II. Da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal

2. Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela interessada, efetuou o autuante o lançamento de ofício do IRPJ, que, de acordo com a descrição dos fatos contida no corpo do auto de infração, resultou na apuração da infração denominada:

2.1 — "Base de Cálculo — Apuração Incorreta do Imposto" — Arts. 247, 249 e 250, do RIR/99, arts. 80 e 81 da MP n.º 2.158-35, de 24/08/2001, art. 2.º, da IN SRF n.º 75/2001, arts. 1.º e 2.º, da IN SRF n.º 98/2001, art. 2.º do ADI SRF n.º 07/2002;

3. O lançamento da CSLL é mera decorrência do de IRPJ;

4. As razões que motivaram os lançamentos estão descritas no Termo de Encerramento da Ação Fiscal — fls. 1014/1028 —, e atentam para o seguinte:

4.1 — que de acordo com as informações prestadas à SRF, mediante DIPJ/2002 e DIPJ/2004 apresentadas, a fiscalizada desenvolveu como atividade fiscal no período o "**comércio atacadista** de mercadorias em geral sem predominância de artigos para uso na agropecuária";(grifos do original)

4.2 — que a fiscalizada emitiu para o período compreendido entre 01/01/2001 e 31/12/2003, notas fiscais de entradas de mercadorias sob o código de operação fiscal (CFOP): "3.12 - compras para comercialização", para acobertar suas operações de importação de mercadorias no exterior, tendo emitido, também, para este mesmo período, como contrapartida aos documentos fiscais acima mencionados, notas fiscais sob o código de operação fiscal (CFOP): "6.12 - venda de mercadoria", para acobertar todas as operações de saída de mercadorias de seu estabelecimento comercial, conforme documentos anexados às fls. 201/1086; (grifos do original)

4.3 — que a fiscalizada, no período compreendido entre 01/01/2001 a 1/12/2002, realizou os devidos registros contábeis, exatamente como disposto nas referidas notas fiscais, qual seja, escriturando como custo os valores consignados nos documentos fiscais de entrada de mercadorias adquiridas no exterior (conta intitulada "Custos das Mercadorias Vendidas") e reconhecendo contabilmente como receitas de vendas as saídas de mercadorias de seu estabelecimento comercial no mesmo período, conforme pode ser visto às fls. 13/48 do Livro Razão; (grifos do original)

4.4 — que a fiscalizada, para o ano calendário 2003, apesar de ter emitido as notas fiscais de entrada e saída (fls. 202/974) de mercadorias exatamente como mencionado acima, alterou o procedimento de registro contábil, escriturando as compras na conta transitória de ativo intitulada "Importação por Conta e Ordem de Terceiros" e as vendas na conta transitória de ativo intitulada "Remessas por Conta e Ordem de Terceiros", conforme atestam os documentos de fl. 96/153 do Livro Razão;

4.5 — que indagada a respeito, a fiscalizada respondeu que as operações acobertadas pelas notas fiscais de vendas emitidas são na verdade simples transferências a clientes, de mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros, com fundamento no disposto nos arts. 80 e 81 da MP 2.158-35, de 24/08/2001; (grifos do original)

4.6 — que, de acordo com o inciso I, do art. 80, do dispositivo legal supra citado, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB estabelecer requisitos e condições para atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiros, tendo a IN SRF n.º 75/2001, ao regular a matéria, fixado, em seu art. 2.º, vários requisitos, considerados cumulativamente, destacando-se dentre eles, o disposto no inciso II, o qual determina que "os registros contábeis da pessoa jurídica importadora evidenciem que se tratg de mercadoria de propriedade de terceiros";

4.7 — que o § 2.º, do art. 2.º, da mesma IN, acima citada, estabeleceu q e "a importação e a saída do estabelecimento importador, de mercadoria em desacordo com o disposto neste artigo caracteriza compra e venda ..."

4.8 — que o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF n.º 07/2002 estabelece, em seu artigo 2.º que "para que se caracterize aquisição, pela empresa comercial importadora, da propriedade das mercadorias importadas, é suficiente que ocorra uma das hipóteses" previstas em seus incisos, onde se destacam aquelas dispostas no inciso III — "emita nota fiscal de entrada ou de saída a título de compra e venda" - e IV — "contabilize a entrada ou a saída da mercadoria importada como compra ou venda", sendo de ressaltar o que dispõe o § único, do art. 2.º, deste mesmo ADI, que determina que "na hipótese de a empresa não ter escrituração comercial regular, o aferimento da condição prevista no inciso IV far-se-á com base na natureza da operação efetivada, constante nas notas fiscais";

4.9 — evidencia-se, pois, que não foram observadas, pela fiscalizada, as condições caracterizadoras das operações por conta e ordem de terceiros, devendo, desta maneira, os valores respectivos integrarem as bases de cálculo dos tributos e contribuições federais os valores delas provenientes, sendo, por isso, recomposto o resultado operacional da fiscalizada para a data de 31/12/2003, conforme demonstrado às fls. 1026/1027, qual seja, a exclusão das estimativas de IRPJ e CSLL pagos, bem como dos débitos de ICMS, PIS e COFINS e a apropriação como custos das mercadorias vendidas, aqueles valores contabilizados como "Importação por Conta e Ordem de Terceiros";

III. Da Impugnação

5. Inconformada com o lançamento, do qual tomou ciência no próprio auto de infração, em 14/12/2005, às fls. 1029, apresentou a interessada, em 13/01/2006, as impugnações de fls. 1052/1060 (IRPJ) e fls. 1062/1070 (CSLL), instruída com os documentos de fls. 1061 e 1071, alegando, em síntese, o seguinte:

5.1 — que a atividade exercida pela impugnante consiste na prestação de serviços no setor de comércio exterior, na condição de consignatária, de forma a usufruir dos benefícios da política de fomento ao desenvolvimento econômico e social do Estado do Espírito Santo, instituída pelo Governo Federal através da FUNDAP (Fundo para Desenvolvimento das Atividades Portuárias), conforme certificado de registro anexado às fls. 1061, promovendo importações de mercadorias do exterior por conta alheia, isto é, por ordem de terceiros, conforme normas expedidas pelo Banco Central do Brasil, a teor da Circular 002948, de 28 de Outubro de 1.999; (grifos do original);

5.2 — que a defendente promove o desembaraço aduaneiro e dá às mercadorias o destino indicado por aquele que lhe confiou, que pode ser a entrega da mercadoria a seu legítimo proprietário (o importador) ou a quem este ordenar, mediante emissão de Nota Fiscal (documentos anexos - sic);

5.3 — ressalta que a dita Nota Fiscal relativa à operação, a qual foi emitida pela impugnante/consignatária, apresenta o valor total da importação (FOB e CIF), acrescido de tributos e despesas incorridas, para fins de faturamento e registro pelo importador, embora este montante não seja a sua receita;

5.4 — que na realidade, a consignante, que é a empresa importadora das mercadorias, tem a obrigação, em face de contrato firmado entre as partes, de arcar com todos os custos que direta ou indiretamente venham a incidir sobre todo o processo de importação, inclusive os de natureza tributária, antecipando, em favor da impugnante, todo o numerário necessário para o custeio da operação contratada;

5.5 — que a impugnante, nessas operações, aufere apenas um percentual do valor do financiamento concedido pelo BANDES (órgão gestor da FUNDAP), que utiliza como referência a base de cálculo do ICMS destacado na Nota Fiscal de saída, emitida pela mesma, quando da entrega das mercadorias ao importador/consignante, que é o legítimo proprietário das mesmas;

5.6 — que diante do acima exposto, conclui-se que a titularidade das mercadorias importadas não é da impugnante, também chamada de fundapeana, e sim do importador/consignante;

5.7 — que em verdade, o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas pela impugnante (empresa fundapeana), com posterior "venda" (entrega) de tais mercadorias ao verdadeiro importador, não passa de uma técnica para permitir a realização do negócio-fim de transferência dos benefícios financeiros do sistema FUNDAP, sendo que tal prática formaliza um faturamento e uma receita operacional inexistente para a consignatária, ora impugnante;

5.8 — que os argumentos expendidos pela autoridade fiscal autuante não podem ser considerados suficientes à manutenção dos lançamentos, pois é evidente que a escrituração contábil equivocada de uma operação, bem assim o código de operação, utilizado nas notas fiscais que materializam a dita operação, não têm o condão, de per se, de desnaturar sua verdadeira natureza jurídica, impondo á impugnante uma obrigação tributária;

5.9 — que no caso vertente, as operações realizadas pela impugnante são, na verdade - independentemente de seu registro contábil ou do código utilizado nas notas fiscais - importações por conta e ordem de terceiros, não havendo, portanto, sua subsunção perfeita à hipótese de incidência do IRPJ e CSLL;

5.10 - requer a improcedência do lançamento;

A impugnação foi julgada improcedente e o acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE.

