



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

**Processo n°** 15586.720563/2014-65  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.558 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de fevereiro de 2018  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** EXIMBIZ COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2010, 2011

Ementa:

IRPJ. GLOSA. ENCARGOS FINANCEIROS TRANSFERÊNCIAS A TÍTULO DE ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL.

Na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL somente são dedutíveis os encargos financeiros de empréstimos indispensáveis à manutenção da fonte produtora. Considera-se liberalidade o repasse, a terceiros, de valores sem a cobrança de encargos ou em percentuais inferiores, ainda que tal transferência se faça a título de adiantamento para aumento de capital.

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS. JUROS FINANCEIROS DOS CONTRATOS DE MÚTUO. PROCEDÊNCIA

Os juros financeiros auferidos nos contratos de mútuo devem ser oferecidos à tributação, sendo procedente o lançamento quando as receitas desta natureza são omitidas.

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. DESCONTO NO ICMS DEVIDO NA IMPORTAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE

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. Nas importações por conta e ordem de terceiros o ICMS não integra o custo da prestação de serviços, sendo que os descontos concedidos no pagamento da fatura não podem ser enquadrados como descontos condicionais, nos termos do art. 374, do Decreto n° 3.000/1999.

**LEI COMPLEMENTAR 160/2017. INAPLICABILIDADE. CARÁTER PERSONALÍSSIMO DO BENEFÍCIO**

No presente caso, estamos tratando de uma glosa de despesas e não do tratamento como receita tributável de uma subvenção para investimento.

Os repasses parciais dos benefícios FUNDAP/INVEST têm origem em acordo particular realizado pelo contribuinte, o qual dá ao adquirente desconto sobre valores antecipados para pagamentos da importação, e tal procedimento está em desacordo com a modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, reduzindo indevidamente as receitas provenientes dos benefícios fiscais FUNDAP/INVEST, além de transferir, de forma indevida, o benefício fiscal por ele experimento, a terceiros.

**GANHO DE CAPITAL. VENDA DE IMÓVEL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.**

O custo de aquisição do imóvel deve ser apurado a partir da documentação comprobatória do negócio jurídico de compra e venda.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

**CSLL. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.**

A procedência do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica implica manutenção da exigência fiscal decorrente do mesmo fato.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), Gustavo Guimarães da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias, e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Processo nº 15586.720563/2014-65  
Acórdão n.º **1302-002.558**

**S1-C3T2**  
Fl. 6.633

---

## **Relatório**

transcrito: Por bem sintetizar a lide em tela, adoto o relatório da DRJ-SPO, a seguir

Em consequência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, em 20/11/2014, foram lavrados contra a empresa contribuinte acima identificada os Autos de Infração a seguir discriminados, para formalização e cobrança do crédito tributário neles estipulados, no valor total de R\$ 12.564.405,56 (fl. 6376), incluindo as multas de ofício (75%) e os juros de mora (calculados até 22/2014) e juros isolados.

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) - Lucro Real (fls. 6378 a 6389):

Total do Crédito Tributário: R\$ 7.009.113,05, sendo R\$ 3.327.575,28, a título de IRPJ; R\$ 1.185.586,31, a título de juros de mora calculados até 11/2014; e R\$ 2.495.681,46, a título de multa proporcional (75%);

Fatos Geradores: 31/12/2010; 31/12/2011;

Enquadramento legal: (001) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS: art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, e arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99 - Decreto nº 3.000, de 26/03/1999); (002) RECEITAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS: art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, e arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 288 e 373 do RIR/99; (003) DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS. DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS: art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, e arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 300 e 374 do RIR/99; (004) GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE. ALIENAÇÃO/BAIXA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE: art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, e arts. 247, 248, 249, inciso II, 251 E 418 do RIR/99

b) Contribuição Social (CSLL) (fls. 6390 a 6400)

Total do Crédito Tributário: R\$ 5.555.292,51, sendo R\$ 2.679.199,36,66, a título de CSLL; R\$ 866.693,62, a título de juros de mora calculados até 11/2014; e R\$ 2.009.399,53, a título de multa proporcional (75%);

Fatos Geradores: 31/12/2010; 31/12/2011;

Enquadramento legal: (001) RECEITAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS OMITIDAS: art. 2º da Lei nº 7.689, de 15/12/1988, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990; art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; e art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008; (002) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS: art. 2º da Lei nº 7.689, de 15/12/1988, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990; art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; e art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008; (003) RESULTADOS. APURAÇÃO INCORRETA DE RESULTADOS DA CSLL: art. 2º da Lei nº 7.689, de 15/12/1988, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990; art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; e

art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008.

1.1. A contribuinte foi cientificada em 06/12/2014 (fls. 6407).

2. No Termo de Verificação Fiscal acostado às fls. 6352 a 6374, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil apurou os seguintes fatos e infrações:

- A Eximbiz é empresa sediada no estado do Espírito Santo e concentra suas atividades principais na importação, principalmente na modalidade por conta e ordem de terceiros e é uma das grandes utilizadoras do Fundap, tendo arrematado valores expressivos de débitos junto ao Bandes, com representativo ganho financeiro.
- A empresa também apresentou prejuízo fiscal em 10 dos 12 anos do período compreendido entre 2000 a 2011.
- O registro no livro LALUR de 2010 apresentado à fiscalização mostra saldo de **prejuízo anterior em 31/12/2009 de R\$ 1.372.948,68**, o qual foi considerado na auditoria.
- A contribuinte, em resposta à intimação apresentou o Lalur de 2010 e de 2011, onde se vê, mensalmente a adição da depreciação sobre o ativo reavaliado, a qual totaliza em cada ano os valores abaixo listados:

2010 = R\$ 2.220.410,39

2011 = R\$ 2.422.265,88

- Ocorre que a contribuinte não efetuou esta adição na ficha 09A da DIPJ - Demonstração do Lucro Real em 2010 e 2011, majorando, indevidamente, o valor do prejuízo. Desta forma, para sanear esta inconsistência, foi utilizado o dado registrado no Lalur em substituição ao valor da DIPJ para correção do resultado do período.

#### **Despesas financeiras não dedutíveis**

- Constatou-se, que o valor mais representativo dentre as despesas financeiras era a existência de descontos concedidos em valores expressivos, os quais trouxeram redução no lucro obtido, e por consequência na tributação pelo IRPJ e CSLL (descontos lançados na conta 3.02.01.002.0002 – “Descontos Concedidos”).
- Em resposta a intimação fiscal, a contribuinte esclareceu que os valores lançados na conta 3.02.01.002.0002 são descontos/abatimentos (benefício de ICMS à Companhia – em torno de 20% a 50%), que, na verdade, deveriam ser lançados a débito das contas de ganhos FUNDAP e INVEST, reduzindo o seu valor, pois lá estão lançados de forma “bruta” tais receitas (ganhos financeiros), mas a companhia não fica com 100% do retorno dos incentivos.
- FUNDAP e INVEST são benefícios fiscais oferecidos a empresas sediadas no estado do Espírito Santo, as quais mediante regras específicas tem descontos ou postergação do pagamento do ICMS.

- O importador, ao realizar a operação de importação, obtém os benefícios fiscais oferecidos pelo Estado do Espírito Santo, relativos ao ICMS, e além do benefício inicial pode quitar antecipadamente o financiamento do ICMS devido na importação, através de leilões, com deságio que supera 90% do valor, o que gera uma receita financeira tributável.
- Verificou-se, da análise dos lançamentos contábeis, e da explicação fornecida pelo contribuinte, que estes descontos são normalmente efetuados mediante uma redução de valores devidos pelos clientes (adquirentes das mercadorias) à EXIMBIZ, que atua como importadora nas operações por conta e ordem de terceiros.

- Embora existam outras formas, o lançamento padrão pode ser assim descrito:

C – Banco A

C – Descontos concedidos

D – Processo cliente X ( adquirente)

- Embora o contribuinte efetue nas importações por conta e ordem de terceiros valores bastante significativos, sua receita de prestação de serviços é proporcionalmente pequena, representando menos que 2% do valor importado.
- A análise da DIPJ mostra que o custo dos serviços é muito relevante em relação à receita dos serviços, mostrando que estas operações nos termos em que foram realizadas seriam deficitárias. A fiscalizada cobra valores irrealis pelo serviço, abaixo do custo e obtém seus resultados das receitas financeiras decorrentes dos benefícios do Fundap e Invest. Não há dúvida, portanto, que o rendimento da atividade é lastreado nas receitas financeiras e não na receita da própria atividade.
- As receitas financeiras advêm do FUNDAP e INVEST. O contribuinte auferiu pela quitação antecipada, através dos leilões com deságio, receitas financeiras. No entanto, resta claro que o contribuinte somente auferiu estas receitas porque solicitou e obteve o benefício proporcionado pelo FUNDAP, e não porque tal benefício tenha caráter obrigatório.
- A concessão do benefício FUNDAP pelo Estado do ES, estabelecida pela Lei nº 2.508/70, é personalíssima, ou seja, é para que a empresa beneficiária se desenvolva e se mantenha operando no Estado concesso do benefício e não para o repasse desses valores em favor de outra empresa.
- A legislação do INVEST impõe contrapartidas, ou seja, impõe ao importador que queira usufruir deste benefício algumas ações, e assim sendo, o repasse destes valores seria uma forma de burlar o efetivo objetivo do benefício.
- Os repasses parciais do benefício FUNDAP e INVEST funcionaram, de fato, como transferência de receita financeira, de uma empresa beneficiária sediada no ES para outra, não registrada no FUNDAP/INVEST e sediada fora do Espírito Santo. Ora, receita tributável não é algo que se possa transferir a bel prazer.
- Ao lançar os repasses parciais dos benefícios como despesas financeira, o contribuinte indiretamente diminuiu a receita financeira obtida, ou “criou” uma despesas financeira, com estes mesmo benefícios fiscais.

- 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 (IRPJ e CSLL).
- Não há nas notas fiscais de prestação de serviço o registro do desconto. O que se vê é que o importador, aqui fiscalizado, decide, em acordo privado com o adquirente, abrir mão do recebimento de parte do valor devido pelo adquirente.
- As análises mostraram, que na maioria dos casos, os “descontos” são muito superiores aos valores cobrados pelos serviços de importação. Em outras palavras, o contribuinte (importador) deixa de receber valores superiores aos que deveria receber do adquirente pela prestação de serviço. Assim, conclui-se que o contribuinte (importador) dá ao adquirente desconto sobre valores antecipados para pagamentos da importação propriamente dita. Desta forma, conclui-se que o importador “banca” parte das despesas de importação, seja no custo da mercadoria, seja nos tributos associados à importação.
- Tal procedimento encontra-se em desacordo com a modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, no qual o real adquirente é obrigado a suportar todas as despesas relativas ao custo da mercadoria, frete e tributos incidentes na importação.
- Todos os argumentos apresentados pelo contribuinte informaram se tratarem de descontos sobre operações por conta e ordem de terceiros. Desta forma, mesmo se estes argumentos fossem aceitáveis na redução da base tributável, não estariam cobrindo as importações realizadas por encomenda, tendo em vista serem as saídas uma operação de venda como qualquer outra.
- Assim, pelo exposto, considera-se como despesa não dedutível os descontos concedidos fora da nota fiscal de serviços, aos adquirentes das mercadorias importadas com benefícios do Fundap e Invest:

ano	Descontos concedidos R\$
2010	11.034.692,72
2011	7.521.263,87

#### **Despesas desnecessárias - juros sobre valores emprestados**

- Ao mesmo tempo em que obtém empréstimos onerosos a fiscalizada concede empréstimos não onerosos. Nota-se que a concessão de empréstimos não é atividade fim da fiscalizada, que tem como atividade ser importadora. Consideram-se como não onerosos neste item os empréstimos formalizados sem ônus ao tomador, bem como aqueles que embora sejam formalizados com ônus, a Eximbiz não exige estes ônus.
- Se a empresa empresta valores de forma não onerosa, realizando empréstimos desnecessários à sua atividade fim, ao mesmo tempo em que toma empréstimos onerosos incorre numa despesa desnecessária, a qual nos termos legais não pode abater na base de cálculo dos tributos.

- Se o contribuinte não realizasse os empréstimos não demandaria a obtenção dos empréstimos na mesma grandeza, e assim não teria integralmente as despesas financeiras de juros sobre financiamentos. Isto posto, resta claro que tais despesas eram desnecessárias à atividade da empresa, e assim não podem reduzir o lucro real.

#### **Omissão de receitas financeiras - juros sobre mútuos onerosos**

- O contribuinte informa que desde 2007 não mais reconhece juros sobre o contrato de mútuo com Arnaldo Correa Lima.
- O contribuinte apura no regime de competência, e desta forma, fica obrigado ao reconhecimento da receita quando incorrida, inexistindo relação com o seu recebimento, que se faria pelo regime de caixa (Tabela à fl. 6364 mostra o valor mensal dos juros não contabilizados em 2010 e 2011).
- O contribuinte firmou contrato oneroso com B&B Participações, mas não cobrou juros sobre os empréstimos (A tabela à fl. 6365 mostra a apuração dos juros devidos pela mutuária e, portanto auferia pela mutuante pelo regime de competência, no período de jan/2010 a dezembro/2011).

#### **Omissão de receitas não operacionais - ganho de capital na alienação de imóvel**

- Verificou-se que o contribuinte efetuou venda de bem do ativo imobilizado em 2011. Trata-se de terreno em SP, descrito na contabilidade como Imóvel Sede São Paulo (conta 1.03.04.0001.0022).
- Tendo em vista que o valor do contrato está expresso em R\$ 2.000.000,00 e que na contabilidade o contribuinte informa R\$ 3.620.000,00, e pelo fato de que eram dois compradores distintos o contribuinte foi intimado a esclarecer e comprovar o seu custo de aquisição através do item 1 do TIF nº 7, respondido pelo contribuinte em conjunto com as informações prestadas em resposta ao TIF nº 9, item 5.
- Alega o contribuinte que além do valor do contrato, teria também arcado com o valor de R\$ 1.620.000,00 pagos diretamente à controladora Banco Bradesco S/A através de cheques/ TEDs em 13/10/2004 e 08/12/2004. Valor este relacionado às obrigações que o antigo proprietário do imóvel tinha com a instituição financeira proprietária da EZIMBRAS. Estas informações complementam informações antes prestadas em resposta aos TIF nºs 3 e 4.
- O contribuinte imputa ao preço de aquisição do imóvel eventual pagamento realizado ao Banco Bradesco. Ocorre que é frágil a argumentação e, principalmente, a comprovação dos argumentos pelo contribuinte. Inexiste qualquer documento que vincule os pagamentos feitos ao Bradesco com a aquisição do imóvel ou que estes componham o preço de aquisição do imóvel. Desta forma o custo de aquisição a ser considerado é o custo que consta do contrato de promessa de compra e venda naquilo que coube à Eximbiz (R\$ 790.000,00), visto que eram dois compradores: Eximbiz e RAMA.
- Tendo sido caracterizado que o contribuinte obteve ganho na venda (cessão de direito) do imóvel de São Paulo, trata-se de receita tributável que compõe o lucro e deve ser considerado no resultado. Assim, verifica-se a omissão deste ganho pelo contribuinte.

Preço de venda à Lumber	8.500.000,00
Custo de aquisição	- 790.000,00
Ganho de capital na alienação	7.710.000,00

### **IOF sobre empréstimos concedidos**

- Tendo em vista a existência de contas relativas a empréstimos concedidos na contabilidade da fiscalizada, esta foi intimada a esclarecer os empréstimos concedidos. A fiscalização apurou tratarem-se de mútuos, sem o devido recolhimento do IOF – imposto sobre operações financeiras.
- Os empréstimos à Hiper Export alcançaram débitos superiores à 4 milhões de reais em 2010 e 7 milhões de reais em 2011, restando ao final dos períodos crédito em favor da Eximbiz superiores a R\$ 3 milhões de reais.
- No caso de um contrato de empréstimos recíprocos no qual uma das partes sempre está caracterizada como credor, ou seja, sempre existindo um saldo ao seu favor, não se configura conta corrente, e sim um empréstimo nos moldes do mútuo.
- Nos termos da legislação vigente, existe empréstimo da Eximbiz para a Hiper Export, e deve ser aplicado o IOF sobre estas operações.
- A contribuinte reconhece os empréstimos à B&B Participações S/A.
- A contribuinte alega que os empréstimos à Multilogística Integração Logística Exp e Imp Ltda. são adiantamentos a fornecedor.
- A contribuinte não comprova suas alegações. Não há nenhuma vinculação apresentada pelo contribuinte entre serviços prestados e valores emprestados. Não tendo êxito em suas argumentações, prevalece o registro contábil no qual estão registrados empréstimos à Multilogística Integração Logística Exp e Imp Ltda. Desta forma, considera-se mútuo entre a Eximbiz e a Multilogística cabendo a aplicação do IOF nas operações.

### **Empréstimos sob a forma de adiantamentos para futura integralização de capital**

- Verificou-se na contabilidade da fiscalizada que havia o repasse da Eximbiz para Barrasol (conta 1.03.03.003.0002) e Nisibra (conta 1.03.03.033.0001) sob a forma de adiantamento para futura integralização de capital. Estes adiantamentos são possíveis, em condições específicas nas quais resta provada a prévia intenção da empresa que terá o capital integralizado (por aumento de capital com valores a integralizar) e pela integralização de fato.
- A Eximbiz é sócia do empreendimento Shopping Barrasol (CNPJ 03.444.838/0001-62) com participação de 9,50% do capital. No período verificou-se a ocorrência de transferências a crédito e a débito entre a Eximbiz e o Barrasol. Estas transferências foram contabilizadas como adiantamentos para futura integralização de capital.
- Constatou-se nas DIPJs do Shopping Barrasol que inexistiam valores de capital a integralizar nos anos de 2010 e 2011. Como os registros contábeis mostraram que o valor dos “adiantamentos” retornou à Eximbiz durante o ano de 2011 o contribuinte foi intimado

a esclarecer os lançamentos através do termo de intimação fiscal nº 5. A resposta do contribuinte ao TIF nº 5 abaixo, extraída do documento apresentado, não esclareceu a inconsistência observada.

- Do ponto de vista tributário ocorreu um empréstimo disfarçado de adiantamento para integralização, uma vez que os valores foram transferidos ao Shopping Barrasol. Desta forma fica caracterizado mútuo e obriga o contribuinte ao recolhimento do IOF.
- O mesmo ocorre com adiantamento para Nisibra, CNPJ nº 27.248.871/0001-85.

3. Irresignada com o lançamento, a contribuinte interessada, por meio de seus advogados e procuradores (fls. 6481, 6484 e 6485), apresentou, em 22/12/2014, a impugnação de fls. 6409/6427, alegando, em síntese, o seguinte:

#### **Item 1 do auto de infração**

- a) A primeira infração descrita no Auto ora impugnado decorre do entendimento da Fiscalização de que o simples fato de a Impugnante conceder empréstimos supostamente não onerosos seria suficiente para impedir a apuração das despesas financeiras atreladas aos juros bancários sobre empréstimos por ela tomados de instituições financeiras.
- b) Os empréstimos junto a instituições financeiras foram realizados justamente para a Impugnante ter condições de fazer frente às operações que são essenciais para sua atividade. Afinal, especialmente nos casos em que realiza importações por encomenda, é responsável pelo pagamento de valores muito altos para prestar seus serviços, na medida em que se compromete a adiantar grandes quantias, necessárias à compra das mercadorias no exterior que o seu cliente, na qualidade de encomendante, determinar.
- c) Fica evidente que com a obtenção de empréstimos a Impugnante possibilita a realização de suas operações, de forma que o pagamento dos respectivos juros é, por consequência, despesa essencial para a sua atividade.
- d) Os supostos contratos de mútuo celebrados pela Impugnante com outras sociedades ou pessoas físicas, por sua vez, não têm o condão de afastar essa circunstância, uma vez que são feitos em valores muito menores do que os empréstimos feitos com instituições bancárias e se prestam, também, ao fomento das atividades da empresa.
- e) Foram captados, a título de empréstimos bancários, os valores de R\$ 89.290.124,78, em 2010, e R\$ 67.466.879,29, em 2011, enquanto os valores concedidos supostamente a título de mútuo foram de R\$ 20.470.368,92, em 2010, e R\$ 33.301.491,83, em 2011 (fl. 6362). A discrepância entre os valores - os empréstimos tomados envolvem valores muito superiores aos dos empréstimos concedidos - deixa evidente que os montantes obtidos junto aos bancos eram sim empregados nas atividades da empresa, sendo, por isso, necessárias as despesas decorrentes destas operações.
- f) Não bastasse a necessidade dos empréstimos para a realização de operações de importação, esclarece a Impugnante, ainda, que sequer há que se falar em contrato de mútuo em diversos dos casos apontados pela Fiscalização neste item. É o caso, por exemplo, dos montantes transferidos para as empresas "Barra Sol Shopping Centers S/A" e "Nisibra - Cia. Brasileira de Supply Base", destinados a futuro aumento de

capital destas sociedades e não constituindo, por esta razão, mútuo, mas sim operação societária autorizada e justificada que representa parte da estratégia negocial da empresa.

- g) Descontados os valores relativos a estes adiantamentos para futuro aumento de capital, verifica-se que os contratos de mútuo firmados pela Impugnante totalizam, no máximo, R\$ 10.464.427,63 no ano de 2010 e de R\$ 22.781.068,73 no ano de 2011. Fica ainda mais evidente, assim, a discrepância entre estes montantes e os valores tomados em empréstimo anteriormente exposta.

### **Item 2 do auto de infração**

- h) Não houve, nos dois casos citados pela Fiscalização, simples falta de contabilização de juros, mas sim ausência de cobrança de tais valores, que foram dispensados pela Impugnante por razões negociais. Se estes juros foram dispensados pela Impugnante, havendo, por isso, repactuação dos empréstimos por ela concedidos, não há que se falar em receita financeira a ser contabilizada e, por consequência, em qualquer omissão de receitas.
- i) No que se refere ao contrato de mútuo celebrado com o Sr. Arnaldo Correa Lima (item 3.2.1 do TVF), os juros pactuados foram devidamente contabilizados até o exercício do ano de 2006. A partir do ano de 2007, a Impugnante não reconheceu mais a receita a eles relativas, tendo em vista que estes mesmos juros, pactuados à taxa de 0,5% a.m., foram dispensados por força de repactuação feita com o mutuário.
- j) A partir do momento em que os juros deixaram de ser devidos (2007) não há que se questionar se eles deveriam ser reconhecidos. A renúncia aos juros pela Impugnante afasta a necessidade de seu reconhecimento seja em regime de caixa, seja de competência, pois não haverá mais ingresso de receitas a este título.
- k) Da mesma forma ocorreu em relação ao mútuo celebrado com a empresa B&B Participações, que pertence ao mesmo grupo que a Impugnante.
- l) Se os juros não são mais cobrados - o que é autorizado nos mútuos entre pessoas jurídicas interligadas, nos termos do artigo 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83, não há mais valores recebíveis a este título e, por isso, não há mais necessidade de reconhecimento desses valores como receitas, seja em regime de caixa ou de competência.

### **Item 3 do auto de infração**

- m) No contexto dos contratos de importação que celebra - seja por conta e ordem, seja por encomenda - repassa a seus clientes, integralmente, o custo relativo à tributação pelo ICMS-importação.
- n) O adquirente das mercadorias suporta apenas economicamente o custo do ICMS incidente sobre as operações. Assim, ele compõe, de uma forma ou de outra, o preço pago pelos serviços prestados. A única diferença entre as operações por encomenda ou por conta e ordem se dá na forma como contratante e contratada pactuam o custeio das despesas envolvidas na importação: enquanto em uma o adquirente das mercadorias paga preço fechado, que inclui toda despesa incorrida, inclusive o valor de aquisição do bem trazido do exterior, na outra a aquisição da mercadoria é feita diretamente por seu

destinatário final, ficando por conta do importador apenas os trâmites e despesas relacionadas à importação em si.

- o) Trata-se, portanto, da simples concessão de desconto, feita pela Impugnante por razões comerciais: aos clientes que pagam os valores correspondentes ao ICMS no prazo determinado, é concedido desconto no valor devido pela operação contratada.
- p) Não há na legislação vigente qualquer vedação ou limite à concessão de descontos para clientes. Negocialmente, prestador e tomador de serviços têm plena liberdade para ajustar os parâmetros de suas contratações, não cabendo à Fiscalização opinar acerca da forma como se compõe o preço de uma atividade ou sua margem de lucro, sob pena de afronta direta ao princípio da livre iniciativa, prescrito pelo art. 1º, inciso IV, da Constituição.
- q) O simples fato de o desconto ser concedido sobre o valor correspondente ao ICMS devido na importação da mercadoria em nada altera essa circunstância. Afinal, a despeito do afirmado pela Fiscalização, não há, no caso, repasse de benefício fiscal personalíssimo ou utilização distorcida de vantagens fiscais: o que a Impugnante cobra de seus clientes é preço e o desconto que lhes é concedido implica mera redução deste preço.
- r) Havendo desconto no valor ajustado da contratação, sua dedutibilidade é assegurada pela lei fiscal. É o que prescreve o artigo 374 do Decreto nº 3.000/99.
- s) Assim, há duas constatações bastante claras no caso concreto: i) a Impugnante pode conceder o desconto que quiser a seus clientes, calculado segundo os critérios que entender cabíveis dentro de sua composição de custos; e ii) os descontos concedidos a clientes são despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- t) Não se sustenta a alegação posta no TVF no sentido de que a Impugnante teria pretendido invocar acordo particular para alterar a legislação tributária perante as Autoridades Fiscais. Afinal, como demonstrado, o critério de desconto que é concedido pelo contribuinte aos seus clientes não é objeto de valoração pela legislação. Em outras palavras, os critérios estabelecidos entre particulares (contribuinte e cliente) para fins de concessão de desconto não importa às Autoridades Fiscais.
- u) Para fins tributários, como já esclarecido, importa apenas que o contribuinte concede descontos ao seu cliente que é considerado despesa financeira, nos termos do que estabelece a legislação e a jurisprudência. O critério utilizado pela Impugnante é indiferente para as Autoridades Fiscais.
- v) A concessão de desconto pela Impugnante, diferente do que sustentam as Autoridades Fiscais, não altera o destinatário e efetivo beneficiário do incentivo fiscal, que continua sendo a empresa sediada no Espírito Santo, Impugnante.
- w) Beira o absurdo, também, o argumento de que a Impugnante não poderia concentrar sua fonte de receitas e, por consequência, de lucros, em ganhos financeiros decorrentes do aproveitamento de benefícios ligados ao ICMS, cujo usufruto sequer é obrigatório.
- x) Não cabe à Fiscalização Federal examinar os requisitos de concessão de um benefício fiscal estadual do Estado do Espírito Santo com a intenção de descaracterizar um

desconto concedido pela Impugnante aos seus clientes. Em segundo, não há qualquer fundamento para se afirmar que a concessão de descontos comerciais atingiria benefício fiscal outorgado ao prestador de serviços.

- y) O fato de, em muitos casos, os descontos concedidos serem superiores ao valor líquido cobrado pela prestação de serviço se justifica, pois, na prática, empresas importadoras como a Impugnante cobram preço fixo pela prestação de seu serviço, independentemente do valor da mercadoria importada. Isso porque o seu trabalho não aumenta ou diminui de acordo com o valor de cada mercadoria.
- z) Ainda que se entenda que os descontos concedidos pela Impugnante não deveriam ser contabilizados como despesas financeiras, mas sim lançados a débito das contas de ganhos do FUNDAP e INVEST, para fins de redução do valor bruto das receitas decorrentes dos benefícios fiscais (financeiras), não se poderia proceder a glosa das despesas e exigir os correspondentes tributos. Isso porque o mero erro formal do contribuinte não enseja a cobrança de tributo, tendo em vista que não há que se falar em prejuízo ao Fisco Federal.

#### **Item 4 do auto de infração**

- aa) A Fiscalização desconsiderou os valores pagos pela Impugnante ao Banco Bradesco (controladora da empresa vendedora do imóvel Ezibras), o qual integrou o negócio jurídico de aquisição do imóvel e, portanto, deveria ter sido considerado como preço integrante do valor de aquisição do imóvel.
- bb) O contrato de compra e venda foi formalizado em papel timbrado do Banco Bradesco (fls. 2995-3001), a quem foram direcionados os cheques administrativos nominais no montante de R\$1.620.000,00, correspondendo a data do primeiro cheque à data do contrato de compra e venda. Estes fatos confirmam as alegações da Impugnante de que esse montante foi destinado ao pagamento de parte do imóvel, compondo, por isso, o preço total do negócio.
- cc) No mês em que se deu o suposto ganho de capital aqui analisado a Impugnante apurou prejuízo fiscal, o qual foi desconsiderado pela Fiscalização. Ora, como se sabe, no período de apuração de ocorrência de alienação de bens do ativo permanente, os resultados não operacionais, positivos ou negativos, devem integrar o lucro real. Assim, se houve apuração de prejuízo fiscal naquele período, o suposto ganho de capital calculado deveria ser debitado dele, não exigido diretamente, como fez a fiscalização.
- dd) Na remota hipótese de serem mantidas as exigências tributárias, requer a Impugnante que seja reconhecida a impossibilidade de incidência dos juros SELIC sobre multa, em face da ausência de fundamento legal para tanto.

Após análise das razões apostas à Impugnação, os membros da 8ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO decidiram pela improcedência das mesmas, mantendo o crédito tributário, conforme de extrai do Acórdão n.º 16-72.070, cuja ementa segue transcrita:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA  
JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2010, 2011*

*ENCARGOS FINANCEIROS DESNECESSÁRIOS. TRANSFERÊNCIAS A TÍTULO DE ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL.*

*Revelam-se desnecessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e, portanto, indedutíveis, os encargos financeiros decorrentes de captação externa junto à entidades financeiras quando, simultaneamente, a pessoa jurídica transfere dinheiro à sua controlada, sem incidência de qualquer encargo, ainda que tal transferência se faça a título de adiantamento para aumento de capital, e mormente quando evidenciado que sequer as transferências efetuadas reuniam as características necessárias para serem tratados como verdadeiros adiantamentos para futuro aumento de capital.*

*OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS. JUROS FINANCEIROS DOS CONTRATOS DE MÚTUO. PROCEDÊNCIA*

*Os juros financeiros auferidos nos contratos de mútuo devem ser oferecidos à tributação, sendo procedente o lançamento quando as receitas desta natureza são omitidas.*

*IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. DESCONTO NO ICMS DEVIDO NA IMPORTAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.*

*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. Nas importações por conta e ordem de terceiros o ICMS não integra o custo da prestação de serviços, sendo que os descontos concedidos no pagamento da fatura não podem ser enquadrados como descontos condicionais, nos termos do art. 374, do Decreto nº 3.000/1999.*

*GANHO DE CAPITAL. VENDA DE IMÓVEL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.*

*O custo de aquisição do imóvel deve ser apurado a partir da documentação comprobatória do negócio jurídico de compra e venda.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência*

*dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.*

*CSLL. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA. A procedência do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica implica manutenção da exigência fiscal decorrente do mesmo fato.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada com a decisão retro, a contribuinte interpôs recurso voluntário para apreciação por este Conselho, aduzindo, em síntese, as mesmas razões de impugnação.

É o relatório.

## **Voto**

Conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, o contribuinte teve ciência do Acórdão n.º 16-72.070 em 27/04/2016, tendo protocolado o presente Recurso Voluntário em 25/05/2016. Portanto, configurada a tempestividade do presente recurso, dele conheço.

Em procedimento fiscal foram apuradas 4 (quatro) infrações imputadas à recorrente nos anos-calendário 2010 e 2011, são elas:

*001: CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS*

*DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS*

*Dedutibilidade de despesas financeiras atreladas a juros bancários sobre empréstimos e financiamentos contraídos pela Recorrente.*

*002: RECEITAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS*

*OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS*

*Omissão de receitas financeiras caracterizada pela falta de contabilização de juros sobre mútuos onerosos.*

*003: DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS*

*DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS*

*Dedutibilidade de despesas financeiras relativas a descontos concedidos aos clientes que adquirem mercadorias importadas com benefícios do Fundap e Invest.*

*004: GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE*

*ALIENAÇÃO/BAIXA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE*

*Omissão de ganho de capital na venda de imóvel.*

**I. Infração 1: Despesas não-necessárias**

No que se refere às despesas não necessárias, descritas no item 01 do AI de IRPJ e CSLL, a Fiscalização considerou desnecessárias as despesas (juros bancários) com empréstimos realizados pela Recorrente sob o argumento de que se destinam a financiar a concessão de empréstimos não onerosos, atividade que não se relaciona com a atividade fim da Recorrente (importação).

Quanto a este tópico, a recorrente entendeu que (i) tanto no repasse de valores para a empresa Barra Sol Shopping Centers S/A, quanto no repasse para a empresa Nisibra - Cia. Brasileira de Supply Base, não houve comprovação das circunstâncias que caracterizariam os repasses como adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC); (ii) com relação aos outros empréstimos, tendo em vista que a glosa recaiu sobre os juros dos valores emprestados, a DRJ reputou-os como despesas desnecessárias tendo em vista a concomitância de empréstimos contraídos à título oneroso e realizados à título gratuito.

Esclarecendo o tópico “ii” acima, a DRJ entendeu que os juros sobre os empréstimos contraídos eram despesas desnecessárias pois, se o contribuinte não realizasse os empréstimos não demandaria a obtenção dos empréstimos na mesma grandeza, e assim não teria integralmente as despesas financeiras de juros sobre financiamentos.

Por sua vez, a recorrente reiterou a alegação de que os repasses feitos às empresas Barrasol e Nisibra foram adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC); e, quanto aos outros empréstimos, afirmou que a fiscalização não comprovou a correlação entre os empréstimos contraídos e realizados, e reiterou que as despesas realizadas foram necessárias ao exercício de sua atividade.

Neste ponto, me coaduno com a decisão recorrida pois, tendo em vista que ao mesmo tempo em que obtém empréstimos onerosos a fiscalizada concede empréstimos não onerosos, a correlação é lógica: se o contribuinte não realizasse os empréstimos, não demandaria a obtenção dos empréstimos na mesma grandeza, e assim não teria integralmente as despesas financeiras de juros sobre financiamentos.

Assim, sabendo que a concessão de empréstimos não é a atividade principal da recorrente, correto o entendimento da DRJ com relação à desnecessidade das despesas financeiras de juros sobre os valores emprestados. Nesse sentido, colho os seguintes precedentes deste Conselho:

*IRPJ. GLOSA. ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRÉSTIMOS REPASSADOS A CONTROLADAS.*

*Na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL somente são dedutíveis os encargos financeiros de empréstimos indispensáveis à manutenção da fonte produtora. Considera-se liberalidade o repasse, a terceiros, de valores sem a cobrança de encargos ou em percentuais inferiores. (Acórdão nº 1402-002.066, Data da Sessão: 20/01/2016)*

*"DESPESAS FINANCEIRAS DESNECESSÁRIAS. EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS CONCOMITANTES COM MÚTUOS ATIVOS.*

*A concomitância de operações realizadas pelo contribuinte a título oneroso (empréstimos bancários) e a título gratuito (mútuos ativos com empresas ligadas) faz com que as despesas de juros correspondentes aos valores repassados sejam consideradas desnecessárias e, portanto, passíveis de glosa pelo Fisco. (Acórdão nº 1301-001319, Data da Sessão: 06/11/2013)*

À luz do exposto, voto pela manutenção da glosa relativa aos valores da infração 1.

## **II. Infração 2: Omissão de receitas financeiras**

Em relação ao item 02 do Auto de IRPJ (item 01 do AI de CSLL), a Fiscalização entendeu que pelo fato de existirem contratos de mútuo que previam a cobrança de juros e, ao mesmo tempo, não ser reconhecida e oferecida à tributação a correspondente receita financeira, a Recorrente teria omitido receita.

A Recorrente reitera os argumentos apresentados em sua impugnação, ou seja, que os juros não foram contabilizados pois não foram sequer recebidos. Isto porque, alega ter havido uma repactuação do contrato de mútuo em que a recorrente renunciou ao recebimento dos juros.

No entanto, a Recorrente permanece sem acostar aos autos qualquer documento de repactuação que demonstre eventual renúncia ao recebimento dos juros.

Em decorrência disso, neste ponto, adoto as razões da decisão recorrida, a seguir transcrita:

*“6. A fiscalização analisou os contratos de mútuo onerosos celebrados com Arnaldo Correa Lima e B&B Participações S/A.*

*6.1. No curso da fiscalização, a contribuinte assim se manifestou sobre o contrato celebrado com Arnaldo Correa Lima:*

*Os juros dos referidos contratos foram contabilizados até o exercício social do ano de 2006. A partir do ano de 2007, a companhia não reconheceu mais os juros dos referidos contratos, que estavam pactuados a 0,5% a.m. (zero vírgula cinco por cento ao mês), conforme razões contábeis anexos das contas de mútuo (11.03.006.00037 e 1.03.03.002.0010) – doc. 12 (Razoes Contábeis das contas de mútuo), que demonstram o principal, acrescido de juros e IOF, perfazendo o montante de R\$ 7.001.820,29 (sete milhões, um mil e oitocentos e vinte reais e vinte e nove centavos).*

*Com a quitação do valor principal, em 15/08/2011, de R\$ 4.955.832,38 (quatro milhões, novecentos e cinquenta e cinco mil, oitocentos e trinta e dois reais e trinta e oito centavos), ficou um saldo a receber de R\$ 2.045.987,91 (dois milhões, quarenta e cinco mil, novecentos e oitenta e sete reais e noventa e um centavos), sendo que a companhia não cobrou eventuais multas de mora e demais despesas contratuais, por mera conveniência administrativa, de acordo com a liberalidade das partes, bem como, não houve reconhecimento de juros a partir de 31/05/2006, face não terem sido exigidos, embora nos contratos, anteriores e posteriores a essa data, estivessem previstos.*

*6.1.1. Em suas razões, a impugnante afirma que os juros deixaram de ser devidos em virtude de repactuação feita com o mutuário. Para ela, a renúncia*

Processo nº 15586.720563/2014-65  
Acórdão n.º **1302-002.558**

**S1-C3T2**  
Fl. 6.648

---

*aos juros afasta a necessidade de seu reconhecimento, seja em regime de caixa, seja de competência, pois não há ingresso de receitas a este título.*

*6.2. Defende a mesma tese em relação ao mútuo celebrado com a empresa B&B Participações S/A, que pertence ao mesmo grupo.*

*6.3. Foram anexadas aos autos cópias dos seguintes contratos de mútuo com Arnaldo Correa Lima:*

Processo nº 15586.720563/2014-65  
Acórdão n.º 1302-002.558

S1-C3T2  
Fl. 6.649

Data	Valor	Prazo	Fls.
22/11/2001	1.000.000,00	1 ano	2692/2695
22/11/2002 -Renovação	1.000.000,00	3 anos	2696/2697
22/11/2001	500.000,00	1 ano	2698/2701
22/11/2002 -Renovação	500.000,00	3 anos	2702/2703
27/11/2001	300.000,00	1 ano	2704/2707
27/11/2002 -Renovação	300.000,00	3 anos	2708/2709
3/12/2003	625.000,00	1 ano	2710/2712
3/12/2004-Renovação	625.000,00	3 anos	2713
6/1/2003	60.000,00	1 ano	2715/2717
4/2/2003	70.000,00	1 ano	2720/2722
4/2/2004-Renovação	70.000,00	3 anos	2726/2727
7/3/2003	77.000,00	1 ano	2728/2730
7/3/2004-Renovação	77.000,00	3 anos	2733/2734
9/6/2003	70.000,00	1 ano	2735/2737
9/6/2004-Renovação	70.000,00	3 anos	2738/2740
5/7/2003	80.000,00	1 ano	2741/2742
5/7/2004-Renovação	80.000,00	3 anos	2745/2746
4/8/2003	70.000,00	1 ano	2747/2749
4/8/2004-Renovação	70.000,00	3 anos	2751/2752
3/9/2003	96.000,00	1 ano	2753/2756
3/9/2004-Renovação	96.000,00	89.000,00	2757/2758
4/11/2003	89.000,00	1 ano	2761/2763
4/11/2004-Renovação	89.000,00	3 anos	2765/2766
18/3/2004	75.000,00	1 ano	2767/2769
17/3/2005- Renovação	75.000,00	3 anos	2772/2733
4/4/2004	72.000,00	1 ano	2774/2775
4/4/2005- Renovação	72.000,00	3 anos	2777/2778
4/5/2004	85.000,00	1 ano	2779/2781
4/5/2005- Renovação	85.000,00	3 anos	2784/2785
4/6/2004	83.000,00	1 ano	2786/2788
3/6/2005- Renovação	83.000,00	3 anos	2791/2792
5/7/2004	83.000,00	1 ano	2793/2795
4/7/2005- Renovação	83.000,00	3 anos	2798/2799
4/8/2004	84.000,00	1 ano	2800/2802
3/8/2005- Renovação	84.000,00	3 anos	2804/2805
6/9/2004	85.000,00	1 ano	2806/2808
5/9/2005- Renovação	85.000,00	3 anos	2810/2811
3/10/2005	86.000,00	1 ano	2812/2814
29/11/2004	20.000,00	1 ano	2815/2817
29/11/2005- Renovação	20.000,00	3 anos	2819/2820
10/1/2005	15.000,00	1 ano	2821/2823
9/1/2006-Renovação	15.000,00	3 anos	2825/2826
28/2/2005	20.000,00	1 ano	2827/2829
28/2/2006-Renovação	20.000,00	3 anos	2831/2832
1/4/2005	35.000,00	1 ano	2833/2835
1/4/2006-Renovação	35.000,00	3 anos	2838/2839
1/4/2005	50.000,00	1 ano	2840/2842
1/4/2006-Renovação	50.000,00	3 anos	2843/2844
25/4/2005	27.000,00	1 ano	2845/2847
24/4/2006-Renovação	27.000,00	3 anos	2849/2850
24/5/2005	73.000,00	1 ano	2851/2853
24/5/2006-Renovação	73.000,00	3 anos	2853/2854
13/6/2005	15.000,00	1 ano	2855/2857
13/6/2006-Renovação	15.000,00	3 anos	2860/2861
30/6/2005	12.000,00	1 ano	2862/2864
30/6/2006-Renovação	12.000,00	3 anos	2867/2868

16/8/2005	27.200,00	1 ano	2869/2871
16/8/2006-Renovação	27.200,00	3 anos	2872/2873
9/9/2005	11.500,00	1 ano	2876/2878
8/9/2006-Renovação	11.500,00	3 anos	2881/2882
30/9/2005	15.478,84	1 ano	2883/2885
29/9/2006-Renovação	15.478,84	3 anos	2886/2887
24/10/2005	20.000,00	1 ano	2888
24/10/2006-Renovação	20.000,00	3 anos	2890/2891
24/11/2005	32.500,00	1 ano	2892/2894
23/11/2006-Renovação	32.500,00	3 anos	2897/2898
28/12/2005	18.000,00	1 ano	2899/2901
27/12/2006-Renovação	18.000,00	3 anos	2904/2905
30/1/2006	11.000,00	1 ano	2906/2908
30/1/2007-Renovação	11.000,00	3 anos	2910/2911
24/2/2006	52.000,00	1 ano	2912/2914
23/2/2007-Renovação	52.000,00	3 anos	2917/2918
30/11/2006	67.100,00	1 ano	2919/2921
30/11/2007-Renovação	67.100,00	3 anos	2924/2925
14/12/2006	13.000,00	1 ano	2926/2928
14/12/2007-Renovação	13.000,00	3 anos	2930/2931
14/3/2007	30.000,00	1 ano	2932/2934
13/3/2008-Renovação	30.000,00	3 anos	2936/2937
17/1/2007	14.053,54	1 ano	2938/2940
16/1/2008-Renovação	14.053,54	3 anos	2942/2943
15/3/2007	10.000,00	1 ano	2944/2946
14/3/2008-Renovação	10.000,00	3 anos	2948/2949
5/10/2007	100.000,00	1 ano	2950/2952
6/10/2008-Renovação	100.000,00	3 anos	2954/2955
17/12/2007	50.000,00	1 ano	2956/2958
17/12/2008-Renovação	50.000,00	3 anos	2960/2961
7/1/2008	27.000,00	1 ano	2962/2964
7/1/2009-Renovação	27.000,00	3 anos	2966/2967
25/6/2009	40.000,00	1 ano	2968/2970
4/3/2008	60.000,00	1 ano	2972/2974
3/3/2009-Renovação	60.000,00	3 anos	2975/2976
29/4/2008	40.000,00	1 ano	2977/2979
28/4/2009	40.000,00	3 anos	2980/2981
27/10/2009	28.000,00	1 ano	2982/2984
3/9/2009	127.000,00	1 ano	2986/2988
14/10/2010	205.000,00	1 ano	2990/2992

6.4. Também foram anexados os seguintes contratos com B&B Participações S/A:

Data	Valor	Prazo	Fls.
5/1/2011	4.952,76	5 anos com 12 meses de carência	1138/1141
11/3/2011	5.020,55	5 anos com 12 meses de carência	1142/1144
25/4/2011	10.015,96	5 anos com 12 meses de carência	1145/1147
25/5/2011	59.433,80	5 anos com 12 meses de carência	1148/1150
14/6/2011	4.433,80	5 anos com 12 meses de carência	1151/1153
5/8/2011	4.433,80	5 anos com 12 meses de carência	1154/1156
24/10/2011	5.531,99	5 anos com 12 meses de carência	1157/1159
14/11/2011	5.531,99	5 anos com 12 meses de carência	1160/1162
14/12/2011	5.531,99	5 anos com 12 meses de carência	1163/1165
5/7/2011	10.337,67	5 anos com 12 meses de carência	1166/1168
21/9/2011	6.770,75	5 anos com 12 meses de carência	1169/1171

6.5. Não consta dos autos nenhum documento de repactuação que demonstre eventual renúncia ao recebimento dos juros.

6.6. Nos instrumentos de renovação dos mútuos com Arnaldo Correa Lima, não há qualquer referência à remissão dos juros. Pelo contrário, há cláusula que afirma que o débito permanece, acrescido dos juros pactuados, sendo que há previsão de

*incidência de juros sobre o saldo devedor, como demonstra excerto a seguir reproduzido (fl. 2696):*

- 11.3. Que durante o período que transcorreu o contrato de mútuo não foi possível, pelo mutuário, quitar as parcelas do contrato, permanecendo o débito em vigor até a presente data, acrescido dos juros pactuado naquele contrato.
- 11.4. Que pelo presente termo aditivo, renova-se o mútuo pelo período de mais três anos, contados a partir desta data, computando-se os juros de seis por cento ao ano, com vencimentos mensais de 0,5% (meio por cento) de juros sobre o saldo devedor apurado.

*6.6.1. Também no documento de fls. 2980, extrai-se texto de mesmo teor:*

1.2. Que durante o período que transcorreu o contrato de mútuo não foi possível, pelo mutuário, quitar as parcelas do contrato, permanecendo o débito em vigor até a presente data, acrescido dos juros pactuado naquele contrato.

1.3. Que pelo presente termo aditivo, renova-se o mútuo pelo período de mais três anos, contados a partir desta data, computando-se os juros de seis por cento ao ano, com vencimentos mensais de 0,5% (meio por cento) de juros sobre o saldo devedor apurado.

*6.7. O Conselho Federal de Contabilidade - CFC aprovou a Resolução 2014/ITG2000(R1), com o objetivo de estabelecer critérios e procedimentos a serem adotados pela entidade para a escrituração contábil de seus fatos patrimoniais.*

*6.7.1. A seguir reproduzimos os dispositivos relativos à documentação contábil:*

*"26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compõem a escrituração.*

*27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos "usos e costumes".*

*28. Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio magnético, desde que assinados pelo responsável pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado, devendo ser submetidos ao registro público competente."*

*6.7.2. Todo lançamento na escrituração da entidade deve ser comprovado por documentação hábil, revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais.*

*6.7.3. Este comando também vem explicitado no art. 264 do Decreto nº 3.000/1999:*

*"Art.264.A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º)."*

*6.8. Assim, a simples alegação de repactuação ou remissão de juros, desacompanhada da documentação hábil a demonstrar a modificação patrimonial, não é*

suficiente para justificar a falta de escrituração de receitas de juros previstas em contratos de mútuo.

6.9. Nesse sentido cita-se a decisão unânime, proferida pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

*"CONTRATOS DE MÚTUO. OMISSÃO DE RECEITAS. GLOSA DE DESPESAS. INFRAÇÕES DISTINTAS.*

*A falta de escrituração de receitas auferidas em decorrência de encargos estabelecidos em contrato de mútuo configura a omissão de receitas. Tal infração não se confunde com a glosa de despesas efetuadas na pessoa jurídica que capta recursos de terceiros se comprometendo a pagar encargos financeiros em valores superiores àqueles exigidos da pessoa interligada para a qual tais recursos foram repassados."*

6.10. Por último, cumpre transcrever o art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83:

*"Art. 21. Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN.*

*Parágrafo único. Nos negócios de que trata este artigo não se aplica o disposto nos artigos 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977."*

6.10.1. Este artigo foi revogado no momento em que foi extinta a correção monetária de todos os valores constantes da legislação tributária federal (art. 30 da Lei 9.249/1995).

6.10.2. De qualquer forma, o dispositivo legal apenas estabelecia o mínimo a ser reconhecido, sendo que é o negócio jurídico celebrado entre as partes que determina a incidência ou não dos juros. É o contrato de mútuo que deve ser utilizado como base dos lançamentos a serem efetuados na contabilidade.

6.11. Por conseguinte, deve ser integralmente mantida a exigência discutida neste tópico."

### **III. Infração 3 - Despesas financeiras não dedutíveis**

A infração descrita no item 03 do Auto de IRPJ (item 02 do AI de CSLL), por sua vez, consiste na constatação por parte da fiscalização de que parte das despesas financeiras da Recorrente não corresponderiam a descontos concedidos a clientes, mas sim a repasse indevido de benefícios fiscais do FUNDAP e INVEST concedidos no âmbito do ICMS.

No entendimento da fiscalização, os repasses parciais dos benefícios FUNDAP e INVEST, para os clientes, mediante desconto no valor do ICMS devido, não pode ser deduzido como despesa financeira pelos seguintes motivos: i) não há previsão no art. 374 do RIR/99, para a dedução do "desconto condicional", não registrado na nota fiscal, ser deduzido como despesa financeira; ii) os repasses parciais dos benefícios FUNDAP/INVEST têm origem em acordo particular realizado pelo contribuinte; iii) os

descontos concedidos são muito superiores aos valores cobrados pelos serviços de importação; iv) o contribuinte dá ao adquirente desconto sobre valores antecipados para pagamentos da importação, e tal procedimento está em desacordo com a modalidade de importação por conta e ordem de terceiros; v) a contabilização dos "descontos" como despesas financeiras acaba por reduzir indevidamente as receitas provenientes dos benefícios fiscais FUNDAP/INVEST.

A decisão de 1ª instância, decidiu pela manutenção da glosa ao fundamento de que o ICMS é um custo do cliente e não da Recorrente, de modo que os descontos a ele relacionados não poderiam ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A Recorrente admite que as "despesas financeiras" são descontos concedidos aos clientes da Recorrente que efetuam os pagamentos de parte dos valores devidos dentro do prazo pré-estabelecido, e afirma que tanto nas importações por encomenda, quanto nas importações por conta e ordem de terceiro, a Recorrente figura como sujeito passivo do ICMS, sendo este um custo por ela suportado.

Entretanto, assiste razão à Fiscalização, no que foi acompanhada pela Turma Julgadora "*a quo*", quando afirma que no caso da importação por conta e ordem de terceiro, o valor do ICMS não está incluído no preço dos serviços prestados, de modo que a redução dos custos – aí incluído o ICMS-importação – estaria em desacordo com a modalidade de importação por conta e ordem de terceiros.

Do próprio site da Receita Federal do Brasil é possível extrair-se o seguinte: "*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*" (<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/operacoes-realizada-por-intermedio-de-terceiros/importacao-com-conta-e-ordem>).

Assim, tendo em conta que em sede de impugnação (após todo o procedimento fiscal) a contribuinte não fez qualquer diferenciação entre a importação por conta e ordem e importação por encomenda, inclusive afirmando que o valor do ICMS estava incluído no preço do serviço, andou bem a DRJ quando afirma que tal expediente desborda dos quadrantes legais da importação por conta e ordem, em que o ICMS incide na operação de importação.

Aqui, a Recorrente apenas endossa que nas duas modalidades de importação o ICMS era custo seu, apenas repassado para o adquirente do bem ou mercadoria.

No entanto, os descontos concedidos – superiores, em muitos casos, ao valor do serviço prestado – indicam que a recorrente "banca" parte das despesas de importação, seja no custo da mercadoria, seja nos tributos associados à importação; o que está em completo desacordo com a modalidade de importação por conta e ordem, em que o real adquirente é obrigado a suportar todas as despesas relativas ao custo da mercadoria, frete e tributos incidentes na importação. De fato, não se pode admitir as despesas financeiras relativas a importações por conta e ordem, pois reduzem indevidamente a receita financeira auferida.

Ato contínuo, a DRJ reconhece que o mesmo raciocínio não se aplica às importações por encomenda, pois como se trata de mera operação de compra e venda, o ICMS está incluído no valor da operação. Contudo, por não fazer qualquer diferenciação entre as duas modalidades de importação em sua argumentação, e por não ser possível identificar a parcela dos descontos concedidos que se referem à importação por encomenda – tendo em vista que tal prova caberia à impugnante – a Turma Julgadora manteve a desconsideração de todos os descontos concedidos.

*In casu*, a decisão afigura-se correta pois o montante exato do desconto concedido a cada cliente irá depender de uma série de condições que variam de contrato para contrato, tanto com base na pontualidade do pagamento, quanto em condições não especificadas pela contribuinte (como é o caso do desconto/abatimento que pode variar de 20% a 50% do valor correspondente a este tributo, conforme ajuste entre as partes). Nesse sentido, vejamos a resposta da contribuinte ao Termo de Intimação Fiscal n.º 1:

**Quando a empresa solicita a remessa do ICMS para pagamento, o título vai no valor cheio do tributo, uma vez que o benefício, tanto do FUNDAP quanto do INVEST, é da companhia e não do adquirente, conforme documentos anexos (doc. 03 – Notas Fiscais com valor cheio do ICMS para pagamento ou antecipação pela adquirente). Se o cliente (adquirente) paga em dia o ICMS, ele poderá pagar o mesmo com desconto/abatimento, que pode girar em torno de 20% a 50%, podendo ser até maior, de acordo com cada contrato.**

**Os valores lançados na conta 3.02.01.002.0002 são exatamente tais descontos/abatimentos, que, na verdade, deveriam ser lançados a débito das contas de ganhos do FUNDAP e INVEST, reduzindo seu valor, pois lá estão lançados de forma “bruta” tais receitas (ganhos financeiros), mas a companhia não fica com 100% do retorno dos incentivos.**

Sendo assim, de fato, cabia à recorrente comprovar a parcela dos descontos concedidos que se referiam às operações de importação por encomenda.

Diante dos esclarecimentos, e por reputar que o quanto exposto até aqui é suficiente para a comprovação da ilegalidade da dedução dos valores registrados na conta contábil “3.02.01.002.0002 – Descontos concedidos”, manifesto minha concordância com a decisão de primeira instância, e passo a transcrevê-la:

*“7. A discussão a ser travada neste tópico, gira em torno dos benefícios fiscais FUNDAP E INVEST, concedidos pelo estado do Espírito Santo.*

*7.1. A seguir, transcrevemos os esclarecimentos da fiscalização sobre os incentivos fiscais:*

<sup>1</sup> O FUNDAP é um financiamento para apoio a empresas com sede no Espírito Santo e que realizam operações de comércio exterior tributadas com ICMS no Estado. Empresas industriais com sede no Espírito Santo que fazem uso de insumo importado também podem se habilitar aos financiamentos FUNDAP.

Existem algumas condições básicas para que uma empresa opere no FUNDAP.

Confira:

- As operações devem ser realizadas por empresas que tenham sede no território do Espírito Santo;
- O recolhimento do ICMS Fundap deve ser efetuado para o Estado do Espírito Santo;
- O desembaraço aduaneiro tem que ser efetuado no Estado do Espírito Santo.

<sup>2</sup> O Invest-ES é um programa de incentivos fiscais que tem como objetivo contribuir para a expansão, modernização e diversificação dos setores produtivos do Espírito Santo, estimulando a realização de investimentos, a renovação tecnológica das estruturas produtivas e o aumento da competitividade estadual, com ênfase na geração de emprego e renda e na redução das desigualdades sociais e regionais.

Podem ser beneficiadas pelo programa empresas que realizem projeto econômico considerado de interesse para o desenvolvimento sócioeconômico do Estado, conforme condições previstas no [Decreto N° 1951-R](#), publicado no DIOES em 26/10/2007, e suas alterações.

*7.2. No entendimento da fiscalização, os repasses parciais dos benefícios FUNDAP e INVEST, para os clientes, mediante desconto no valor do ICMS devido, não pode ser deduzido como despesa financeira pelos seguintes motivos: i) não há previsão no art. 374 do RIR/99, para a dedução do "desconto condicional", não registrado na nota fiscal, ser deduzido como despesa financeira; ii) os repasses parciais dos benefícios FUNDAP/INVEST têm origem em acordo particular realizado pelo contribuinte; iii) os descontos concedidos são muito superiores aos valores cobrados pelos serviços de importação; iv) o contribuinte dá ao adquirente desconto sobre valores antecipados para pagamentos da importação, e tal procedimento está em desacordo com a modalidade de importação por conta e ordem de terceiros; v) a contabilização dos "descontos" como despesas financeiras acaba por reduzir indevidamente as receitas provenientes dos benefícios fiscais FUNDAP/INVEST.*

*7.3. A impugnante afirma que o ICMS compõe o preço pago pelos serviços prestados, e que os valores de ICMS abatidos correspondem a descontos feitos por razões comerciais. Alega em síntese que: i) não há na legislação vigente qualquer vedação ou limite à concessão de descontos; ii) há liberdade negocial, não podendo a fiscalização opinar acerca da forma como se compõe o preço da atividade ou sua margem de lucro;*

*iii) não há repasse de benefício fiscal personalíssimo; iv) os descontos concedidos a clientes são despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; v) a impugnante é contribuinte do ICMS, e este imposto compõe o custo de sua atividade, sendo que os clientes apenas suportam o ônus econômico; vi) a concessão do desconto não altera o destinatário e efetivo beneficiário do incentivo fiscal.*

*7.4. A fiscalização em momento algum interferiu na liberdade negocial da empresa. Ela apenas faz uma análise da essência econômica das operações realizadas pela contribuinte, as quais são complexas.*

*7.5. No quadro abaixo foram sistematizados os valores totais e a natureza das receitas oferecidas à tributação:*

	Receita financeira Ganhos nas operações Fundap e Invest	Receita Importação Encomenda + revenda	Receita Prestação de Serviços
2010	21.195.002,41	12.146.373,83	4.353.220,78
2011	13.061.847,05	10.158.044,35	3.395.192,94

7.6. No relatório fiscal foi afirmado que a atividade empresarial predominante do contribuinte é a importação por conta e ordem de terceiros, embora a empresa efetue importações por encomenda.

7.7. Neste ponto, é mister fazermos uma breve digressão sobre a importação por conta e ordem, e a importação por encomenda, reproduzindo o texto contido no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

7.8. 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 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).

7.8. 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.

7.9. 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.

7.10. Como muito bem observado pela fiscalização, se olharmos apenas as receitas e custos dos serviços prestados, verificamos que a atividade é deficitária, antes mesmo do cômputo das despesas operacionais. Em 2010, o custo dos serviços prestados superou em R\$ 3.644.723,76 as receitas obtidas (4.165.720,78 - 7.810.444,54), e em 2011, R\$ 3.202.936,23 (3.395.192,94 - 6.598.129,17).

7.11. Já, a importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, I, da IN SRF nº 634/06).

7.12. Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.

7.13. Em última análise, em que pese a obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é aquele e não este

que pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, pela via cambial. Da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado.

7.14. Ressalte-se ainda que, diferentemente da importação por conta e ordem, no caso da importação por encomenda, a operação cambial para pagamento da importação deve ser realizada exclusivamente em nome do importador, conforme determina o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI– Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).

7.15. A fiscalização discriminou as operações para cada adquirente, informando que apenas nos casos listados abaixo, houve importação por encomenda. Todas as demais operações foram importações por conta e ordem de terceiro:

Cliente	2010	2011
PROCESSO VIVA EMBALAGENS	302.429,54	103.426,87
PROCESSO ATENA	70.856,87	
PROCESSO CONVEY COMERCIAL	46.719,96	
PROCESSO FACTEL TELE.COM.IMPORTADORA LTDA	21.668,78	18.044,49
<b>total</b>	<b>441.675,15</b>	<b>121.471,36</b>

7.16. Contrariamente ao alegado na impugnação, o ICMS não compõe o preço dos serviços prestados.

7.17. Tal conclusão pode ser extraída dos contratos de prestação de serviços de importação, por conta e ordem de terceiros (fl. 556):

**2.1. A EMPRESA COMPRADORA** antecipará e responderá por todos os custos que, direta ou indiretamente, incidirem sobre a importação e nacionalização das mercadorias adquiridas no exterior, tais como: liquidação do saque ao EXPORTADOR, os tributos incidentes sobre a operação, fretes internacionais e internos, seguro do transporte internacional, armazenagem nos portos, aeroportos e entrepostos aduaneiros, taxas e despesas para o desembaraço aduaneiro e nacionalização, e outras que por ventura vierem a incidir sobre o processo, exceto os serviços de Despacho Aduaneiro, quando realizado pela **EMPRESA IMPORTADORA**.

**2.2. A EMPRESA COMPRADORA** deverá adiantar à **EMPRESA IMPORTADORA**, numerário suficiente para recolhimento dos impostos federais incidentes sobre a importação contratada (I.I – Imposto de Importação e I.P.I – Imposto sobre Produtos Industrializados), para tanto, deverá a **IMPORTADORA** enviar à **COMPRADORA**, com antecedência mínima de 02 (dois) dias, a **SOLICITAÇÃO DE NUMERÁRIOS**, discriminando as despesas e seus respectivos valores estimados.

**3.1.** Pelos serviços prestados, nos termos deste contrato, à **EMPRESA IMPORTADORA** é assegurado o aproveitamento integral de todos os benefícios e estímulos financeiros do FUNDAP, outorgados pela legislação vigente no Estado do Espírito Santo, representados por financiamentos de longo prazo.

7.18. A leitura dos excertos acima reproduzidos não deixa dúvidas de que, nos casos em que há importação por conta e ordem, o ICMS incidente na operação de importação, que é diferido para o momento da saída da mercadoria do estabelecimento importador, não é custo da contribuinte, mas da empresa adquirente. Aliás, é exatamente esta a característica principal da importação por conta e ordem de terceiro, sendo que a remuneração da empresa importadora é definida como prestação de serviços, e não compra e venda mercadorias.

O art. 374 do Decreto nº 3.000/1999 assim dispõe:

*"Art.374.Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):*

*I-os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;*

*II- os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.*

*Parágrafo único.Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº9.532, de 1997, art. 1º, §3º)."*

*7.19. Os descontos condicionais a que se refere o art. 374 e a Solução de Consulta nº 34 - Cosit, são aqueles concedidos sobre o preço das operações, sejam elas de compra e venda de mercadorias, ou prestação de serviços.*

*7.20. Como muito bem ressaltado pela fiscalização, no caso da importação por conta e ordem de terceiro, o valor do ICMS não está incluído no preço dos serviços prestados, sendo que os descontos concedidos são muito superiores aos valores cobrados pelos serviços de importação. A redução dos custos, aí incluídos o dos tributos incidentes na importação, estaria em desacordo com a modalidade de importação por conta e ordem de terceiros. Além disso, está explícito nos contratos celebrados que os custos são de inteira responsabilidade da empresa adquirente, e devem ser quitados com recursos dela, e não da importadora.*

*7.21. Desta forma, correto o raciocínio da fiscalização de que não há previsão legal para dedução dos descontos concedidos como despesas financeiras.*

*7.22. Em princípio, tal raciocínio não seria aplicável às importações por encomenda. Isto porque, nesta última, é a empresa importadora quem adquire a mercadoria no exterior. Como trata-se de uma operação de compra e venda como outra qualquer, o ICMS está incluído no valor da operação. Note-se que no caso das importações por encomenda são utilizados os CFOP's 5.102/6.102, e não 5.949/6.949 (Arquivos não pagináveis referentes aos Termos de Anexação de fls. 3312 e 3313).*

*7.23. Ocorre porém, que a impugnante não faz qualquer diferenciação, sendo que sua argumentação é construída apenas em relação às importações por conta e ordem de terceiros, tal como mencionado no relatório fiscal. De mais a mais, não é possível identificar a parcela dos descontos concedidos que se refere às operações de importação por encomenda. Tal prova caberia à impugnante.*

*7.24. A meu ver, estes fundamentos são suficientes para demonstrar a ilegalidade da dedução dos valores registrados na conta contábil 3.02.01.002.0002 - Descontos concedidos.*

*7.25. Resta analisarmos a questão relativa ao caráter personalíssimo dos benefícios fiscais.*

7.26. Neste ponto, deve ser acolhida a alegação da impugnante de que não cabe ao Fisco Federal o exame dos requisitos de validade de um benefício fiscal estadual. Se houve descumprimento de alguma condição estabelecida nas normas estaduais, tal averiguação compete ao Fisco Estadual. Além disso, a consequência da inobservância das regras estaduais seria o cancelamento do benefício. Ao Fisco Federal cabe apenas verificar se há previsão legal para dedução dos descontos como despesa operacional.

7.27. Por conseguinte, deve ser mantida a glosa das despesas discutidas no presente tópico pelo fato de tais valores não poderem ser enquadrados como descontos condicionais, nos termos do art. 374 do RIR/1999”.

Quanto ao argumento da aplicabilidade da Lei Complementar n. 160/2017 ao presente caso, entendo que esta não deve ser aplicada, pois estamos tratando de uma glosa de despesas e não do tratamento como receita tributável de uma subvenção para investimento. Os motivos suscitados pela fiscalização são claros quanto a este ponto. Vejamos:

- i) não há previsão no art. 374 do RIR/99, para a dedução do "desconto condicional", não registrado na nota fiscal, ser deduzido como despesa financeira;
- ii) os repasses parciais dos benefícios FUNDAP/INVEST têm origem em acordo particular realizado pelo contribuinte;
- iii) os descontos concedidos são muito superiores aos valores cobrados pelos serviços de importação
- iv) o contribuinte dá ao adquirente desconto sobre valores antecipados para pagamentos da importação, e tal procedimento está em desacordo com a modalidade de importação por conta e ordem de terceiros;
- v) a contabilização dos "descontos" como despesas financeiras acaba por reduzir indevidamente as receitas provenientes dos benefícios fiscais FUNDAP/INVEST.

#### **IV. Infração 4 – Ganhos e perdas de capital apurados incorretamente**

Com relação a esta infração, a recorrente não trouxe novos documentos ou argumentos que infirmassem as conclusões da Turma Julgadora “a quo”. Destarte, por não carecer de reparos neste ponto, transcrevo a decisão recorrida:

“8. Este item da autuação tem por objeto a compra e venda de um imóvel em São Paulo. O contrato foi firmado entre a Ezimbrás Imóveis e Representações Ltda como vendedora e como compradores Rama do Brasil Empreendimentos Imobiliários Ltda e Eximbiz Comércio internacional S/A, com anuência da Química Industrial Paulista S/A, verifica-se que o preço ajustado no contrato foi de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões).

8.1. O contribuinte foi intimado a esclarecer e comprovar o custo de aquisição registrado em sua contabilidade, no montante de R\$ 3.620.000,00.

8.2. O ponto central da controvérsia reside na diferença de R\$ 1.620.000,00. Segundo a impugnante, este valor foi pago diretamente à controladora da empresa vendedora, Banco Bradesco S/A, através de cheques e TED's em

13/10/2004 e 08/12/2004. Este valor estaria relacionado às obrigações que o antigo proprietário do imóvel tinha com a instituição financeira proprietária da Ezimbras.

8.3. Para a fiscalização, inexistente qualquer documento que vincule os pagamentos feitos ao Bradesco com a aquisição do imóvel, sendo que admite como custo de aquisição apenas o valor de R\$ 790.000,00.

8.4. A impugnante traz os seguintes argumentos: i) o contrato de compra e venda foi formalizado em papel timbrado do Banco Bradesco (fls. 2995/3001); os cheques administrativos no valor de R\$ 1.620.000,00 foram direcionados ao Banco, sendo que a data do primeiro cheque corresponde à data do contrato de compra e venda; iii) no mês em que teria se dado o ganho de capital, a impugnante apurou prejuízo fiscal.

8.5. A impugnante não traz nenhum argumento ou documento novo.

8.6. Como já salientado anteriormente, todo lançamento na escrituração da entidade deve ser comprovado por documentação hábil, revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais.

8.7. A documentação hábil para comprovar o custo de aquisição do imóvel anexado aos autos compõe-se do instrumento particular de promessa de venda e compra com preço quitado (fls. 2995/3001), e a escritura de fls. 3422/3425.

8.8. Foram objeto do instrumento particular de promessa de venda e compra com preço quitado vários imóveis, sendo que o preço total do negócio jurídico foi de R\$ 2.000.000,00.

8.9. A análise conjunta destes dois documentos corrobora o valor do custo de aquisição apurado pela fiscalização. Aliás, a própria impugnante esclarece a alocação do valor do custo de aquisição aos imóveis transacionados no instrumento particular (fl. 3404):

Desta forma, de acordo com as duas escrituras anexas apresentadas, os valores dos imóveis ficaram da seguinte forma:

- Eximbiz – imóvel item “c”- R\$ 790.000,00 (\*)
- RAMA – demais imóveis (a.1, a.2, a.3, a.4, a.5, b.1, b.2 e b3) – R\$ 1.210.000,00

8.10. Os cheques administrativos no valor de R\$ 1.620.000,00 apenas demonstram o pagamento de parte do preço total pela Eximbiz, não se prestando a provar que o custo de aquisição do imóvel foi outro que não aquele constante do instrumento particular e da escritura.

8.11. Por fim, também não merece acolhida o argumento de que o contribuinte teria prejuízo fiscal no mês em que ocorreu o ganho de capital.

8.12. De acordo com a DIPJ/2011 (fls. 2/43), a contribuinte apurou o imposto de renda com base no lucro real anual, ou seja, o fato gerador do tributo ocorreu em 31/12/2010.

8.13. Desta forma, não há que se falar em prejuízo no mês em que ocorreu a venda do imóvel, e a apuração do ganho de capital. A receita obtida com a operação deve ser adicionada ao lucro do período, da forma como fez a fiscalização no lançamento.

8.14. *Por conseguinte, não há reparos a fazer nas conclusões da fiscalização, devendo ser integralmente mantido o crédito tributário relativo a este tópico.”*

#### **V. Da taxa Selic sobre a multa de ofício**

Quanto à incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício, por não haverem novos argumentos, adoto as razões da decisão recorrida, transcritas a seguir:

*“9. Quanto ao argumento de não haver permissivo legal para fazer incidir juros SELIC sobre a multa de ofício, há de se considerar, primeiramente, que não houve o lançamento de juros de mora sobre multa de ofício, portanto, esta seria uma questão de cobrança, posterior ao julgamento da impugnação. Não há pois litígio instaurado quanto à aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.*

*9.1. Registre-se, por oportuno, que, a teor das disposições contidas nos artigos 113, § 1º, e 139 do CTN, depreende-se que a penalidade pecuniária, a despeito de não ser tributo, faz parte do crédito tributário e, por conseguinte, deve receber o tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.*

*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.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

*(...)*

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

*9.2. No caso, a cobrança (futura) dos juros sobre a multa de ofício vinculada tem por fundamento o próprio artigo 161 do Código Tributário Nacional c/c o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º (...).*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

9.3. *A multa de ofício é, sem dúvida alguma, um débito para com a União, decorrente de tributo e/ou contribuição administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

9.4. *Aliás, esse entendimento é corroborado por recentes decisões do CARF, conforme ementas que abaixo se transcreve:*

*Multa de Lançamento de Ofício. Incidência de Juros de Mora.*

*Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora, na forma dos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Acórdão nº 1101-001296, Sessão de 25 de março de 2015)*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. LEGALIDADE.*

*A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, incidindo também sobre esta juros de mora. Tese confirmada em reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.335.688PR, julgado em 4/12/12). A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4). (Acórdão nº 1103-001102, Sessão de 27 de agosto de 2015)*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.*

*É cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento. (Acórdão nº 1401-001116, Sessão de 11 de fevereiro de 2014)*

*JUROS SOBRE MULTA.*

*A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre*

*a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão nº 1401-001349, Sessão de 26 de novembro de 2014)*

*9.5. Deste modo, resta afastada a argumentação da interessada quanto à não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício”.*

Por fim, quanto ao auto de infração de CSLL decorrente da exigência principal, o decidido quanto ao IRPJ, deve ser aplicado à exigência reflexa, merecendo ser destacado que a recorrente não teceu nenhuma consideração específica em relação à contribuição.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, NEGO provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa