



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720061/2016-04
ACÓRDÃO	1102-001.829 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CST COMÉRCIO EXTERIOR S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

RECEITA FINANCEIRA. FUNDAP.

Quando as empresas comerciais exportadoras e importadoras agem por conta e ordem de terceiros como consignatárias, para fins de obter os benefícios do Fundap, deve-se cumprir os requisitos previstos na Lei estadual nº 2.508, de 22 de maio de 1970, não se considerando receita financeira.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que negava provimento. Acompanham o relator pelas conclusões os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton e Fernando Beltcher da Silva, por entenderem que os repasses contratualmente devidos aos clientes da autuada configuram despesas necessárias e, por essa única razão, improcedentes os lançamentos. Manifestou intenção de fazer declaração voto o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Designado redator ad hoc o Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho. Não participou do julgamento o Conselheiro Cassiano Romulo Soares, em virtude do voto proferido pelo Relator em sessão realizada em 22 de outubro de 2025.

Sala de Sessões, em 17 de dezembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho – Redator *ad hoc*

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Corrêa, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

¹Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da 15ª turma da DRJ Ribeirão Preto, que apurou a omissão de receita financeira decorrente da dedução de valores relativos a repasses do benefício financeiro do FUNDAP - Ano-calendário de 2012, culminando na exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

Conforme estatuto social, a recorrente é uma companhia que tem por objeto a prática de atividades de comércio exterior, operando em importação e exportação, sendo que a sua atividade empresarial predominante é a importação por conta e ordem.

Segundo depreende-se do Termo de Verificação, a Autoridade Tributária constatou a prática de infração à legislação tributária no ano-calendário de 2012, a qual consiste na indedutibilidade da parcela que a Recorrente repassava aos seus clientes, seguindo os ditames contratuais.

Neste sentido, entendeu a fiscalização que a mesma teria reduzido, indevidamente, a sua receita financeira, mediante a dedução de valores relativos a repasses do FUNDAP que foram realizados para empresas do mesmo grupo econômico (reais adquirentes das mercadorias importadas - ARCELORMITTAL BRASIL S.A e SOL COQUERIA S.A).

Em sede de impugnação, a recorrente alegou:

- (1) A Recorrente é uma empresa comercial importadora e pertence ao grupo econômico no qual a controladora é a ArcelorMittal Brasil S.A. e sua atividade preponderante é a importação por conta e ordem, que no caso os adquirentes também são empresas do mesmo grupo econômico.
- (2) Na importação por conta e ordem, uma empresa - a adquirente -, interessada em uma determinada mercadoria, contrata uma prestadora de serviços - a importadora por conta e ordem - para que esta, utilizando os recursos originários

¹ Na condição de Redator ad hoc, designado na forma do art. 58, inciso III, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, reproduzo, na íntegra, o relatório inserido pelo Relator original, Conselheiro Roney Sandro Freire Corrêa, no diretório corporativo do CARF.

da contratante, providencie, entre outros, o despacho de importação da mercadoria em nome da empresa adquirente.

(3) A Recorrente é sediada no estado do Espírito Santo e tendo em vista a atividade desenvolvida está habilitada para atuar no âmbito do FUNDAP, nos termos da Lei nº 2.508 de 05/05/1970.

(4) Quando da liquidação antecipada do benefício por meio dos Leilões FUNDAP, o contribuinte obtém um benefício financeiro mediante deságio de até 90% (dívida contraída para pagamento do ICMS na importação). Portanto, esta receita financeira advém de recurso da adquirente, tendo em vista o funcionamento da importação por conta e ordem

(5) Por esta razão, as partes vincularam em contrato o repasse de 90% sobre a receita financeira oriundo dos leilões do FUNDAP. Significa dizer que tais receitas não pertencem à Impugnante, não sendo passíveis de tributação.

(6) Ainda que assim não fosse, isto é, que se admitisse a tributação integral deste valor, surgiria uma igual e imediata despesa necessária. O repasse é essencial à atividade desenvolvida pela Impugnante, qual seja, importação por conta e ordem de terceiros (i) porque nesta modalidade de importação, todos os recursos são originários da adquirente e (ii) porque o repasse do benefício do FUNDAP é prática comum à todas as empresas que atuam como importadora e exportadora, sendo, portanto, uma necessidade de mercado. Como demonstrado este é o diferencial, o grande atrativo em se contratar uma fundapeana. É uma despesa necessária à sobrevivência destas empresas no mercado, necessária à contratação de clientes.

(7) Tendo em vista o conceito de despesa dedutível, exaustivamente exposto, e a realidade de mercado em que se encontra, torna-se claro que o repasse efetuado seria, no mínimo, uma despesa necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e usuais no tipo de operações da empresa.

(8) Em suma, o que faz com que seja atrativa a contratação de uma fundapeana, o seu real diferencial no mercado consiste justamente na exclusão do custo do ICMS do preço das mercadorias, tendo em vista o benefício financeiro concedido pelo Espírito Santo.

A DRJ, no entanto, julgou improcedente a impugnação, não acatando o pedido de perícia, por entender desnecessário, bem como concluiu ser “indefensável o pleito da impugnante para afastar os juros da multa de ofício.”

Também em sede recursal, a recorrente mencionou que existe um processo conexo, de nº 15586.720186/2014-64, cuja superveniência do acórdão nº 1301-002.006 resultou em caso idêntico ao presente, não tendo sido observado.

Neste caso, requer que se aplique o precedente, a fim de dar provimento ao presente Recurso Voluntário, extinguindo-se integralmente os débitos autuados em desfavor do contribuinte.

Quanto ao aspecto meritório, a recorrente alega que a acusação fiscal não analisou o negócio jurídico praticado, cuja realidade do mercado em que se encontra, assim como a essência e titularidade da receita auferida, leva a uma injusta autuação fiscal.

Segundo a recorrente:

“Os valores que foram repassados às adquirentes, mediante contrato, referente ao benefício FUNDAP, ao contrário do exposto pela fiscalização, não tratam de mera liberalidade, mas sim de uma prática de mercado, de uma receita que não lhe pertence ou, se não isso, de uma despesa imprescindível para auferir a receita tributável, levando ao mesmo resultado de não tributação de tal valor na Impugnante e sim nas reais beneficiárias.

Como dito, a CST Comércio Exterior (Recorrente) fazia parte de um grupo econômico no qual a sociedade controladora é a ArcelorMittal Brasil S.A.

Este grupo era então composto ainda por outras companhias, como é o caso da Sol Coqueria Tubarão S.A.

Como em qualquer grupo empresarial, a existência de diversas empresas tem como principal finalidade a segregação das atividades com o objetivo de aperfeiçoar a produção e, com isso, melhor exercer o objeto social.

No presente caso, a CST Comércio Exterior foi criada com a FINALIDADE de atuar como empresa comercial importadora (ECE), sendo sua atividade preponderante a importação por conta e ordem. Portanto, a Impugnante tem como objeto social a prática de atos de importação e exportação, mas – como se verá a seguir – foi criada para fazer jus ao benefício fiscal estadual, lícito e constitucional, por isso, sua existência no Estado do Espírito Santo.

Ou seja: as sociedades empresárias buscam no mercado empresas comerciais importadoras para intermediar o processo de importação. Contudo, o grupo ArcelorMittal constituiu uma sociedade para atuar desta forma. E constituiu tal empresa no Estado do Espírito Santo, onde estão localizadas as reais adquirentes, para que pudessem usufruir dos benefícios do FUNDAP.

Portanto, eis uma primeira premissa: a ArcelorMittal constituiu uma empresa comercial exportadora para realizar as funções de importar por conta e ordem, o que poderia ter feito com qualquer empresa do mercado.

É preciso frisar que as sociedades comerciais importadoras e trading companies atuam como intermediárias na representação e comercialização de produtos entre Brasil e outros países. Essas empresas proporcionam um grande fomento na área de comércio exterior, tanto no que se diz respeito aos trâmites legais de

exportação e importação, quanto no estudo de mercados, viabilidade econômica e inserção de produtos de interesse para os mais variados mercados.

Esta é a segunda premissa: a Recorrente é uma sociedade comercial importadora sediada no estado do Espírito Santo.

Assim, no período autuado, a Recorrente e as sociedades ArcelorMittal Brasil e Sol Coqueria firmaram contrato de prestação do serviço denominado “importação por conta e ordem” (doc. 05 da impugnação), espécie contratual cuja disciplina foi introduzida na ordem jurídica brasileira pela Medida Provisória nº 2.158-35 e minudenciada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247/2002.

(...)

À Comercial Exportadora resta a cobrança apenas dos serviços prestados ao adquirente, não podendo auferir lucros com a operação comercial de importação.

Do mesmo modo, a comercial importadora encarrega-se de realizar todos os procedimentos de importação – do ponto de vista comercial e do ponto de vista fiscal - recolher os encargos tributários devidos ao Estado do Espírito Santo, armazenar as mercadorias importadas, promover integralmente a logística da operação em território nacional e, posteriormente, repassar tais mercadorias para as contratantes, mediante a emissão de documentos fiscais idôneos, com os tributos destacados.

Posteriormente, aportadas as mercadorias no Espírito Santo, a importadora (CST Comércio Exterior) promove o desembaraço aduaneiro, recolhendo o ICMS-importação devido àquele Estado, de modo a satisfazer a condição fixada pelo Fisco alfandegário estadual para a liberação dos bens importados.

O total do valor referente à mercadoria importada incluindo os tributos incidentes é suportado pelos reais adquirentes (no caso, ArcelorMittal Brasil S/A e Sol Coqueria S/A). Estes valores são repassados à comercial importadora que serve apenas como uma intermediadora na operação. O que a recorrente efetivamente recebe em contrapartida, na importação por conta e ordem, é o valor do serviço prestado.

Em outro momento, a fiscalização concluiu que “os repasses registrados e efetuados pelo contribuinte não podem ser válidos para efeitos tributários, uma vez que, repassando parte do benefício financeiro, transferiu receita financeira para outra empresa, reduzindo indevidamente o lucro tributável do contribuinte (...)”.

Aqui, a recorrente suscita o direito a proceder ao repasse do ICMS desembolsado pelas reais adquirentes, de modo que os valores glosados são receitas tributáveis ou, quando muito, despesas necessárias, o que leva a um mesmo resultado, haja vista que é intrínseca à própria atividade.

Acrescenta ainda, que as entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras de serviço, não integram seu patrimônio e, por consequência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva.

Reafirmam que os adquirentes arcam com o valor integral da importação, inclusive do ICMS, de modo que, em se havendo um benefício em relação aos tributos pagos, o correto é o reembolso integral do todo o valor adiantado. Somente as receitas que correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional passam a integrar o patrimônio de quem a recebe.

Como a operação é na modalidade de “importação por conta e ordem”, onde essa promove (Importadora) em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra (Adquirente) e é essa a responsável financeira dos tributos;

Como a operação também é amparada pelo Sistema FUNDAP, que através dos leilões, gera uma receita financeira para a Importadora, as partes vincularam em contrato o repasse de 90% sobre a receita financeira oriundo dos leilões do FUNDAP, restando os outros 10% como remuneração pelos serviços prestados pela recorrente.

Ademais, explica que, contabilmente, a importadora por conta e ordem retém o equivalente a 10% do valor restituído e estes 10% configuram como receita financeira garantindo a remuneração do serviço prestado.

Alega também, que na importação por conta e ordem, quem paga o ICMS é o adquirente (Acesita e Sol Coqueria), de modo que o retorno financeiro tem que ser dele também e nele é devidamente tributado.

Na realidade, sustenta que este repasse nada mais é do que uma devolução parcial dos valores já adiantados pela adquirente na importação por conta e ordem.

Por fim, alega que inexistente previsão legal para incidência dos juros de mora e a obrigação principal decorre de ato lícito.

Ao final, requer que sejam integralmente analisadas as razões de decidir do Acórdão nº 1301-002.006 - proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do CARF nos autos do processo 15586720186/2014-64, para que ao final seja dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário.

E, caso seja mantida a exigência, que seja afastada a exigência de possíveis juros de mora imputados sobre a multa de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho – Relator ad hoc²

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme consta da tela extraída do e-CAC, a intimação eletrônica foi enviada à caixa postal do contribuinte no dia **07.05.2018**, ocorrendo a primeira leitura na mesma data (segunda-feira).

Desta forma, é tempestivo o presente Recurso Voluntário protocolado em **04.06.2018**, já que o prazo legal de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235/72 se encerra em **06.06.2018**, quarta-feira.

PRELIMINARES

Preliminarmente, em sede recursal, a recorrente mencionou que existe um processo conexo ao de nº 15586.720186/2014-64, o qual alega que deve ser adotado como caso idêntico ao presente.

No entanto, embora o caso seja análogo, há de se observar que os elementos probatórios para a revisão de cada lançamento de ofício nele constituído, não vincula essa turma aos pressupostos e fundamentos adotados por outra turma.

Ainda que dois processos possuam idêntica causa de pedir, envolvendo a revisão de dois atos administrativos fundados nos mesmos motivos (pressupostos de fato e de direito idênticos), com mesmas motivações, eles poderiam culminar em conclusões/decisões opostas, por terem sido formalizados em processos diferentes, não necessariamente vinculando uma decisão de outra turma a esta.

Ademais, quanto ao pleito de diligenciar outras empresas que operam com o FUNDAP, tal procedimento se faz desnecessário, pois todos os elementos que se revelam indispensáveis para elucidar pontos obscuros que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa estão nos autos e são suficientes para formar a convicção do julgador. Assim, indefiro o pedido de diligência, com fulcro na Súmula Carf nº 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

MÉRITO

Quanto ao aspecto meritório, a questão central no presente processo diz respeito à inclusão ou não no resultado do exercício dos valores auferidos em operações com terceiros, cujo contribuinte o classifica como importação de mercadorias por conta e ordem.

² Na condição de Redator ad hoc, designado na forma do art. 58, inciso III, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, reproduzo, na íntegra, o relatório inserido pelo Relator original, Conselheiro Roney Sandro Freire Corrêa, no diretório corporativo do CARF.

De acordo com a recorrente, a empresa com sede no Estado do Espírito Santo, participante do Sistema FUNDAP, é uma trading company que, além de suas operações por conta própria, executa, também, operações de importação por conta e ordem de terceiros.

A CST Comércio Exterior, doravante denominada recorrente, faz parte de um grupo econômico no qual a sociedade controladora é a ArcelorMittal Brasil S.A. Este grupo é composto ainda por outras companhias, como é o caso da Sol Coqueria Tubarão S.A.

Como se depreende do feito, a CST Comércio Exterior foi criada com a finalidade de atuar como empresa comercial importadora (ECE), sendo sua atividade preponderante a importação por conta e ordem, de modo que tem como objeto social a prática de atos de importação e exportação, criada para fazer jus ao benefício fiscal estadual, lícito e constitucional, por isso, sua existência justificada no Estado do Espírito Santo.

Ou seja, a recorrente é uma sociedade comercial importadora, situada em um único grupo econômico, sediada no estado do Espírito Santo, conforme depreende-se do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica:

 REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA			
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 39.281.696/0001-07 MATRIZ		COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	
		DATA DE ABERTURA 14/12/1992	
NOME EMPRESARIAL CST COMERCIO EXTERIOR SA			
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 46.93-1-00 - Comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuários			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 64.63-8-00 - Outras sociedades de participação, exceto holdings			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 205-4 - SOCIEDADE ANONIMA FECHADA			
LOGRADOURO AV BRIGADEIRO EDUARDO GOMES 526		NÚMERO 526	COMPLEMENTO
CEP 29.160-904	BAIRRO/DISTRITO SAO DIOGO II	MUNICÍPIO SERRA	UF ES
ENDEREÇO ELETRÔNICO HENRIQUE.PAIVA@ARCELORMITTAL.COM.BR		TELEFONE (27) 3223-0669 / (27) 3348-1524	
ENTE FEDERATIVO RESPONSÁVEL (EFR) *****			
SITUAÇÃO CADASTRAL ATIVA		DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL 03/11/2005	
MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL			
SITUAÇÃO ESPECIAL *****		DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL *****	

No período em tela, as sociedades ArcelorMittal Brasil e Sol Coqueria firmaram contrato de prestação do serviço com a recorrente, de modo que essa pudesse realizar às suas importações por conta e ordem:

INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS E OUTRAS AVENÇAS.

As partes a seguir nomeadas e qualificadas e no final assinadas, formalizam este INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS E OUTRAS AVENÇAS ("Contrato"), que se regerá pelas cláusulas e condições aqui estabelecidas.

IMPORTADOR: CST COMÉRCIO EXTERIOR S/A - COMEX, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob n.º 39.281.696/0001-07, estabelecida à Av. Jerônimo Monteiro, 1000 – salas 517/519 – Centro – Vitória – ES, doravante denominada simplesmente "IMPORTADOR";

E
ADQUIRENTE: ARCELORMITTAL BRASIL S/A, empresa com sede à Av. Carandá, 1115- Bairro Funcionários- Belo Horizonte- MG- CEP-30130-915, inscrita no CNPJ sob 17.469.701/0001-77, doravante denominada simplesmente "ADQUIRENTE", em conjunto denominadas "Partes", declaram que, neste ato, estão representadas em conformidade com os respectivos atos constitutivos, pelos signatários ao final mencionados, e reciprocamente se outorgam e obrigam nos termos das cláusulas e condições seguintes:

INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS E OUTRAS AVENÇAS.

As partes a seguir nomeadas e qualificadas e no final assinadas, formalizam este INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS E OUTRAS AVENÇAS ("Contrato"), que se regerá pelas cláusulas e condições aqui estabelecidas.

IMPORTADOR: CST COMÉRCIO EXTERIOR S/A, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob n.º 39.281.696/0001-07, estabelecida à Av. Jerônimo Monteiro, 1000 – salas 517/519 – Centro – Vitória – ES, doravante denominada simplesmente "IMPORTADOR";

e
ADQUIRENTE: SOL COQUERIA TUBARÃO, empresa com sede à Av. Brigadeiro Eduardo Gomes, 930 (parte) - Jardim Limoeiro - Serra - ES - 29163-970, inscrita no CNPJ sob 05.849.380/0001-57, doravante denominada simplesmente "ADQUIRENTE", em conjunto denominadas "Partes", declaram que, neste ato, estão representadas em conformidade com os respectivos atos constitutivos, pelos signatários ao final mencionados, e reciprocamente se outorgam e obrigam nos termos das cláusulas e condições seguintes:

Os arts. 12 e 86 a 88 da IN/SRF 247/2002 atribuem que, no caso de importação por conta e ordem, todos os custos adiantados ou arcados pelo adquirente, assim como os documentos já emitidos de antemão, são em nome da adquirente:

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

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

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

§ 1º Para os efeitos deste artigo:

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

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

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

Art. 86. O disposto no art. 12 aplica-se, exclusivamente, às operações de importação que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

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

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

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

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

§ 2º A importação e a saída, do estabelecimento importador, de mercadorias em desacordo com o disposto neste artigo caracterizam compra e venda, sujeita à incidência das contribuições com base no valor da operação.

Ou seja, a intermediadora (recorrente), resta a cobrança apenas dos serviços prestados ao adquirente, não podendo auferir lucros com a operação comercial de importação, devendo realizar todos os procedimentos de importação e, do ponto de vista fiscal, recolher os encargos tributários devidos ao Estado do Espírito Santo, armazenar as mercadorias importadas, promover integralmente a logística da operação em território nacional e, posteriormente, repassar tais mercadorias para as contratantes, mediante a emissão de documentos fiscais idôneos, com os tributos destacados.

Ao final, os valores são repassados à comercial importadora que serve apenas como uma intermediadora na operação. O que a CST COMÉRCIO EXTERIOR, efetivamente, recebe em contrapartida na importação por conta e ordem, é o valor do serviço prestado.

Dito isso, vale repisar que o FUNDAP vigora desde 1970 no Espírito Santo, contemplando sociedades empresárias tradings nele instaladas, que realizem importações pelo Porto de Vitória, mediante contratação de operações de crédito perante o Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo (BANDES) (art.2º, Lei estadual nº 2.508, de 22 de maio de 1970).

A intenção é atrair ao Espírito Santo, importadores e não importadores por conta e ordem, pois os benefícios devem a elas serem de alguma forma convertidos, senão perderiam totalmente seu sentido.

O Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP) é um fundo que acaba por conceder benefícios fiscais, na forma de financiamento de longo prazo do ICMS vinculado ao comércio exterior, e, portanto, em última análise, retira recursos da coletividade para os concedê-los a particulares, óbvio sobre determinadas condições, conforme dispõe o artigo 1º da Lei nº 2.508/1970 e o artigo 2º, da Lei 2.592/1971:

Art. 1º Fica o Poder Executivo autorizado a criar, junto ao Conselho de Desenvolvimento Econômico do Estado (CODEC), um fundo especial denominado Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP), cujos recursos serão destinados a promover o incremento das exportações e importações através do Porto de Vitória.

.....

Art. 2º Os financiamentos pelo FUNDAP serão destinados, às empresas que tenham sede no Estado do Espírito Santo.

Neste caso, o módus operandi de toda operação realizada na modalidade importação por conta e ordem vinculada ao FUNDAP, consiste em internalizar no país o bem

importado, que entra no estabelecimento do importador, por meio do desembaraço realizado no Estado do Espírito Santo, com o ICMS a ser recolhido no 26º (vigésimo sexto) dia do mês seguinte ao do fato gerador.

Assim, transcorrido o prazo e o recolhimento, o BANDES financia 8% do valor de venda dos bens (aproximadamente 67% do ICMS recolhido), considerando as saídas efetuadas à alíquota de 12%.

Devido ao caráter personalíssimo, estabelecido pela Lei nº 2.508/70, se faz necessário, portanto, que a empresa beneficiária se desenvolva e se mantenha operando no Estado concesso do benefício e não apenas, seja mera repassadora desses valores em favor de outra empresa.

Neste caso, embora a ArcelorMittal tenha sede no Estado do Espírito Santo, algumas importações por conta e ordem, se deram para outras empresas do Grupo, que, diga-se de passagem, possui unidades nos municípios de Serra e Cariacica. O que se discute é a possibilidade de o benefício ter sido concedido a recorrente e transferido ou o inverso.

Vejam, a cláusula quarta do contrato menciona que há possibilidade de repasse da receita financeira, decorrente do deságio na liquidação do financiamento do FUNDAP por parte da empresa que presta serviço de importação por conta e ordem de terceiros:

CLÁUSULA QUARTA: Do repasse concedido ao "ADQUIRENTE" pelo "IMPORTADOR"

4.1. O "IMPORTADOR" está devidamente cadastrado no sistema Fundap, junto ao Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo S.A. ("BANDES"), e por este fato faz jus aos benefícios financeiros previstos na regulamentação deste sistema, e, mediante este instrumento concorda em repassar parte deste benefício, conforme definido abaixo, ao "ADQUIRENTE", obedecidas as condições previstas neste instrumento.

4.2. O valor do repasse previsto nesta cláusula, será equivalente a 90% (noventa) por cento do valor recebido do BANDES a título de financiamento do ICMS destacado nas Notas Fiscais de Saída emitidas pelo "IMPORTADOR" ao "ADQUIRENTE";

Ou seja, os deságios concedidos foram à CST Comércio Exterior, e não extensiva ao grupo econômico, podendo também ser observado no contrato, que aponta o real adquirente a empresa ArcelorMittal Brasil.

Observa-se que o FUNDAP celebra contratos com empresas sediadas no estado do Espírito Santo, concedendo descontos pela antecipação do pagamento das obrigações a estas empresas.

Neste caso, ao atuar como importador por conta e ordem de terceiros, a recorrente repassou, parcialmente, o benefício financeiro do sistema FUNDAP para seu cliente, mediante apresentação de nota de crédito, conforme consignado pelo próprio, nos seguintes termos:

"as partes vincularam em contrato o repasse de 90% sobre a receita financeira oriunda dos leilões do Fundap". Tais repasses foram registrados mediante lançamentos a débito na mesma conta 0003502016 – DESÁGIO FINAN-FUNDAP."

Tal fato, incontroverso, fez com que o contribuinte diminuísse o saldo credor da conta ao final do exercício de 2012, transportando para a apuração do resultado uma receita financeira menor que a receita financeira total obtida com o financiamento FUNDAP.

Consequentemente, isso levou o somatório dos repasses parciais, deixando de compor a receita financeira total obtida com os deságios do financiamento FUNDAP, configurando assim, como omissão de receita.

Não obstante, por ser mera intermediária, não auferiu receitas decorrente da alienação interna ao encomendante, restando, portanto, apenas e tão somente, os benefícios financeiros oriundos do programa FUNDAP, o que não pode ser caracterizado como receita.

A Nota Cosit nº 163/2001, em resposta a consulta formulada pela Secretaria da Fazenda do Espírito Santo, em prol das operações FUNDAP, chancelada pelo Parecer PGFN/CAT nº 1316/01, destaco, anteriores à edição da MP 2158-35/01, esclarece, de forma peremptória, que a nota fiscal de transferência emitida numa operação por conta e ordem de terceiros não é faturamento.

Por ser mera intermediária, a CST Comércio Exterior não auferiu receitas decorrente da venda interna ao real adquirente, restando como remuneração pelos serviços prestados, tão somente, os benefícios financeiros oriundos do programa FUNDAP, configurando, assim, esse ingresso como entrada de recursos e não receita.

Em outro ponto, a Lei nº 7.491 de 2003, que instituiu o “Leilão Fundap”, meio do qual as dívidas das empresas fundapeanas são levadas a leilão, periodicamente, objeto de oferta pública. Por meio desse mecanismo, as empresas fundapeanas podem liquidar antecipadamente seus contratos de financiamento, desde que seja através de pagamento em moeda corrente do país de, no mínimo, 10% (dez por cento) dos saldos devedores dos contratos existentes na data da liquidação (deságio de 90% sobre o custo do ICMS financiado).

Assim, deve-se registrar, que não há impedimento legal a essa prática nos leilões dos contratos de financiamento relativos ao FUNDAP.

Por fim, a recorrente assume que, se os valores repassados por ela aos contratantes deveriam ser imediatamente excluídos como despesa operacional, nos termos do art. 299 do RIR/99.

Como citado alhures, os valores que são repassados à comercial importadora, que serve apenas como uma intermediadora na operação, nesse caso, na importação por conta e ordem denotam uma despesa operacional, conforme assim estabelecido:

3.2. A nota fiscal de saída emitida pelo "IMPORTADOR" para remessa das mercadorias ao "ADQUIRENTE", será composta pela soma dos itens a seguir relacionados:

3.2.1. o resultado da soma dos valores destacados na Declaração de Importação ("D.I."), tais como, FOB, Frete Internacional e Seguro, convertidos em moeda nacional pela taxa aplicada na respectiva "D.I.";

3.2.2. o valor do Imposto de Importação ("II") destacado na "D.I.", efetivamente pago no desembaraço aduaneiro;

3.2.3. os valores da Contribuição para os Programas de Integração Social ("PIS") e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social ("COFINS"), efetivamente pagos na data do registro da "DI".

3.2.4. o resultado da soma das despesas incorridas por ocasião da nacionalização das mercadorias, tais como, honorários do despachante, armazenagem, taxas portuárias, adicional de Marinha Mercante e outras que se façam necessárias.

3.2.5. o valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ("ICMS") destacado na nota fiscal de saída emitida pelo "IMPORTADOR" ao "ADQUIRENTE", em conformidade com este instrumento.

3.2.6. o valor pela prestação dos serviços executados em favor da "ADQUIRENTE".

Como despesas, devem ser tratados em razão pela qual se submetem aos requisitos legais, sobretudo no tocante ao critério da necessidade, previsto no art. 47 da Lei nº 4.506/1964, que assim dispõe:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Tem-se, no entanto, que às operações de importação por conta e ordem, a CST Comércio Exterior se apresenta como prestadora de serviço e fica responsável por todos os serviços elencados no contrato, cuja transferência se dá, tanto pela nota fiscal, quanto pelo contrato.

Analisando tais despesas, não há como negar a sua necessidade, usualidade ou normalidade, uma vez que se trata de prática comum no mercado de quem opera no comércio exterior, não caracterizando-as como mera liberalidade.

Desta forma, ao definir a rotina estabelecida pelo mercado em decorrência dos próprios benefícios e propósitos do FUNDAP, entendo que são necessárias, usuais e normais, conforme dispõe o art. 299 do RIR/99.

Noutro giro, quanto a solicitação da não incidência de juros moratórios sobre as multas temos a esclarecer que na lavratura do auto de infração não há incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, a taxa SELIC é acumulada na forma de juros simples e incide apenas sobre o imposto ou contribuição.

De acordo com o artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e, nos termos do artigo 113, parágrafo 1º do CTN, esta somente surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo.

Não há que se falar que, de acordo com o artigo 113, parágrafo 1º do CTN, a multa de ofício também faria parte da obrigação principal, uma vez que, primeiro, (i) referida norma trata das obrigações acessórias, ou seja, as decorrentes do não cumprimento de obrigações de fazer e (ii) já é unânime na doutrina e jurisprudência pátria que a penalidade pecuniária não se confunde com a obrigação principal, pois é decorrente de uma sanção pelo não pagamento do tributo (vide artigo 3º do CTN).

Por outro lado, o artigo 161 do CTN prevê que o crédito não pago, é acrescido de juros de mora, in verbis:

Artigo 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

É evidente que a palavra “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN se refere apenas aos tributos devidos, caso contrário, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se:

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Ora, dos artigos 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo.

Vale transcrever os dispositivos:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Além disso, o CTN claramente permite a aplicação de juros sobre "crédito", conceito no qual se insere a multa de ofício. O artigo 161, caput, do Código, estabelece a incidência de juros de mora sobre o "crédito não integralmente pago no vencimento", dispondo o seguinte:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das

penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do artigo 3º do CTN: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os artigos 113, § 1º, e 139, que a penalidade pecuniária é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiando-se de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.

Adotando estas premissas, o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa também concluiu no voto condutor do Acórdão nº 2201-01.630, que, se o artigo 113 do CTN incorpora à obrigação principal, o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e o artigo 139 do CTN estipula que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, é evidente que a penalidade pecuniária integra o conceito de crédito tributário. Em acréscimo, o Conselheiro assim expõe:

Nesse mesmo sentido, no art. 142, que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito tributário, ao se referir a "crédito" no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo.

Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.

Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão "o crédito não integralmente pago" possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.

Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensejaria, penso que tal imperfeição de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.

É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual “a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”.

Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é parte do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse texto a prescrição de que a penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.

[...] Não é preciso grande esforço de interpretação, portanto, para se concluir que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação que harmoniza os diversos dispositivos do CTN, ao contrário da tese oposta. Acrescente-se, supletivamente, que, como se verá com detalhes mais adiante, a legislação ordinária de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.

Concluo, assim, no sentido de que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício. Porém, conforme disposto no seu parágrafo primeiro, esses deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

Corroborando o entendimento de que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis, em 1/9/2009, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, assim decidiu, nos autos do Recurso Especial nº 1.129.990/PR, sob a condução do Ministro Castro Meira:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA.

INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

Analisou-se, no caso, norma estadual questionada sob o argumento de que a multa por inadimplemento de ICMS não integraria o crédito tributário. Interpretando o artigo 161 do CTN em conjunto com os artigos 113 e 139 do CTN, o Ministro concluiu que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis e, tendo em conta que o artigo 161 do CTN, ao se referir ao crédito, está tratando de crédito tributário, concluiu que referido dispositivo autoriza a exigência de juros de mora sobre multas.

Este foi, aliás, o entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, como se vê no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688/PR, de 4/12/2012, Relator Min. Benedito Gonçalves:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL.

MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.
1.

Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel.

Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido.

Vale destacar o seguinte trecho da decisão:

Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: "... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento."

Como se viu, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício decorre da lei.

Por fim, conforme o antes transcrito § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a taxa aplicável aos débitos de que aqui se trata, aí incluídos, como se viu, os decorrentes da aplicação de multa de ofício, é aquela "a que se refere o § 3º do art. 5º", qual seja a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia -Selic. Veja-se:

Art. 5º (...)

§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

DISPOSITIVO

Diante de todo o exposto, voto no sentido de conhecer e admitir o Recurso Voluntário, e quanto ao mérito, DAR-LHE integral provimento.³

Assinado Digitalmente⁴

Gabriel Campelo de Carvalho

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

Peço vênia para divergir quanto à conclusão final do relator, que votou por dar provimento ao recurso voluntário.

Nas preliminares, concordo que eventual conexão entre os litígios não obriga que a atual Turma siga o decidido por outra Turma que se tenha debruçado sobre fatos de outro ano calendário. Também concordo com a conclusão do relator quanto à negativa do pleito de diligenciar e a incidência de juros sobre multa de ofício.

Mas, discordo do relator quando conclui pela “possibilidade de o benefício ter sido concedido a recorrente e transferido” porque, e considerando as demais particularidades do caso, “a cláusula quarta do contrato menciona que há possibilidade de repasse da receita financeira, decorrente do deságio na liquidação do financiamento do FUNDAP por parte da empresa que presta serviço de importação por conta e ordem de terceiros”.

O artigo 1º da Lei nº 2.508/1970 e o artigo 2º, da Lei 2.592/1971 esclarecem o caráter personalíssimo do benefício, o propósito e a destinação do Fundo:

Art. 1º Fica o Poder Executivo autorizado a criar, junto ao Conselho de Desenvolvimento Econômico do Estado (CODEC), um fundo especial denominado Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP), cujos recursos serão destinados a promover o incremento das exportações e importações através do Porto de Vitória.

³ Encerrada a reprodução do voto do Relator original, o Conselheiro Roney Sandro Freire Corrêa.

⁴ A assinatura digital imputada ao Redator *ad hoc* decorre de mera formalidade processual, não refletindo, necessariamente, na adesão deste à compreensão do Relator.

.....

Art. 2º Os financiamentos pelo FUNDAP serão destinados, às empresas que tenham sede no Estado do Espírito Santo.

Como relatado, a CST Comércio Exterior foi criada com a finalidade de atuar como empresa comercial importadora (ECE), sendo sua atividade preponderante a importação por conta e ordem, de modo que tem como objeto social a prática de atos de importação e exportação. Foi criada para fazer jus ao benefício fiscal estadual, por isso, sua existência justificada no Estado do Espírito Santo.

Entendo não haver controvérsia de que o contribuinte do ICMS, pelo menos ao ICMS abarcado pelo benefício estadual, é a empresa importadora (Recorrente), mesmo que seja uma importação por conta e ordem de terceiro. Não faria o menor sentido o sujeito ativo deferir uma isenção para um sujeito passivo que ele (o sujeito ativo) não reconhecesse como contribuinte. A possível distinção (benefício auferido por importadora por conta própria e benefício auferido por importadora por conta e ordem de terceiro) ou a transferência do benefício da importadora de direito para adquirente de fato poderia ser previsto pelo Poder legislativo estadual, mas não o foi.

Talvez, como especula o relator, “a intenção é atrair ao Espírito Santo, importadores e não importadores por conta e ordem”. Por isso, então, não interessaria ao legislador estadual abrir a exceção sugerida a esta espécie de importador (por conta e ordem de terceiro) para conceder o benefício fiscal diretamente ao adquirente final, que poderia nem ser domiciliado no Estado do Espírito Santo.

Se porventura a incidência do ICMS recaísse no adquirente de fato (Arcelomital), o benefício também incidiria diretamente em seu nome, e não se estaria falando nestes autos de transferência de benefício.

Não é tarefa fácil definir quem é o sujeito passivo do ICMS nestes casos, e nem o sujeito ativo. Vide litígios que redundaram na decisão no Recurso Extraordinário com Agravo nº 665134 (ARE 665134), em que o STF fixou, por unanimidade, a seguinte tese de Repercussão Geral (tema 520):

“O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio”.

Ou seja, ao interpretar a decisão, no caso concreto, para o ano calendário 2014, poder-se-ia defender que não seria sequer o Estado do Espírito Santo o sujeito ativo. Mas, sim, o Estado de Minas Gerais, sede da Arcelomital (destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria).

Poder-se-ia também defender que, pelo menos nas operações em que funciona como importadora por conta e ordem de terceiro (e independente de o adquirente ser

domiciliado em outro estado), a Recorrente fosse a contribuinte do ICMS na importação. Isto porque no primeiro momento da operação, a importação da mercadoria é realizada em nome da trading company (Recorrente), já que esta é a responsável pelo despacho aduaneiro e o cumprimento das demais obrigações acessórias. E a Lei Kandir (LC nº 87/1996) dispõe, em seu artigo 12, que se considera ocorrido o fato gerador do ICMS quando ocorre o desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior, sendo esse o momento em que nasce a obrigação de pagamento do tributo. Mesmo que “arcado” por terceiro.

Mas, entendo que não cabe e nem é necessário empreendermos este mister interpretativo.

De fato, o benefício foi concedido pessoalmente à Recorrente pelo Estado do Espírito Santo ao ICMS devido por esta, se devido e quando devido, claro. Caracteriza-se como uma receita financeira (e não uma despesa operacional) da Recorrente. E pelo princípio da entidade, a receita da Recorrente não pode simplesmente ser transferida para entidade diversa. Pela dicção do art. 123, do Código Tributário Nacional (CTN), as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias. Veja-se que o percentual do repasse (90% de 100%) foi arbitrado pelas partes, apesar de o benefício ter sido integralmente concedido à Recorrente. Ou seja, conforme o TVF, mediante repasses parciais do benefício financeiro, o contribuinte, contrariando o CTN, modificou o sujeito passivo em relação à receita financeira auferida, e transferiu parte da receita para outra empresa, imputando a esta o dever de registrá-la e apurar os tributos devidos (IRPJ e CSLL).

A própria análise do dispositivo legal isentivo deixa claro o caráter pessoal do benefício. Neste sentido a DRJ:

O FUNDAP, Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias, é um fundo que acaba por conceder benefícios fiscais, na forma de financiamento de longo prazo do ICMS vinculado ao comércio exterior, portanto em última análise retira recursos da coletividade para os concedê-los a particulares, óbvio sobre determinadas condições.

Condições estas que devem ser verificadas de maneira bem restritivas, observando as limitações e condicionantes que são impostas ao particular, portanto não deve caber afrouxamentos nem tampouco maneirismos legais para o encaixe da vontade do particular em detrimento da coletividade.

O FUNDAP celebra contratos de empréstimos com empresas sediadas no estado do Espírito Santo, concedendo descontos pela antecipação do pagamento das obrigações a estas empresas.

No caso em questão, é trazido o argumento que a impugnante faz parte do grupo econômico ArcelorMittal Brasil S/A, argumento pouco relevante uma vez que segundo o princípio contábil da entidade, nos termos da Resolução CFC nº 750-93, a impugnante tem vida própria:

Princípio da entidade - conceito O princípio da entidade reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, ou seja, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.

Segundo esse princípio, o patrimônio da empresa (entidade) não se confunde com o dos seus sócios ou proprietários.

Portanto, a Contabilidade da empresa registra somente os atos e os fatos ocorridos que se refiram ao patrimônio da empresa, e não os relacionados com o patrimônio particular de seus sócios.

Na prática, comprova-se a eficácia do princípio da entidade pelo fato de que a empresa apresenta sua declaração de Imposto de Renda e seus sócios apresentam, cada um, sua própria declaração.

Por óbvio, nada impede a consolidação contábil-financeira do grupo ao final do exercício financeiro.

Assim a impugnante é um ente apartado do seu grupo econômico, tendo seu patrimônio próprio com seus direitos e obrigações e suas peculiaridades, sendo uma delas a localização no Estado do Espírito Santo o que lhe permite operar com o FUNDAP, tendo portanto obrigações e direitos perante este fundo. Os deságios concedidos foram concedidos a CST não ao seu grupo econômico, a relação é personalíssima.

Conforme dispõe o artigo 1º da Lei nº 2.508/1970 e o artigo 2º, da Lei 2.592/1971, ambas relativas ao FUNDAP, esclarecem o propósito e a destinação do Fundo:

Art. 1º Fica o Poder Executivo autorizado a criar, junto ao Conselho de Desenvolvimento Econômico do Estado (CODEC), um fundo especial denominado Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP), cujos recursos serão destinados a promover o incremento das exportações e importações através do Porto de Vitória.

.....

Art. 2º Os financiamentos pelo FUNDAP serão destinados, às empresas que tenham sede no Estado do Espírito Santo.

(grifos não constam do original).

Portanto, assiste razão a autoridade tributária.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 1102-001.829 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15586.720061/2016-04

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

DOCUMENTO VALIDADO