A escrituração do contribuinte deve estar respaldada em documentos hábeis que efetivamente comprovem os fatos nela registrados. Como corolário, temos que a escrituração não faz prova a favor do contribuinte quando os registros nela contida estão em desacordo com os fatos descritos nas notas fiscais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

EMPRESA IMPORTADORA. RECEITA.

Compõem a receita bruta da contribuinte o resultado de venda de mercadorias importadas, concretizada com a emissão da respectiva nota fiscal de venda, caracterizando, assim, a operação de aquisição pelo contratante e de venda pela impugnante, ainda que a operação tenha sido realizada sob os auspícios do FUNDAP.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual quando não há razão de ordem jurídica para lhe conferir julgamento diverso.

Lançamento Procedente

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário em que sustenta inicialmente a aplicação do princípio da verdade material, e nessa linha, defende que o r. acórdão recorrido é nulo, na medida em que não prestigiou aquele princípio e decidiu sem requerer a complementação da prova para analisar os contratos assinados.

Nessa toada, afirma que dispositivo legal que impeça a juntada de documentos, em qualquer momento da vida útil do processo administrativo, é inconstitucional, por afrontar a razão da existência de referido processo administrativo, a qual está atrelada aos princípios da moralidade e da eficiência.

Afirma que a atividade exercida pela Recorrente consiste na prestação de serviços no setor de comércio exterior, sendo que para a operacionalização de seus negócios e, ainda, com a finalidade de beneficiar-se da política de fomento ao desenvolvimento econômico e social do Estado do Espírito Santo, instituída pelo Governo Federal através da FUNDAP (Fundo para Desenvolvimento das Atividades Portuárias), na condição de consignatária, promove importações de mercadorias do exterior por conta alheia, isto é, por ordem de terceiros, conforme normas expedidas pelo Banco Central do Brasil, as quais patenteiam a legitimidade de tal atuação (Circular 002948, de 28 de Outubro de 1.999).

Adiciona que as **ditas Notas Fiscais, emitidas pela Recorrente, que é a consignatária, e relativa à operação, tem como valor o total da importação (FOB e CIF), acrescido de tributos e despesas incorridas, para fins de faturamento** e registro pelo importador, embora este montante não seja a receita da Recorrente.

Reitera que Recorrente não comercializa as mercadorias, mas tão somente presta serviços de importação por conta de terceiros, auferindo receita apenas quanto a isso. a consignante, que é a empresa importadora das mercadorias, é aquela que arca com todos os custos oque\direta ou indiretamente venham a incidir sobre todo o processo de importação, inclusive os de natureza tributária, obrigando-se a mesma, ainda, a antecipar, em favor da Autuada (em cumprimento a norma estipulada em contrato firmado entre consignante/importador e consignatária) todo o numerário necessário para o custeio da operação contratada.

Afirma ainda que nessas operações, a Recorrente auferi apenas um percentual do valor do financiamento concedido pelo BANDES (órgão gestor da FUNDAP), que utiliza como referência a base de cálculo do ICMS destacado na Nota Fiscal de saída, emitida pela mesma; quando da entrega das mercadorias ao importador/consignante, que é o legítimo proprietário das mesmas.

Desta forma, na realidade, a titularidade das mercadorias importadas seria do importador/consignante, sendo certo que tais empresas (chamadas “fundapeanas”), como é o caso da ora Recorrente, são meras mandatárias daquele, não obstante a declaração de importação seja feita em seu próprio nome, bem como o pagamento do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados.

Afirma que não se tratando de operação de compra e venda, não se pode aplicar a tributação da forma como proposta.

Pontua, por fim, que a **escrituração contábil equivocada de uma operação, bem assim o código de operação, utilizado nas notas fiscais que materializam dita operação, não têm o condão**, de per si, de desnaturar sua verdadeira natureza jurídica, para tornar a Recorrente, sujeito passivo de uma obrigação tributária.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão por que dele conheço.

Mérito

A questão central no presente processo diz respeito à inclusão ou não no resultado do exercício dos valores auferidos em operações com terceiros que o contribuinte classifica como importação de mercadorias por conta e ordem, realizadas no ano de 2003.

A empresa alega que, para se beneficiar da política de fomento ao desenvolvimento econômico e social do Estado do Espírito Santo, instituída pelo Governo Federal através do FUNDAP (Fundo para Desenvolvimento das Atividades Portuárias), importa mercadorias em nome próprio e as repassa a terceiros.

No entendimento da Fiscalização, trata-se de importação em nome próprio seguida de venda a terceiros, o que obriga a tributação de tal resultado pelo IRPJ e pela CSLL.

O recorrente discorda e afirma que não tem qualquer lucro na operação, e que o preço da nota de venda envolve apenas o valor total da importação, acrescido de tributos e despesas incorridas. Seu rendimento é apenas um percentual do valor do financiamento concedido pelo Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo - BANDES (órgão gestor da FUNDAP).

Esclarece que firmava contratos de importação por conta de terceiros, e que, embora as notas fiscais contenham identificação de código relativo à venda, na verdade o que houve foi intermediação, ou seja, importação por conta e risco de terceiros, no caso os contratantes e reais proprietários dos produtos.

Acrescenta que a consignante (o terceiro), que é a empresa importadora das mercadorias, arca com todos os custos que direta ou indiretamente venham a incidir sobre todo o processo de importação, inclusive os de natureza tributária, obrigando-se, ainda, a antecipar em favor da consignatária (o recorrente), em cumprimento à norma estipulada em contrato firmado, todo o numerário necessário para o custeio da operação contratada.

Aduz que, na realidade, a titularidade das mercadorias importadas é do importador/consignante, sendo certo que tais empresas, chamadas fundapeanas, como é o seu caso, são meras mandatárias daquele, não obstante a declaração de importação seja feita em seu próprio nome, bem como o pagamento do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados. Assim, o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas pela empresa fundapeana, com posterior “venda” (entrega) de tais mercadorias ao verdadeiro importador, não passa de um técnica para permitir a realização do negócio-fim de transferência dos benefícios financeiros do sistema FUNDAP.

Somente no âmbito do recurso voluntário o contribuinte trouxe os contratos firmados com seus clientes (fls. 1184 e ss), e destes apenas um foi lavrado no período anterior à Instrução Normativa, em 13 de junho de 2001, sendo em tudo insuficiente para comprovar a natureza da totalidade das operações do período.

Dessa forma, entendemos que os contratos acostados ao Recurso Voluntário podem ser objeto de análise pelo Carf, no entanto, a mera análise de seus objetos não foi suficiente para o convencimento das razões alegadas pelo Recorrente.

Embora a fiscalização tenha sido feita para os períodos de 2001 a 2003, cumpre notar que, para o ano de 2003, que é o ano objeto da autuação para fins de IRPJ e CSLL, a Fiscalização reconheceu que a contabilização passou a se dar de forma correta, escriturando-se as operações como simples transferências. Contudo, as notas fiscais foram ainda emitidas com os códigos de operação de compra (CFOP 3.12) e venda (CFOP 6.12), em desacordo com o Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 7, de 13 de junho de 2002, que assim dispõe:

Art. 1º As disposições das Instruções Normativas n.º 75, de 2001, e n.º 98, de 2001, aplicam-se somente às operações em que a pessoa jurídica comercial importadora - empresa comercial importadora - atue apenas como prestadora de serviços.

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

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

I - conste como adquirente no contrato de câmbio;

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

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

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

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

Assim, apesar de terem sido acostados aos autos diversos contratos firmados em 2002 e 2003 que caracterizam devidamente a importação por conta e ordem, o simples descumprimento de condições e requisitos determinados pela autoridade fiscal, todos emitidos antes dos fatos geradores lançados, resulta na tributação de todas as operações como compra e venda.

O que se observa é que o contribuinte passou, pouco a pouco, a alterar seus procedimentos administrativos e contábeis para caracterizar as operações como importação por conta e ordem. Se no ano de 2001 e 2002 a contabilização era como compra e venda, em 2003 isso foi resolvido, persistindo apenas o problema com a emissão das notas fiscais de entrada e de saída.

Contudo, para o período de janeiro a agosto de 2001, o contribuinte não conseguiu descaracterizar a acusação fiscal de que efetuava importação em nome próprio e posterior venda, e, para o período de setembro de 2001 a dezembro de 2003, o descumprimento dos requisitos expressamente definidos pela Receita Federal são suficientes para negar seu direito.

Assim, a acusação fiscal é acurada e convincente no sentido de que o recorrente adquiria mercadorias em nome próprio e depois as revendia, enquanto a defesa se dá apenas com base em argumentos e provas fracas.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto – Relator