



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

Processo n° 15586.720536/2015-73
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1402-002.743 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2017
Matéria Omissão de Receita
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SERTRADING

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. VICIO MATERIAL. ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA.

O erro na subsunção do fato ao critério material da regra matriz de incidência da infração tributária (típico erro de direito) constitui vício material impossível de ser convalidado.

GLOSA DE DESPESAS COM DESCONTOS CONCEDIDOS A CLIENTES EM OPERAÇÕES POR CONTA E ORDEM. IMPROCEDÊNCIA.

Presentes os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade que autorizam a dedutibilidade das despesas com descontos concedidos aos clientes, para os quais a recorrida realizou importações por conta e ordem.

No caso, a despesa incorrida com o “repasso” é essencial às operações de importação por conta e ordem de terceiros e vinculada diretamente com a fonte produtora de rendimentos. Em face de benefício fiscal estadual auferido, a contribuinte, contratualmente, “repassa” parte de tais benefícios aos seus clientes. Se não houvesse este “repasso”, a recorrida perderia o negócio para outro concorrente, que atua de idêntica forma com relação ao “repasso”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos , negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Paulo Mateus Ciccone, Caio César Nader Quintella , Marco Rogério Borges, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício decorrente de decisão da DRJ de Belo Horizonte que exonerou contribuinte recorrida, beneficiária do FUNDAP, de lançamento tributário empreendido IRPJ e CSL, ano-calendário 2011, em função de suposta "omissão de receita financeira" pelo fato de ao repassar os "descontos" aos clientes importadores na medida em que considerava-os como Despesas Financeiras que foram levadas para apuração do resultado do exercício e, conseqüentemente, reduzindo Lucro Real.

Tem-se, no entanto, que, muito embora a descrição pormenorizada da contabilidade empreendida pela recorrida, empreendeu a autoridade fiscal autuação por "omissão de receita financeira" (art.288, RIR) sequer tangenciando a (in)dedutibilidade da despesa; o que suscitado pela recorrida em sede de Impugnação e devidamente enfrentado pela DRJ.

Dado minucioso relato realizado pela DRJ transcrevo-o em sua íntegra complementado-o ao final no que necessário:

Trata o presente processo de procedimento fiscal levado a termo contra o contribuinte em epígrafe, relativo aos tributos Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano calendário 2011, culminado com o lançamento dos seguintes valores:

A descrição detalhada de todos os procedimentos e fundamentação legal consta do Termo de Verificação Fiscal – TVF acostado às folhas 14 a 23.

O cerne da ação fiscal pautou-se no tratamento tributário dado aos valores contabilizados como RECEITAS FINANCEIRAS – FUNDAP, conta contábil 34010100005, dentro do grupo de Receitas financeiras, bem como aos valores contabilizados como DESCONTOS CONCEDIDOS, conta contábil 35010100003, dentro do grupo de Despesas Financeiras.

*As folhas do RAZÃO comprovando a contabilidade dos referidos valores foram juntadas ao processo às folhas 74 (Conta Razão 34010100005 – **Receitas Financeiras FUNDAP** – lançamentos de janeiro a dezembro de 2011 – **Saldo R\$ 60.893.783,89 em 31/12/2011**) e 75 a 113 (Conta Razão 35010100003 – **Descontos Concedidos** – lançamentos janeiro a dezembro de 2011 – **Saldo R\$ 52.530.000,00 em 31/12/2011**).*

O contribuinte era beneficiário do Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP), programa de benefícios e incentivos criado pelo Estado do Espírito Santo para promover o incremento das exportações e importações através do Porto de Vitória.

Relevante aqui um breve resumo de como funciona o benefício FUNDAP para as empresas importadoras / exportadoras sediadas no ES:

O governo do Estado do Espírito Santo, com objetivo de promover o incremento das exportações e importações através dos portos do Estado, criou um fundo denominado Fundo para Desenvolvimento das Atividades Portuárias -FUNDAP.

*Visando incrementar o recolhimento do ICMS pelo fomento das operações de comércio exterior, o Estado passou a oferecer compensações **sob a forma de financiamento a longo prazo**, com recursos provenientes do FUNDAP, a empresas que preenchessem certos requisitos: exercer exclusivamente atividades de comércio exterior, ter sede no Espírito Santo e estar sujeita ao pagamento do ICMS ao Estado do Espírito Santo.*

*O valor do financiamento é calculado pela aplicação de um percentual (8%) **sobre o valor da saída das mercadorias do estabelecimento importador**, base de cálculo do ICMS, cujo recolhimento é diferido para o mês seguinte ao da saída das mercadorias.*

Após dar a saída do estabelecimento com a emissão da respectiva Nota fiscal com destaque do ICMS, a empresa solicita eletronicamente o financiamento junto ao Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo - BANDES, operador financeiro do FUNDAP.

As condições do empréstimo são extremamente vantajosas para a mutuária, com carência de cinco anos, amortização em 20 anos e juros de 1% ao ano.

A empresa financiada compromete-se a investir pelo menos 9% do valor do financiamento em projetos previamente aprovados pelo BANDES. Para garantir o investimento a que está obrigada a mutuária, o BANDES retém, a título de caução, o valor correspondente.

Os contratos de financiamento com recursos do FUNDAP, periodicamente, são objeto de oferta pública, através de leilões administrativos promovidos pelo BANDES, sendo cedidos para qualquer pessoa, física ou jurídica, que atendam às exigências do edital do leilão e que apresentem a melhor oferta. O valor mínimo exigido é de 10% do valor dos saldos devedores, que devem ser pagos à vista, em moeda corrente.

Como normalmente os únicos interessados em adquirir títulos que rendem juros de 1 % ao ano, e vencem em 25 anos, mesmo com um deságio de 90%, são os próprios devedores ou pessoas a eles ligadas, abre-se à possibilidade de liquidação antecipada do financiamento, propiciando um ganho expressivo à empresa “fundapeana”.

As RECEITAS FINANCEIRAS - FUNDAP contabilizadas pelo contribuinte SERTRADING BR LTDA são decorrentes destes resgates antecipados dos financiamentos FUNDAP, com deságio de 90%, e um abatimento de 30% do valor da caução estipulado nos contratos, registradas na Conta contábil abaixo:

*Por outro lado, foi identificado na ação fiscal, o registro de descontos financeiros concedidos em vultoso montante, registrados a débito da conta de DESCONTOS CONCEDIDOS. Intimado em 29/07/2015 – Termo de Intimação Fiscal 1, o contribuinte alega que tais descontos são decorrentes de **“Acordos comerciais conforme contratos firmados com respectivos clientes”**, e apresenta os referidos contratos relativos às operações de importação por conta e ordem de terceiros.*

Em análise dos referidos contratos, constatou-se que o contribuinte, ao atuar como importador por conta e ordem de terceiros, repassou parcialmente o benefício financeiro do sistema FUNDAP para seus clientes, na forma de descontos registrados na referida conta de

despesa financeira. Tais descontos eram previamente previstos nos Contratos de Importação, consoante 2 exemplos juntados pelo Auditor no Termo de Verificação Fiscal – TVF:

Os descontos concedidos montaram em R\$ 52.530.000,00 no ano-calendário 2011, registrados na Conta contábil abaixo, em composição das despesas financeiras do exercício:

*Conclui a autoridade fiscal, de posse e análise de toda a documentação apresentada pelo contribuinte, que os repasses efetuados, apesar de baseados em acordo entre as partes, **não poderiam resultar em efeitos tributários**, concluindo, em apertada síntese:*

- Que o benefício dos financiamentos do FUNDAP, apesar de extremamente vantajosos para a trading, não são imprescindíveis à atividade de importação por conta e ordem, que pode ocorrer sem qualquer benefício ou incentivo do Estado;*
- Que o **repasso do benefício** ao seu cliente seria uma contingência, uma liberalidade, e não consistiria numa necessidade inerente, operacional e própria do serviço de importação por conta e ordem;*
- Que o benefício FUNDAP seria personalíssimo, e teria como destinatárias as empresas com sede no Estado do Espírito Santo;*
- Que o repasse do benefício FUNDAP consistiria na **transferência indevida de receita financeira** de uma empresa “fundapeana” para empresa sediada em outro Estado, sendo ilegítima, porquanto o destinatário do benefício seria apenas o contribuinte, titular do financiamento concedido pelo ES, arrematante dos lotes do Leilão FUNDAP, e único titular da receita financeira advinda do deságio;*
- Que tais repasses, **ao serem considerados pelo contribuinte como despesa financeira**, foram levadas para a apuração do resultado do exercício **abatendo a receita financeira** e, conseqüentemente **diminuindo o lucro real**.*
- Que em termos quantitativos, transportou-se para a apuração do resultado **uma receita financeira menor** que a receita financeira total obtida com o financiamento FUNDAP, **ou seja, parte da receita financeira foi omitida pelo contribuinte**.*
- Que a transferência desta Receita Financeira, decorrente de um acordo particular entre as partes, estaria por interferir na sujeição passiva tributária do IRPJ/CSLL, ferindo o art. 123 do CTN, o qual determina que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda pública para modificar a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária.*

*A autoridade fiscal conclui, por fim, ter havido tributação a menor de receitas financeiras auferidas pelo contribuinte, conforme descrito, capitulando a infração como OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS, considerando que o somatório dos repasses parciais ao final do ano calendário de 2011 correspondem aos valores de receita financeira que **deixaram de compor a receita financeira total** obtida com os benefícios do FUNDAP, **caracterizando assim a omissão de receita financeira**, conforme descrito na Descrição dos Fatos e enquadramento legal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica do presente Auto de Infração.*

O contribuinte apresentou Impugnação, apresentando-se como empresa comercial exportadora e importadora e descrevendo em síntese as atividades de importação exercidas por conta própria, por encomenda e por conta e ordem de terceiros, objeto da Infração (fls. 635/641).

Ato contínuo, o impugnante descreve o Fundo de desenvolvimento das atividades portuárias – FUNDAP, bem como o modus operandi do financiamento e leilão subseqüentes (fls.641/647). Acrescenta que os descontos concedidos aos seus clientes são típicos das tradings, instrumento de competitividade no setor, sem os quais os clientes não contratariam seus serviços.

Prosseguindo, o contribuinte discorre as suas razões de inconformidade, resumidas a seguir:

- 1. O Auto de infração está maculado por vício insanável de fundamentação legal e motivação dos fatos, considerando não ter havido “omissão de receita”, uma vez que o registro das despesas financeiras pela impugnante não impactou o oferecimento das receitas financeiras à tributação, requerendo assim o cancelamento do lançamento;*
- 2. Nulidade da Autuação por lhe faltar certeza e liquidez, considerando que a base de cálculo utilizada é composta por valores que não guardam relação com a conduta imputada ao contribuinte: omissão de receita por descontos repassados do **FUNDAP**, nas importações **por conta e ordem** realizadas no **Espírito Santo**. Alega que cerca de 33% dos descontos concedidos contabilizados são oriundos de transações ocorridas no Estado de Santa Catarina e que vários daqueles lançamentos são referentes a contratos de importação **por encomenda** e a despesas de terceirização de mão de obra;*
- 3. Cancelamento da Autuação por ausência de fundamentação legal relacionada a dedutibilidade das despesas, caso assim pretendesse o Fisco;*
- 4. Inaplicabilidade do artigo 123 do Código Tributário Nacional, considerando não ter havido nas operações comerciais qualquer alteração da condição de sujeito passivo de obrigação tributária, enquanto os contratos firmados sequer dispõem acerca da responsabilidade pelo pagamento de tributos.*
- 5. Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa lançada de ofício, considerando que aqueles somente poderiam incidir sobre os tributos, não sobre penalidade pecuniária.*

A DRJ entendeu que assiste razão ao contribuinte tendo em conta seu primeiro argumento atinente à nulidade do auto de infração na medida em que padece de vício

insanável de fundamentação legal e motivação dos fatos "considerando não ter havido "omissão de receita", uma vez que o registro das despesas financeiras pela impugnante não impactou o oferecimento das receitas financeiras à tributação, requerendo assim o cancelamento do lançamento." O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

Ementa: NULIDADE. VICIO MATERIAL. ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA.

O erro na subsunção do fato ao critério material da regra matriz de incidência da infração tributária constitui vício material, impossível de ser convalidado.

RECURSO DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO LEGAL.

A decisão de 1ª instância administrativa que exonerar valor superior ao limite estabelecido pelo Ministro da Fazenda deve ser objeto de recurso de ofício dirigido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Considerando que exonerado crédito tributário em valor de 50 milhões a própria autoridade julgadora registra como condição de eficácia da decisão sua submissão a este CARF mediante Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira- Relator

1. Admissibilidade:

O presente Recurso de Ofício em muito ultrapassa o valor de alçada fixado pela Portaria MF n.63/2017, portanto, dele conheço.

2. Premilinar de nulidade do lançamento:

Em sede de impugnação a recorrida argúi ante a inexistência de omissão de receitas a insubsistência da autuação por ausência de subsunção do fato à norma (II.3), a nulidade da autuação dada ausência de liquidez e certeza na medida em que considerados descontos não relacionados ao FUNDAP (II.4), a impossibilidade de questionamento da dedutibilidade dos descontos concedidos pela impugnante (II.5), a inaplicabilidade do art.123, do CTN (II.7) e, por fim, a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa (II.7).

A DRJ de Belo Horizonte ao apreciar a impugnação formulada pela recorrida entendeu que assiste razão a esta na medida em que a autoridade fiscalizadora incorreu em erro material ao qualificar os "descontos" repassados pela recorrida às suas clientes, devidamente registrados como despesas financeiras, consistiriam em "omissão de receitas financeiras" procedendo autuação com base no art.288 do RIR.

Dada pertinência das considerações lançadas na decisão *a quo* peço vênia ao colegas para transcrever a decisão de lavra do julgador *a quo* que identificou com precisão cada um dos elementos do TVF em que o autuante operou em equívoco:

Trata-se de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e CSLL, cuja base de cálculo é o Lucro Real, resultante do confronto de receitas e despesas devidamente demonstradas na DIPJ para apuração do tributo. Naturalmente, para auditoria da correção desta apuração, faz-se necessário enfrentar a devida contabilização e tributação das receitas e despesas na composição do Lucro, cada uma a seu turno e ao seu regramento.

No caso concreto, a auditoria cinge-se aos valores contabilizados como RECEITA FINANCEIRA – FUNDAP e DESCONTOS CONCEDIDOS.

Conclui o auditor que as Receitas Financeiras FUNDAP estariam todas contabilizadas, mas não se pronunciou quanto a tributação da sua totalidade, não tendo sido diligente o bastante para identificar que as referidas receitas estavam todas declaradas na composição do Lucro Real na DIPJ.

*Noutra vertente, e na sua principal linha argumentativa, identifica que os Descontos Concedidos são decorrentes dos benefícios FUNDAP transferidos aos seus clientes, estando todos contabilizados e **levados a débito da apuração do resultado**. No entanto, a autoridade fiscal conclui, por imprecisão, que aquelas transferências do benefício fiscal, a despeito de contabilizados como DESPESA e levados a DÉBITO DO LUCRO REAL, classificar-se-iam como RECEITAS OMITIDAS.*

*Nas palavras do próprio impugnante, “ora, se o Sr. Agente Fiscal está examinando e questionando uma conta de despesa, que impactou o resultado fiscal da impugnante, a única capitulação legal possível seria a de **despesa indedutível**, jamais a de receita omitida”.*

Em momento algum porém, seja no TVF, seja na descrição dos fatos nos autos de infração, houve qualquer menção à dedutibilidade dos valores deduzidos, à contestação da sua necessidade e usualidade. A razão está com o contribuinte. Com a devida vênia, a receita financeira do

importador, obtida por meio dos leilões FUNDAP, pode ser sim repassada aos seus clientes como bem lhe aprouver, mormente quando prevista prévia e contratualmente. Os seus efeitos tributários e o seu regramento contábil, contudo, devem obediência à legislação que os regulamente.

Nota-se que os deságios obtidos com os resgates antecipados dos financiamentos FUNDAP através dos Leilões administrativos foram devidamente levados a registro e a tributação como Receitas financeiras, e segundo nota explicativa do contribuinte à folha 625, devidamente contabilizados como Subvenção governamental, nos termos do pronunciamento contábil 07 (CPC 07), o que não foi enfrentado pelo autuante.

*Os repasses de parte dos benefícios obtidos nos financiamentos, por contratualmente previstos, foram contabilizados como Despesas financeiras, e deduzidos na apuração do Resultado. **A despeito da potencial litigiosidade quanto a correta classificação fiscal e contábil destas despesas, de certo não configuram receita omitida,** estando doutro lado da apuração do resultado.*

*Destarte, **descabe no presente processo administrativo fiscal tratar da dedutibilidade destas despesas,** pelo necessário levantamento de todos os aspectos fiscais, contábeis e jurídicos que as circundam, porquanto sequer foram trazidas ao enfrentamento pela auditoria fiscal, seja no TVF, seja na Descrição dos fatos, seja na fundamentação legal, sendo matéria totalmente estranha à infração expressamente capitulada nos autos.*

*Fato incontestado no caso concreto, portanto, é que a suposta infração “omissão de receitas” deveria ter sido capitulada como despesas supostamente indedutíveis, considerando toda a descrição dos fatos impositivos. Os descontos comerciais repassados aos clientes estavam contabilizados como despesas financeiras, e assim deveriam ter sido enfrentados, sob a égide do art. 299 do RIR, considerada sua usualidade, normalidade e essencialidade para as atividades do contribuinte. De forma alguma as despesas supostamente indedutíveis poderiam ter sido consideradas omissão de receita, **maculando de vício o ato de lançamento.***

Diante das idênticas razões transcritas acima peço vênias a este colegiado para adotá-las como razão de decidir na medida em que antecipo-lhes que também entendo pela nulidade do lançamento.

Esse Eg. CARF tem entendimento reiterado no sentido de que equivocada a autoridade autuante na indicação do dispositivo violado tem-se por presente vício de natureza material insanável, podendo ser citadas como exemplo desse entendimento os seguintes julgados:

QUALIFICAÇÃO DO VÍCIO DA NULIDADE. VÍCIO MATERIAL QUE SE CARACTERIZA NA AUSÊNCIA OU INSUFICIÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE FATO E DE DIREITO DO ATO ADMINISTRATIVO. Quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material. Lançamento Anulado. (acórdão nº 2301-004.104, sessão de 12.08.2014)

DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, bem como o período a que se referem, sob pena de cerceamento de defesa e conseqüente nulidade. ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade devotos, dar provimento ao recurso, reconhecendo o vício material por erro na identificação da base de cálculo e pelo cerceamento do direito de defesa. (acórdão nº 2403-002.072, sessão de 13.06.2013)

Portanto, diante do fato da impossibilidade de se sanar nulidades materiais ser amplamente reconhecida por esse E. CARF não vislumbro outra alternativa que não acompanhar a decisão proferida pela DRJ com o desprovimento do Recurso de Ofício e manutenção da exoneração do crédito tributário.

Porventura não sendo esse o entendimento compartilhado pelos colegas Conselheiros e , porventura, entendam excepcionalmente que a autoridade autuante não se vincula a indicação do dispositivo exato da infração, a despeito do previsto no art.70, IV, do Decreto-lei n.70.235, passo a enfrentar o mérito da questão.

3. Mérito:

Melhor sorte não assiste à pretensão fazendária no mérito na medida em que, ainda que superada a nulidade que padece o auto de infração, este E. CARF tem entendimento consolidado de que o benefício fiscal auferido pela recorrida é considerado despesa usual e necessária, portanto, dedutível da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A autoridade fiscal insurge-se quanto a postura adotada pela contribuinte, ora recorrida, em considerar como despesas os descontos fornecidos aos seus clientes nas operações de importação por conta e ordem dado ao fato de ser beneficiária de incentivos fiscais e financeiros concedidos pelo Estado do Espírito Santo no âmbito do Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias - FUNDAP (Manual Operacional do FUNDAP – Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias. Mai/07. Disponível em <http://www.bandes.com.br/>).

No caso ora posto em julgamento tem-se que a recorrida é sociedade empresária "fundapiana" beneficiária de incentivos fiscais e financeiros concedidos para as *tradings* por meio de Decretos ou Leis do Estado do Espírito Santo que há praticamente meio século fazem parte da estrutura concorrencial do Comércio Exterior no Brasil.

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) com recursos previstos em dotação orçamentária específicas para tal fim (art.2º, Lei estadual nº 2.508, de 22 de maio de 1970).

A regularidade da postura fiscal empreendida pela recorrida ao proceder o cômputo dos "descontos" obtidos junto ao FUNDAP posteriormente concedidos aos seus clientes como despesas necessárias é conferida a partir da compreensão de suas operações de importação no Comércio Exterior.

De acordo com a legislação aduaneira brasileira as importações podem ser legitimamente efetuadas por empresa comercial importadora/exportadora, conhecidas como "*trading companies*" quem realiza todos os procedimentos fiscais e alfandegários das importações:

logística, transporte das mercadorias, escolha seguradora, despacho aduaneiro, pagamento dos tributos, obtenção de licenças, armazenagem e, ao final, entrega aos destinatários.

As “*tradings*” na importação de mercadorias podem operar de duas formas:

Em uma primeira conhecida como "importação por encomenda" as importações são realizadas em nome próprio com assunção do risco do negócio ainda que presente um encomendante pré-determinado. Servem-se da habilidade logística que detêm para reduzir custo da mercadoria e competir no mercado como uma grande empresa de revenda, podendo até vender a mercadoria para outros grandes distribuidores. Nesta forma de atuação, as operações não caracterizam a adoção de forma jurídica a fim de elidir a carga tributária. A importação de mercadorias posteriormente remetidas a estabelecimentos de outra empresa localizada em outro Estado encontra previsão no art. 11 da Lei nº 11.281 de 20 de fevereiro de 2006, regulamentado perante a SRF por meio da IN n.634/2006.

Outra modalidade de atuação das *tradings* são as conhecidas "operações por conta e ordem de terceiro" (arts.77-81, MP n.2158/2001) quando o risco da importação é da sociedade empresária real adquirente sendo os preços, por exemplo, negociados pela real adquirente oferecendo a “*trading*” sua logística operacional e “*know how*” no Comércio Exterior.

O "desconto" repassado da *trading* à sua cliente ocorre nas "operações por conta e ordem de terceiro" na medida em que há incidência do ICMS importação na operação nos termos do art.155, §2º, IX, *a*. Quando a *trading* repassa, numa segunda operação, o produto importado para outro estabelecimento há o "desconto comercial" decorrente da aplicação dos benefícios do FUNDAP.

Basicamente as operações da recorrida no FUNDAP operam do seguinte modo: A SERTRADING, sediada em Vitória, realiza processo de importação pelo Porto de Vitória, por meio de contrato de compra e venda com empresa "X". Na operação de importação, a SERTRADING recolhe todos os impostos pertinentes ao processo de importação, incluindo o chamado ICMS importação para o Estado do Espírito Santo, com uma particularidade: ICMS tem prazo estendido de pagamento para o 26º dia do mês subsequente ao mês da importação da mercadoria. Este é o tempo para a SERTRADING repassar a mercadoria para a empresa "X". Na operação de remessa de mercadoria para a empresa "X", a SERTRADING destacará ICMS da operação, na alíquota interestadual. A compradora "X" pode, usufruindo do mecanismo da não cumulatividade, abater do valor devido na operação subsequente (saída de "X" para outra empresa "Y") a quantia do ICMS cobrado na operação anterior. Nesta transação comercial de SERTRADING para "X", "X" paga à SERTRADING o preço total, incluindo o ICMS destacado na nota fiscal com os "descontos" dos benefícios usufruídos pela SERTRADING. A SERTRADING recolhe o imposto ICMS importação e com a devida comprovação, dirige-se ao BANDES e obtém financiamento no valor de 8% (oito por cento) da operação de revenda da mercadoria, devendo investir parcela deste montante em projetos sociais, industriais, de pesca, turismo ou agropecuários, nos limites geográficos do estado. Estes projetos, enumerados em legislação estadual, devem ser previamente registrados e aprovados pelo referido gestor financeiro.

A operação de crédito contratada pela SERTRADING perante o agente financeiro BANDES é de baixíssimo custo justamente com o propósito de subsidiar sua atuação no Comércio Exterior e atrair investimentos diretos para o Estado o que pressupõe que os benefícios que usufrui sejam repassados a seus clientes para o adequado funcionamento do FUNDAP; daí que os "descontos comerciais" repassados à cliente "X" não constituem mera liberalidade ou mesmo apenas política comercial da recorrida na medida em que são próprios do funcionamento do FUNDAP.

Senão o bastante tem-se que no momento da liberação do empréstimo, 9% (nove por cento) do seu valor ficam retidos no BANDES, em CDBs de titularidade do importador, como uma das formas de garantia. A condição especial é a de que esse valor seja aplicado em projeto próprio ou de terceiros, nos setores industrial, agrícola, ou desenvolvimento até o último dia do exercício seguinte ao da contratação do financiamento.

Muito embora o prazo de 25 anos para liquidação do financiamento, é possível também quitar a dívida do financiamento por meio de leilão. A Lei Estadual nº 7.491 de 10 de julho de 2003 instituiu que as dívidas das empresas do FUNDAP sejam levadas a leilão, como objeto de oferta pública. Há grande vantagem na participação do leilão dado que a SERTRADING pode conseguir quitar sua dívida com um desconto de até 90% (noventa por cento).

O benefícios obtidos pela "SERTRADING" na operação de financiamento são repassados para a empresa "x" mediante descontos na mercadoria repassada.

A questão a ser enfrentada, no mérito dos presentes autos, é se os benefícios FUNDAP correspondentes a "descontos" repassados aos clientes da recorrida *trading* podem ser considerados como despesas necessárias e se passíveis de dedução na apuração do lucro real a afetar as bases de incidência do IRPJ e da CSLL.

Oportuno registrar que não consta dos autos qualquer controvérsia em relação a documentação que albergou o registro das despesas na contabilidade da recorrida que transparentemente procedeu ao registro dos "descontos" decorrentes da fruição dos incentivos "fundapianos".

A contabilidade referente aos créditos e benefícios fiscais/financeiros, além de serem regulamentados por legislação estadual, restam demonstrados por meios de Termos de Acordo de Regimes Especiais (TAREs) devidamente formalizado junto ao Governo do Estado do Espírito Santo.

Os benefícios concedidos pelo Espírito Santo faz com que a recorrida tenha competitividade no setor que atua ao repassá-los para seus clientes sendo todos registrados nos contratos de importação por conta e ordem.

Os descontos concedidos aos clientes da recorrida não constituem mera liberalidade. Não é o fato de não haver determinação expressa em lei para o repasse que afasta o fato de serem necessários: trata-se de rotina estabelecida pelo do mercado em decorrência dos próprios benefícios e propósitos do FUNDAP, portanto, são necessários, usuais e normais, conforme determina o artigo 299 do RIR/99.

Esta mesma Turma já teve oportunidade de julgar caso de incentivos fiscais de ICMS na importação por conta e ordem de terceiro onde, também, presente o repasse dos "descontos" ao cliente da *trading* com a única diferença que sua sede era no Estado de Santa Catarina.

Basicamente os Estados portuários editaram uma mesma política tributária de ICMS importação inspirados no FUNDAP com vistas à atração de investimentos; o que demonstra que não só a prática dos incentivos é usual, mas, sobretudo, o repasse dos "descontos" concedidos aos clientes das *tradings* sediadas nos diferentes Estados da federação.

Naquela assentada o acórdão, sob relatoria do d. Conselheiro Leonardo Luís Gonçalves Pagano, restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:2010

RECURSO VOLUNTÁRIO. Matéria não impugnada. Adesão ao REFIS e desistência do recurso interposto. Extinção do feito sem julgamento do mérito.

RECURSO DE OFÍCIO. GLOSA DE DESPESAS COM DESCONTOS CONCEDIDOS A CLIENTES EM OPERAÇÕES POR CONTA E ORDEM. IMPROCEDÊNCIA.

Presentes os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade que autorizam a dedutibilidade das despesas com descontos concedidos aos clientes, para os quais a Recorrente realizou importações por conta e ordem.

No caso, a despesa incorrida com o “repasso” é essencial às operações de importação por conta e ordem de terceiros e vinculada diretamente com a fonte produtora de rendimentos. Em face de benefício fiscal estadual auferido, a contribuinte, contratualmente, “repassa” parte de tais benefícios aos seus clientes. Se não houvesse este “repasso”, a Recorrente perderia o negócio para outro concorrente, que atua de idêntica forma com relação ao “repasso”.

Por outro lado, restou cabalmente demonstrado pela própria Fiscalização que o “repasso” se aplica a todos os clientes de conta e ordem, de modo que se apresenta de forma usual, costumeira e habitual na espécie do negócio.

MULTA ISOLADA.

Não se confirmando pagamentos mensais de IRPJ a menor, em face do restabelecimento da glosa de despesas com descontos concedidos aos clientes, não há falar-se

em incidência de multa isolada.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ. COTEJO COM OS VALORES ESCRITURADOS.

A diferença apurada pelo confronto dos valores acumulados mensalmente a título de IRPJ A PAGAR (registrados no LALUR e informados na DIPJ) com os recolhimentos efetuados acumulados e compensações com PERD/COMP's é elidida pela apresentação de documentos que comprovam erro na escrituração do LALUR e no preenchimento da DIPJ. (A contribuinte

conseguiu comprovar nos autos, que a diferença de recolhimento do IRPJ se refere a deduções de caráter cultural destinados ao FUMCAD e Lei Rouanet.)

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL. (Processo nº 15586.721082/201396 e Acórdão n.º 1402002.301)

Neste cenário, identificando o mesmo substrato fático do caso cuja ementa transcrevi acima não vislumbro solução outra que não reconhecer as despesas financeiras lançadas pela recorrida como úteis, necessárias e usuais preenchendo-se, assim, o prescrito no art.299 do RIR.

3. Conclusão:

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício ante a nulidade do auto de infração lavrado dado erro material incorrido e, no mérito, considerar como dedutível as despesas financeiras correspondentes aos “descontos” repassados pela recorrida a seus clientes.

É como voto.

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator