



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15586.720563/2014-65  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-006.274 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 9 de setembro de 2022  
**Recorrente** EXIMBIZ COMERCIO INTERNACIONAL S/A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial interposto para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para ser conhecido, deve demonstrar, por matéria, a existência de divergência de interpretação da mesma legislação tributária.

Uma vez verificada a ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos confrontados (*recorrido* e *paradigma*), o dissídio jurisprudencial não resta caracterizado, fato este que prejudica o conhecimento recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Alexandre Evaristo Pinto, que votaram pelo conhecimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca, Luiz Augusto de Souza Goncalves (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, substituído pelo conselheiro Luiz Augusto de Souza Goncalves.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.274 - CSRF/1ª Turma  
Processo nº 15586.720563/2014-65

## Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 6.700/6.735) interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº **1302-002.558** (fls. 6.631/6.663), na parte que recebeu a seguinte ementa:

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

Exercício: 2010, 2011

(...)

**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.

(...)

**CSLL. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.**

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

Em resumo, o presente processo decorre de Autos de Infração (fls. 6.378/6.400) que exigem, em relação aos anos-calendário de 2010 e 2011, IRPJ e CSLL em razão da caracterização das seguintes infrações: **(i)** glosa de despesas consideradas não necessárias; **(ii)** omissão de receitas financeiras; **(iii)** glosa de despesas financeiras; e **(iv)** não tributação de ganho de capital apurado na alienação de ativo imobilizado.

Especificamente em relação à infração **(iii)**, assim motivou o Termo de Verificação Fiscal de fls. 6.352/6.374:

(...)

**3.1 Despesas Financeiras Não dedutíveis**

A apuração do resultado pelo regime do lucro real é realizada através da apuração das receitas tributáveis, excluindo as despesas realizadas para a atividade. Assim, embora a empresa possa realizar as despesas de seu interesse, nem todas podem ser utilizadas para reduzir o lucro do período, que vem a ser a base tributável.

Neste sentido, despesas para as quais inexista a previsão de dedutibilidade, se utilizadas para redução do lucro líquido devem ser adicionadas ao lucro real. Assim, apurou-se que nem todas as despesas contabilizadas pela empresa poderiam reduzir o lucro, conforme descrito a seguir.

Constatou-se nas DIPJs do período fiscalizado, 2010 e 2011, na ficha 06 A – Demonstração do Resultado do Exercício, que o contribuinte apresenta significativo prejuízo operacional originado por um custo dos serviços e mercadorias vendidas superior à receita da atividade.

Também chamam a atenção os valores das linhas “outras receitas operacionais” e “outras despesas financeiras”, conforme tabela abaixo:

| linha | discriminação                    | 2010           | 2011           |
|-------|----------------------------------|----------------|----------------|
| 16    | Receita líquida da atividade     | 12.406.385,82  | 10.407.940,64  |
| 17    | Custo das mercadorias e serviços | -16.227.613,81 | -13.137.861,22 |
| 39    | Outras receitas operacionais     | 21.736.070,70  | 13.076.083,64  |
| 40    | - Despesas Operacionais          | -9.229.034,19  | -9.093.776,54  |
| 46    | - Outras despesas financeiras    | -16.915.626,52 | -13.121.884,56 |
| 57    | Lucro Operacional                | -8.131.829,77  | -11.767.849,12 |

Nesta análise é também necessário confrontar a receita da atividade com o custo dos bens e serviços vendidos registrados na DIPJ:

| Ano  | Receita atividade R\$ | Custo R\$     |
|------|-----------------------|---------------|
| 2010 | 16.499.594,61         | 16.227.613,81 |
| 2011 | 13.553.237,29         | 13.137.861,22 |

De pronto, já se conclui que nos termos da contabilidade e da DIPJ o contribuinte trabalharia sem ganhos na sua atividade principal, visto que as receitas líquidas da atividade (não financeiras) seriam inferiores ao custo dos bens e serviços antes de se considerar as despesas. Considerando-se como exemplo o ano de 2010 conclui-se que embora o contribuinte faça a importação por conta e ordem de terceiros de valores da ordem de 244 milhões de reais, somente tem receita da prestação de serviços de 4,4 milhões de reais, ou seja 1,78%. Por outro lado, analisando-se a DIPJ, verifica-se que o custo dos serviços prestados em 2010 foi de R\$ 7.810.444,54, ou seja, muito maior que a receita de serviços declarada.

Nos registros contábeis (escrituração contábil digital - ECD) verificou-se as seguintes receitas oferecidas à tributação:

|      | Receita financeira<br>Ganhos nas operações<br>Fundap e Invest | Receita Importação<br>Encomenda +<br>revenda | Receita Prestação de<br>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                     |

Por outro lado foram registradas as seguintes despesas financeiras na ECD:

| ano  | Despesas financeiras R\$ |
|------|--------------------------|
| 2010 | 17.204.933,17            |
| 2011 | 14.124.950,14            |

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. A tabela abaixo mostra os valores dos descontos registrados na conta contábil 3.02.01.002.0002 – “Descontos Concedidos”:

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

Desta forma, o contribuinte foi intimado a esclarecer estes valores através do termo de intimação fiscal nº 1, detalhando e comprovando estas operações. O trecho transcrito da resposta do contribuinte resume seu esclarecimento:

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.

É imprescindível explicar que 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 na resposta ao TIF nº 2, 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)

A tabela abaixo resume estas operações para cada adquirente, registrado na contabilidade como processo “nome do adquirente”:

| 2010                                 |              | 2011                               |              |
|--------------------------------------|--------------|------------------------------------|--------------|
| adquirente                           | total        | adquirente                         | total        |
| PROCESSO CARREFOUR                   | 3.777.379,11 | PROCESSO CARREFOUR                 | 1.561.706,03 |
| PROCESSO INTERMESA                   | 2.276.282,38 | PROCESSO CABLETECH                 | 1.164.941,49 |
| PROCESSO CABLETECH                   | 850.054,99   | PROCESSO RI HAPPY                  | 860.590,53   |
| Não identificado                     | 595.625,80   | Não identificado                   | 782.506,19   |
| PROCESSO MAGAZINE LUIZA              | 583.325,09   | PROCESSO SKF                       | 510.827,05   |
| PROCESSO RI HAPPY                    | 547.364,36   | PROCESSO INTERMESA                 | 454.058,15   |
| PROCESSO SKF                         | 540.978,47   | PROCESSO MAGAZINE LUIZA            | 401.229,08   |
| PROCESSO VISTATEK                    | 348.540,53   | PROCESSO THILIN                    | 392.741,83   |
| PROCESSO VIVA EMBALAGENS             | 302.429,54   | PROCESSO NEWLINK                   | 270.706,07   |
| PROCESSO ENCOMEX TRADING COM.IMP. EX | 172.267,20   | PROCESSO FERRAMENTA GEDORE         | 189.156,85   |
| PROCESSO QUANTIX                     | 152.573,80   | PROCESSO MULTITEINER               | 141.600,23   |
| PROCESSO THILIN                      | 148.548,24   | PROCESSO INDUMED                   | 137.241,98   |
| PROCESSO FERRAMENTA GEDORE           | 125.384,78   | PROCESSO HOGANAS                   | 112.575,77   |
| PROCESSO BRAZILIAN NEWLINE           | 98.588,79    | PROCESSO VIVA EMBALAGENS           | 103.426,87   |
| PROCESSO LE POSTICHE                 | 82.557,87    | PROCESSO VISTATEK                  | 68.720,38    |
| PROCESSO ATENA                       | 70.856,87    | PROCESSO BRAZILIAN NEWLINE         | 64.785,83    |
| PROCESSO MOTORTECH                   | 55.192,48    | PROCESSO NORDYNE                   | 61.178,05    |
| PROCESSO INDUMED                     | 50.598,87    | PROCESSO DAVISO                    | 48.207,87    |
| PROCESSO CONVEY COMERCIAL            | 48.718,96    | PROCESSO MOTORTECH                 | 45.337,37    |
| PROCESSO NORDYNE                     | 42.245,91    | PROCESSO ENCOMEX TRADING COM.IMP   | 27.582,22    |
| PROCESSO CASTROL                     | 41.364,00    | PROCESSO FACTEL TELE.COM.IMP LTDA  | 18.944,49    |
| PROCESSO GREIN                       | 22.872,18    | PROCESSO GRANIFERA                 | 16.951,09    |
| PROCESSO FACTEL TELE.COM.IMPORTRA    | 21.698,78    | PROCESSO CONECTECH                 | 16.848,52    |
| PROCESSO FILON                       | 21.624,65    | NORDYNE DO BRASIL DISTR.AR COND.   | 11.223,27    |
| CARREFOUR COMERCIO E INDUSTRIA LTDA  | 20.853,53    | PROCESSO GREIN                     | 9.920,04     |
| PROCESSO DAVISO                      | 14.090,70    | PROCESSO QUADRILUMI                | 7.854,25     |
| PROCESSO QUADRILUMI                  | 9.384,37     | PROCESSO OPECO                     | 6.540,33     |
| PROCESSO CONECTECH                   | 7.829,23     | PROCESSO COMMAT                    | 5.598,08     |
| PROCESSO DINCORP                     | 3.969,98     | PROCESSO FILON                     | 4.516,36     |
| PROCESSO DINAMICA                    | 1.844,35     | MASTERCARD BRASIL SOLUC. PGTO LTDA | 3.698,67     |
| PROCESSO SAINT PAUL S                | 877,83       | PROCESSO SAINT PAUL S              | 3.562,27     |
| PROCESSO COMMAT                      | 663,45       | PROCESSO LE POSTICHE               | 3.540,08     |
| PROCESSO GRANIFERA                   | 124,18       | NEWLINK COMERCIO IMP. E EXP.LTDA   | 1.423,05     |
| PROCESSO MASTERCARD                  | 1,09         | CARREFOUR COMERCIO E INDUSTRIA LT  | 1.422,37     |
| PROCESSO CAPSUGEL                    | 0,80         | PROCESSO MASTERCARD                | 180,11       |

Embora efetue importações por encomenda, a atividade empresarial predominante do contribuinte é a importação por conta e ordem de terceiros, sobre a qual auferre receitas

pela prestação deste serviço de importação. Neste caso, o contribuinte possui custo pela prestação destes serviços, bem como despesas.

Nota-se, entretanto, que 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.

|      | Importação por conta e ordem de 3% | Receita Prestação de Serviços | %     |
|------|------------------------------------|-------------------------------|-------|
| 2010 | 244.088.457,90                     | 4.353.220,78                  | 1,78% |
| 2011 | 253.184.974,27                     | 3.395.192,94                  | 1,34% |

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 irreais 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.

É importante, no entanto, mostrar a distorção provocada por este modelo: receitas e despesas financeiras não participam da base de cálculo da contribuição para o PIS e COFINS, **assim, ao substituir a receita operacional pelo ganho financeiro o contribuinte reduz a base tributável para as contribuições**. Este efeito “artificial” já apresentaria expressivo benefício ao contribuinte na tributação das contribuições sobre a receita de serviços se estas fossem realizadas em valores compatíveis com o custo, permitindo lucro na 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;

Para realizar a importação por conta e ordem de terceiros, **não é imprescindível que o contribuinte obtenha o benefício financeiro do FUNDAP** e efetue seu repasse parcial aos clientes; já que, nem todos os importadores brasileiros usufruem tal benefício e, no entanto, exercem normalmente suas atividades de importadores por conta e ordem;

Desta forma, o benefício proporcionado pelo FUNDAP é uma contingência, ou seja, o importador pode ou não ser registrado no FUNDAP, sendo o repasse fruto desta contingência, isto é, o contribuinte concede o repasse porque assim o deseja (leia-se desejo das partes), **e não porque ele seja inerente, operacional e próprio ao serviço de importação por conta e ordem**;

Ademais, 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, conforme demonstrado na tabela antes apresentada.

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

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

...

*Art. 2º Os financiamentos pelo FUNDAP serão destinados, **às empresas que tenham sede no Estado do Espírito Santo**. (grifos não constam do original).*

Na mesma linha, 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. Abaixo

transcrição exemplificativa de exigência de contrapartida para usufruir do benefício - art. 4º DECRETO nº 1951-R de 25/10/20007).

*Art. 4.º Podem beneficiar-se do INVEST-ES, a critério do Comitê de Avaliação de que trata o art. 12, as empresas que venham a realizar projeto econômico prioritário e considerado de interesse para o desenvolvimento do Estado do Espírito Santo.*

*§ 1.º Considera-se, para efeito deste decreto, como prioritário e de fundamental interesse para o desenvolvimento do estado, o empreendimento ou projeto que atenda, pelo menos, a uma das seguintes condições:*

*I - contribua intensivamente para a geração de emprego;*

*II - represente atividade econômica não existente ou fabrique produto sem similar neste estado;*

*III - utilize, predominantemente, matéria-prima, bens e serviços provenientes deste estado;*

*IV - levando em conta o seu porte, volume de investimento, geração de emprego e a agregação de valor, possa ser considerado estratégico para o desenvolvimento; e*

*V - localize-se em região considerada como prioritária no planejamento governamental.*

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;

**A receita financeira pertence ao contribuinte** por ser ele o beneficiário do programa de benefício fiscal, o titular do financiamento concedido pelo Estado do ES, o arrematante dos lotes levados a Leilão FUNDAP, sendo assim o titular das receitas financeiras obtidas com os deságios;

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;

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) no art. 374 define o que são as despesas financeiras:

*Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, 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.*

Não é possível identificar dentro do dispositivo legal acima que o repasse de receitas, ou “desconto condicional” não registrado na nota fiscal seja considerado uma despesa financeira para fins de redução da base tributável.

Os repasses parciais do benefício FUNDAP/INVEST não possuem previsão legal para dispensar o contribuinte de auferir as receitas financeiras correspondentes. Tais repasses têm origem em **acordo particular** realizado pelo contribuinte com seu cliente que preveem abatimento relativo ao repasse dos benefícios.

Sendo um acordo particular, este não tem o poder de interferir nas obrigações de natureza tributária, isto é, **não pode interferir na apuração do resultado do exercício do contribuinte**, diminuindo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

Conforme está previsto no artigo 123, do Código Tributário Nacional (CTN), as **convenções particulares**, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, **não podem ser opostas à Fazenda Pública**, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias;

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).

Do ponto de vista da aritmética, na apuração do resultado, é indiferente considerar os descontos como uma despesa ou uma renúncia à receita. Nota-se, que o contribuinte, de fato, **renuncia a parte de valores devidos pelos adquirentes ao fiscalizado**, e nestes termos é sua resposta ao TIF nº 2. Ocorre que a esta renúncia de receita o contribuinte dá o nome de desconto concedido e registra como despesa financeira. Nota-se, que este não é um desconto propriamente dito. **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.**

Se fossem aceitáveis os descontos, conforme procedimento apurado pelo contribuinte, este estaria suportando, parcialmente o custo da importação, descaracterizando a importação por conta e ordem de terceiros, sobre a totalidade da mercadoria importada sob este regime. Desta forma, mesmo que fosse aceitável pela fiscalização a redução do lucro pela contabilização deste acordo entre particulares, estaria limitado ao valor do serviço prestado pelo contribuinte, pois o importador não poderia assumir parte dos custos das operações por conta e ordem de terceiros.

O contribuinte alega que esta é prática do mercado, necessária à atividade, e que o FUNDAP serviria para compensar as desvantagens logísticas do comprador (Empresa de São Paulo) ao adquirir pelos portos capixabas, conforme trecho extraído da resposta à intimação abaixo:

*É rotineiro, desde o crescimento da concorrência das empresas importadoras no mercado, que parte do benefício do ICMS FUNDAP ou ICMS INVEST seja repassado para o adquirente, visando a compensar as diferenças de custos logísticos (como frete internacional e frete rodoviário interno), que se elevam quando se importa pelos portos capixabas, em comparação aos custos de Santos, Rio de Janeiro e outros portos com maior volume de carga. Ou seja, uma empresa de SP, por exemplo, consegue manter-se competitiva mesmo importando pelo porto de Vitória, que é mais distante de seu estabelecimento. Ou seja, os benefícios concedidos pelos programas FUNDAP e/ou INVEST servem tanto para financiar os importadores/tradings quanto para compensar as desvantagens logísticas do Estado de ES, através do repasse de parte desses benefícios pelos importadores aos seus clientes.*

Inexiste, no entanto, na legislação do FUNDAP, esta previsão voltada ao comprador, que por aqui importa e sim aos importadores aqui estabelecidos.

Não é razoável que se alegue à fiscalização prática não amparada pela legislação sob o argumento de que se trata de prática rotineira. Em outras palavras, por analogia, não se pode omitir a emissão do cupom fiscal sob o argumento que a concorrência não o faz, ou não se pode omitir receitas sob o argumento que outros concorrentes também omitem. No estado de direito a justa concorrência deve ser mantida através de práticas comerciais saudáveis, e não através de práticas que afrontam e distorcem os institutos que as regulam. Estes descontos, em descompasso com a legislação tributária, ou

contrários às práticas da livre concorrência jamais podem ser consideradas usuais ou normais, mesmo que fossem amplamente praticadas.

Como já descrito acima, a prática do contribuinte é de fato uma renúncia de receita, contabilizada como uma despesa financeira, sob o título de desconto, registrado na conta contábil 3.02.01.002.0002 – “Descontos Concedidos”:

Embora não sejam saídas de recursos, e sim, renúncia à entrada, como dito anteriormente o **contribuinte apura como despesas financeiras**. Tais “despesas” contabilizadas pelo contribuinte acabam por reduzir indevidamente as receitas provenientes dos benefícios fiscais FUNDAP/INVEST como se vê na demonstração do resultado do período. Assim, a infração cometida pelo contribuinte é a inclusão indevida de despesas financeiras na apuração do IRPJ e CSLL resultando na redução do tributo apurado.

Além do exposto, na tabela apresentada às fls. 05 e 06 deste relatório, estão listados os processos (clientes) e o respectivo desconto, porém, nem todos os processos referem-se à importação por conta e ordem de terceiros. A tabela abaixo resume os processos que tratam de importação por encomenda (valores em R\$):

| 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 | 21.668,76         | 18.044,49         |
| <b>total</b>                              | <b>441.675,15</b> | <b>121.471,36</b> |

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             |

Irresignada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 6.409/6.427), alegando, em relação à glosa das despesas financeiras, que esta não se sustenta pelos seguintes motivos:

- 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.
- 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.

- 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.
- 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.
- 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.
- Havendo desconto no valor ajustado da contratação, sua dedutibilidade é assegurada pela lei fiscal. E o que prescreve o artigo 374 do Decreto nº 3.000/99.
- 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 dábise de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- 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.
- Para fins tributários, como já esclarecido, importa apenas que o contribuinte conceda 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.

Após análise das razões expostas à Impugnação, os membros da 8ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO decidiram pela sua improcedência, mantendo-se o crédito tributário, conforme Acórdão nº 1672.070 (fls. 6.542/6.570).

A empresa interpôs recurso voluntário (fls. 6.576/6.602), complementado pela petição de fls. 6.612/6.622.

Em Sessão de 21 de fevereiro de 2018, o Colegiado *a quo*, por intermédio do referido Acórdão nº 1302-002.558 (fls. 6.631/6.663), negou provimento ao recurso.

Cientificada dessa decisão, a empresa opôs embargos de declaração (fls. 6.674/6.681), os quais foram rejeitados (cf. despacho de fls. 6.684/6.690) e, em seguida, apresentou o recurso especial (fls. 6.700/6.735), suscitando divergência do acórdão recorrido com o que restou decidido no Acórdão *paradigma* nº **1301-002.006** (fls. 6.771/6.778).

Nas palavras da Recorrente:

(...)

Bem se vê, então, que os casos são absolutamente idênticos, muito embora a conclusão jurídica tenha sido diversa.

Deveras, enquanto o primeiro julgado considera lícito e legítimo o repasse parcial dos ganhos financeiros e a sua classificação como despesa dedutível, o segundo afirma que tal prática seria ilícita e ilegítima e que o repasse não poderia ser classificado como despesa dedutível. Ou seja, dissentem sobre o alcance do artigo 299 do RIR.

Daí a clara existência da divergência que autoriza o manejo do recurso elencado no artigo 37 do Decreto n.º 70.235/72.

(...)

Despacho de fls. 6.890/6.893 admitiu o recurso nos seguintes termos:

(...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

**“Dedutibilidade de repasse de benefícios fiscais do FUNDAP na importação por conta e ordem de terceiros”**

**Decisão recorrida:**

*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 experimentado a terceiros.*

*[...].*

*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.*

*[...].*

*Diante dos esclarecimentos, e por reputar que o quanto exposto até aqui é suficiente para 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:*

**Acórdão paradigma nº 1301-002.006, de 2016:**

*RECEITA FINANCEIRA. FUNDAP.*

*Quando as empresas comerciais exportadoras e importadoras agem por conta e ordem de terceiros como consignatárias, para fins de obter os benefícios do Fundap, deve-se considerar receita financeira aquela objeto de remuneração pelos serviços prestados.*

*[...].*

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

*[...].*

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

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

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que os repasses parciais dos benefícios FUNDAP/INVEST estão 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 experimentado a terceiros, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1301-002.006, de 2016) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, pela **possibilidade de repasse da receita financeira, decorrente do deságio na liquidação do financiamento do FUNDAP, por parte da empresa que presta serviço de importação por conta e ordem de terceiros**.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

(...)

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 6.895/6.901). Questiona o conhecimento por entender que a matéria implica em reexame probatório e, no mérito, pugna pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

### Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o conhecimento recursal, os quais estão previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) e parcialmente transcrito a seguir:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão **que der à legislação tributária** interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

**§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.**

(...)

§ 8º A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

(grifamos)

Como se percebe, é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso, que a parte recorrente demonstre, de forma analítica, que a decisão recorrida diverge de outra decisão proferida no âmbito do CARF.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão comparados.

Nesse contexto, e com a devida vênio ao juízo prévio de admissibilidade, uma análise mais detalhada dos acórdãos me levou a concluir pela não caracterização do alegado dissídio, tendo em vista que a decisão recorrida apreciou a procedência ou não da infração sob uma circunstância fático-jurídica distinta da que foi levada em conta pelo *paradigma*, além de ter decidido pela manutenção da glosa de com base em fundamento autônomo para o qual a alegada divergência não restou demonstrada.

Senão, vejamos:

Do *paradigma* (Acórdão nº **1301-002.006**) extrai-se que:

(...)

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

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

Para justificar a exação a autoridade lançadora assevera:

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

(...)

#### Voto

(...)

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

(...)

Pois bem. A Recorrente, empresa com sede no Estado do Espírito Santo, participante do Sistema FUNDAP, é uma *trading company* que, além de suas operações por conta própria, executa, também, operações de importação por conta e ordem de terceiros.

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

Importa reproduzir sua cláusula primeira:

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se vê, ao analisar autuação decorrente de infração que de fato possui pontos em comuns com a presente, mas que foi caracterizada como “omissão de receitas”, o Colegiado do *paradigma*, sob a premissa de que não haveria impedimento legal para a contribuinte repassar os seus benefícios estaduais do FUNDAP a clientes, e tomando por base os contratos de importação que foram lá apresentados, entendeu que a **receita** auferida por ela equivaleria ao *valor líquido*, ou seja, ao montante pago pelos clientes por força das importações por conta e ordem, diminuído dos repasses (créditos) a eles concedidos.

O acórdão recorrido, por sua vez, fez a análise tributária dos efeitos tributários dos referidos repasses com base em lançamento fundado na “glosa de despesas financeiras”, deduzidas na forma de *descontos condicionais concedidos*, circunstância fática esta que levou o Colegiado *a quo* a enfrentar a matéria tanto sob as cláusulas dos contratos específicos aqui apresentados como também à luz do artigo 374 do RIR/99.

Mais precisamente, verifica-se do voto do acórdão recorrido o quanto segue:

(...)

### **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.

(...)

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:

(...)

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:*

(...)

*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 Fundape 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 INSRF 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 (LI -Imposto de Importação e I.PJ - 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 des cumprimento 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**". (grifamos).

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. (...)

Verifica-se, assim, que a Turma Julgadora analisou a matéria sob um viés diferente do *paradigma* (*glosa de descontos condicionais*, e não *omissão de receitas*) e, por conta disso, fundamentou o não provimento do recurso voluntário por outras razões de decidir, quais sejam: **(i)** que a dedutibilidade do desconto concedido nesses termos encontra-se óbice no artigo 374 do RIR/99; e **(ii)** que o ICMS, nos termos dos contratos de importação firmados pela contribuinte, não compõe o preço dos serviços, impossibilitando, assim, falar em *redução de custos*.

Vale dizer, a decisão ora recorrida não se limitou a julgar a matéria com base na tese da possibilidade jurídica de repasse do ICMS e seu potencial enquadramento como despesa operacional, como foi o enfoque dado pelo *paradigma*, fundamentando a manutenção da glosa por questões fáticas adicionais e peculiares, notadamente a impossibilidade contratual do próprio repasse e a indedutibilidade do desconto aos olhos do art. 374 do RIR/99.

Em face, então, da ausência de similitude fático-jurídica entre os casos, a meu ver o conhecimento recursal resta prejudicado.

**Conclusão**

Pelo exposto, não conheço do recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli