



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

Processo nº 15586.720186/2014-64
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-002.006 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de maio de 2016
Matéria RECEITAS FINANCEIRAS/DESÁGIO
Recorrente CST COMÉRCIO EXTERIOR S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

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 considerar receita financeira aquela objeto de remuneração pelos serviços prestados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros deste colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

Relatório

Versa o presente processo sobre os Autos de Infração de fls. 546-567, relativos ao IRPJ e CSLL, anos-calendário 2009, 2010 e 2011, com crédito total apurado no valor de R\$ 174.502.430,42, incluindo o principal, a multa de ofício (75%) e os juros de mora, atualizados até 04/2014.

De acordo com os fatos narrados pela autoridade lançadora, o sujeito passivo incorreu na seguinte infração: Omissão de receita financeira.

Para justificar a exação a autoridade lançadora assevera:

- ☐ O contribuinte obteve receita financeira, decorrente do resgate antecipado, e com deságio, do financiamento de longo prazo do ICMS, concedido pelo sistema Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias – FUNDAP;
- ☐ Esta receita financeira foi contabilizada pelo contribuinte mediante lançamentos a crédito na conta 0003502016 – DESÁGIO FINAN-FUNDAP;
- ☐ O contribuinte, que atua como importador por conta e ordem de terceiros, repassou parcialmente o benefício financeiro do sistema FUNDAP para seu cliente, mediante a apresentação de nota de crédito;
- ☐ A operação foi acordada meio de contrato que previa o repasse de 90% sobre a receita financeira oriunda dos leilões do FUNDAP;
- ☐ Tais repasses foram considerados pelo contribuinte como despesa financeira, mediante lançamentos a débito na mesma conta 0003502016 – DESÁGIO FINAN-FUNDAP;
- ☐ As despesas financeiras consideradas pelo contribuinte, relativas aos repasses parciais do benefício do FUNDAP não se enquadram no conceito de despesas operacionais, suscetíveis de dedutibilidade na determinação do lucro real (art. 299, RIR/99);
- ☐ 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 (art. 123, CTN);
- ☐ Mediante os repasses parciais do benefício financeiro, o contribuinte, contrariando o CTN, modificou o sujeito passivo em relação à receita financeira auferida, ou seja, transferiu parte da receita para outra empresa, imputando a esta o dever de registrá-la e assim apurar os tributos devidos;
- ☐ O somatório dos repasses parciais ao final de cada período fiscalizado (2009, 2010 e 2011) correspondem aos valores de receita financeira que deixaram de compor a receita financeira total obtida com os deságios do financiamento FUNDAP, caracterizando assim a omissão de receita financeira na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento em 30/04/2014 (fls. 570) e apresentou sua impugnação em 02/06/2014 (fls. 574-594), na qual alegou em síntese que:

☐ Faz parte de um grupo econômico no qual a sociedade controladora é a ArcelorMittal Brasil S.A. (Grupo ArcelorMittal);

☐ Foi criada com a finalidade de atuar como comercial importadora e exportadora dentro do grupo empresarial, e como tal usufruir de benefício fiscal do FUNDAP;

☐ No período autuado, firmou contrato de prestação de serviços com as coligadas ArcelorMittal Brasil e Sol Coqueria, relativos a importação por conta e ordem, regulamentada pelos arts. 12, 86 a 88 da IN SRF nº 247/2002;

☐ O desenho, representado na Figura 1, ilustra a função da Impugnante de mera intermediária da operação; os recursos adiantados pelas reais adquirentes, inclusive o ICMS; o financiamento perante o BANDES e os ganhos (redução de passivo) nos leilões realizados pelo BANDES;

☐ Não há qualquer vedação para o repasse perpetrado pela recorrente;

☐ O objetivo do FUNDAP foi o de promover o incremento das importações e exportações através do porto de Vitória. Como se trata de uma importação por conta e ordem, todos os valores inerentes à importação são desembolsados pelo importador. Assim, caso a importadora retivesse consigo todo o benefício auferido o Porto de Vitória deixa de ser interessante do ponto de vista tributário, passando a concorrer com os demais segundo critérios de mercado;

☐ O repasse é nuclear ao negócio jurídico firmado, pois estabelece o preço da negociação e dos serviços prestados pela Impugnante, sem o que não haveria negócio jurídico e a CST Comércio Exterior estaria fadada à inexistência;

☐ Se o Sistema FUNDAP reduziu custo de importação com o financiamento do ICMS, nada mais lógico que esta redução de custo seja repassada aos reais adquirentes;

☐ Despesas dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e usuais no tipo de operações da empresa, não havendo restrições predeterminadas relacionadas à especificidade das despesas na qual cada pessoa jurídica possa vir a incorrer;

☐ A finalidade maior da dedutibilidade das despesas é fazer com que o IRPJ incida efetivamente sobre o acréscimo patrimonial e não sobre todo e qualquer ingresso auferido pela pessoa jurídica;

☐ A despesa, referente ao repasse, pode gerar dedutibilidade na impugnante, mas aumenta o lucro tributável nas adquirentes;

☐ O repasse nada mais é do que uma devolução parcial dos valores já adiantados pela adquirente na importação por conta e ordem;

☐ Na "importação por conta e ordem" a importadora promove em seu nome o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra pessoa física ou jurídica

que, por sua vez, é a responsável financeira dos tributos da importação; como no Sistema FUNDAP há uma geração da receita financeira para a Importadora, que na verdade advém de recurso da adquirente, as partes vincularam em contrato o repasse de 90% sobre a receita financeira oriunda dos leilões do FUNDAP, restando os outros 10% como remuneração pelos serviços prestados pela Impugnante;

☐ O repasse é comum às empresas fundapeanas. A exemplo, a CISA TRADING S/A, conforme informações obtidas em seu site, trabalha com “custo zero” na prestação do serviço;

☐ Não há qualquer vedação legal ao repasse realizado, portanto aqui cabe apenas a análise da pertinência e veracidade. A veracidade não foi questionada pelo fisco, razão pela qual não há necessidade de comprovação. A pertinência é uma realidade de mercado das fundapeanas, sendo coerente com o sistema de importação por conta e ordem de terceiros.

☐ Inexiste previsão legal para incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, conforme jurisprudência da 2ª Câmara do CARF (Acórdão nº 1202-001.018, de 10/9/2013);

A DRJ em Belém (PA) apreciando a lide, julgou improcedente a impugnação (Acórdão 01-31.432, de 23/02/2015), tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, apresenta-se regular a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

RECEITAS FINANCEIRAS. As variações monetárias negativas das obrigações do contribuinte, em função de coeficientes aplicáveis por disposição contratual serão consideradas como receitas financeiras.

CONTRATO PARTICULAR. SUJEIÇÃO PASSIVA. INALTERABILIDADE. As partes particulares são livres para pactuar aquilo que melhor lhes prouver, mas o acordo não pode modificar o princípio da entidade, nem alterar a definição legal de sujeito passivo estabelecida pela legislação tributária.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. Aplica-se à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido o que foi decidido para o IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Como visto do relatório o cerne do litígio diz respeito à **possibilidade de repasse da receita financeira, decorrente do deságio na liquidação do financiamento do FUNDAP, por parte de empresa que presta serviço de importação por conta e ordem de terceiros.**

A peça recursal segue a mesma linha de argumentação da inicial (impugnação), insistindo que a fiscalização ao efetuar a glosa dos valores autuados, não analisou efetivamente o negócio jurídico praticado e as obrigações legais e contratuais nele existentes, nem tampouco analisou a realidade do mercado em que se encontra, tendo em vista o fato que atua como mera intermediária da operação de importação de mercadorias por conta e ordem.

Aduz, mais, a recorrente:

Em análise da impugnação a DRJ entendeu por manter o lançamento ao argumento de que o repasse, embora pactuado pelas partes, não representa uma perda econômica atrelada à manutenção da fonte produtora, nem necessária à atividade da empresa. Trata-se, em sua essência, de simples partilha da receita da Recorrente (...)

Como já demonstrou a Recorrente, não se trata de mero rateio de receita financeira como concluiu o acórdão recorrido, não se trata de liberalidade da Recorrente. Os negócios jurídicos analisados são típicos e previstos na legislação, ou seja, a receita que a Recorrente repassa aos contratantes é uma obrigação pré-existente e típica da importação por conta e ordem. O repasse somente não ocorre na sua integralidade porque, segundo prática de mercado, a Recorrente retém parte como remuneração do serviço prestado, mediante contrato exigido pela RFB através de Instrução Normativa. O valor repassado aos contratantes nada mais é do que o reembolso de parte do valor de ICMS que foi adiantado pelo real adquirente para o pagamento dos tributos incidentes no momento da importação da mercadoria.

Após historiar sobre sua estrutura empresarial na qual a sociedade controladora é a ArcelorMittal Brasil S.A, a peça de defesa em relação ao mérito aduz, que o objeto da controvérsia reside no fato de que, conforme disposição contratual, o desconto obtido pela Recorrente nos Leilões do FUNDAP é parcialmente retido e o restante é reembolsado para os reais adquirentes do produto importado, na proporção das importações que realizaram. Finaliza explicando contabilmente que, por força contratual lícita, 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.

Pois bem. A Recorrente, 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.

No caso em exame, cumpre destacar que a Recorrente, em todas as operações questionadas estriba-se no CONTRATO DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS, os quais demonstram, suas obrigações, quais sejam, nacionalizar e entregar as mercadorias importadas aos encomendantes, sem qualquer negociação dos produtos.

Importa reproduzir sua cláusula primeira:

1.1 Constitui objeto do "Contrato" a efetivação de operações de importação de mercadorias, e do respectivo despacho aduaneiro, pelo "IMPORTADOR", POR CONTA E ORDEM DO "ADQUIRENTE", nos termos e condições a seguir descritos:

1.2 Tendo o "ADQUIRENTE" interesse em importar mercadorias e/ou produtos produzidos no exterior, manterá contatos com os fornecedores de tais produtos, ajustando, diretamente, com os mesmos, o preço em moeda estrangeira, a forma de pagamento e todas as demais condições para efetivação de sua compra e definição da data de embarque, concordando, desde já, em figurar na fatura comercial emitida pelo EXPORTADOR como tal: "ADQUIRENTE" (buyer);

1.3 O "IMPORTADOR", que se encontra cadastrado no sistema Fundap, junto ao Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo S/A - BANDES, e perante os órgãos competentes, tendo, portanto, amparo legal para, respeitadas normas e regulamentos vigentes, realizar operações de importação e nacionalização de mercadorias, por conta e ordem do "ADQUIRENTE", concorda em figurar na fatura comercial como "IMPORTADOR" (importer);

O SITE DA RECEITA FEDERAL ESCLARECE OS CONTORNOS DE UMA IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM:

A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa, a importadora, a qual promove, em seu nome, o **Despacho Aduaneiro de Importação** de mercadorias adquiridas por outra empresa a adquirente em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/2002 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/2002).

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

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

Compulsando os autos do presente processo, ficou cabalmente comprovado que os contratos, notas e faturas claramente indicam que o contratante é o verdadeiro adquirente da mercadoria. A Recorrente, no caso, por ser mera intermediária, não auferir receita decorrente da venda interna ao encomendante, restando como remuneração pelos serviços prestados, apenas e tão somente os benefícios financeiros oriundos do programa FUNDAP.

Para isso, mister diferenciar o conceito de "entrada" e "receita", diversos e com efetiva relevância para o deslinde da questão.

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

As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional, passando a integrar o patrimônio de quem a recebe. São exteriorizadoras de sua capacidade contributiva. As verbas identificadas como taxa de agenciamento, preço de serviços e similares, são inegavelmente receitas, já aquelas relativas ao valor pago por força das importações por conta e ordem, são meras entradas.

Além disso, a **Nota COSIT 163/2001** — em resposta a **CONSULTA** da Secretaria da Fazenda do Espírito Santo em prol das **operações FUNDAP**, chancelada a posteriori, em sua essência, pelo **Parecer PGFN/CAT 1316/01**, as quais, frise-se, são anteriores à edição da MP 2158-35/01, esclarecem, de forma peremptória, que a **nota fiscal de transferência** emitida numa operação **por conta e ordem de terceiros não é faturamento**. Por consequência, não constituem base impositiva do PIS e da COFINS, nem tampouco constituem receita por não se configurar venda.

A contabilização por parte da recorrente como receita financeira do valor total decorrente do resgate antecipado, e com deságio, do financiamento de longo prazo do ICMS, concedido pelo sistema Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias – FUNDAP; para depois repassar parcialmente o benefício financeiro do sistema FUNDAP para seu cliente, mediante a apresentação de nota de crédito, considerando contabilmente uma despesa, talvez não seja, na técnica contábil, a melhor solução; mas, mesmo assim, não se pode dizer, nesse caso, que ocorreu um ganho (receita) no valor total da operação por desconsiderar a despesa como operacional e dedutível.

O fato é que de imediato deve-se registrar que não há impedimento legal a essa prática nos leilões dos contratos de financiamento relativos ao FUNDAP.

Pelo exposto, por entender que deve haver a segregação das receitas auferidas pela recorrente dos valores entrados, por força das operações realizadas por conta e ordem de terceiros, segregação esta que restou clara na instrução do presente feito, voto por DAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator

CÓPIA