

IMPACTO TRIBUTÁRIO E ASPECTOS CONTÁBEIS DAS OPERAÇÕES DE AGENCIAMENTO DE FRETES INTERNACIONAIS

Marco Antônio Ruzene¹

Sumário: 1. Introdução. 2. Descrição dos fatos. 3. Natureza e características da operação de agenciamento de fretes internacionais para clientes domiciliados no Brasil. 3.1. Demonstrações contábeis do exercício. 3.1.1. Obrigatoriedade do balanço patrimonial e classificação das operações. 3.1.2 Possibilidade de ajuste de exercícios anteriores decorrente da retificação de erro na contabilização de operação. 3.2. Alguns aspectos da tributação da operação. 3.2.1 O IRPJ. 3.2.2 PIS/Cofins. 4. Siscoserv. 5. Conclusões.

¹Advogado, Doutorando em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

1. INTRODUÇÃO

Este artigo tem como objetivo analisar alguns aspectos tributários e contábeis da atividade de agenciamento de frete internacional, especialmente quando ocorre adiantamento de tomadores do serviço e seus respectivos impactos tributários.

O artigo também analisará a necessidade de cumprimento das obrigações do SISCOSERV em relação à contratação do frete no exterior.

Estas questões repercutem interesses de diversas empresas que atuam nas atividades de comissaria de despachos, agenciamento de cargas e agenciamento marítimo internacional.

2. DESCRIÇÃO DOS FATOS

Diversas empresas que atuam nos seguimentos mencionados, quando no regular exercício de suas atividades econômicas, realizam, entre outras operações, cotação e contratação de fretes (serviços de agenciamento), a qual envolve uma relação com empresa domiciliada no exterior (agência marítima, companhia aérea, transportadora) responsável pelo frete, e outra relação com uma empresa (cliente) contratante destes serviços, sendo esta última aquela que remunera a empresa pela cotação e contratação de frete, reembolso das respectivas despesas, taxas e impostos da operação, entre outras atividades.

Muitas vezes a operação ocorre da seguinte forma: a empresa emite uma nota de débito ao cliente, antecipando o recebimento de despesas com o frete e taxas e na qual já inclui o ganho pela prestação dos serviços sem, no entanto, destacá-lo nesta nota e oferecê-lo à tributação. Em contrapartida destes adiantamentos, é contratado um transportador (empresa estrangeira), a quem emitia uma ‘invoice’ para pagamento das despesas com o frete e recebimento do ‘*profit*’, espécie de comissão.

Ao contabilizar esta operação triangular (cliente – comissaria – transportador estrangeiro) nas demonstrações contábeis, é comum alocar todos os adiantamentos em uma subconta da conta ‘Adiantamento de Clientes’ no Passivo, sem realizar a baixa das respectivas despesas com frete, taxas, variação cambial ou indicar a receita, o que resulta em um acúmulo positivo de valores, mas apenas escritural e não real.

No exercício de suas atividades econômicas, a empresa de comissaria geralmente realiza tal operação triangular, em relação a qual emite NFS_e ao seu cliente,

oferecendo esses valores à tributação do ISSQN. E emite a *invoice* para o transportador estrangeiro, referente ao frete.

Diante dessa atividade econômica e da forma como as operações costumam ser faturadas e contabilizadas, surgem indagações como as seguintes: a) qual a definição e características da operação de agenciamento de fretes realizada sob o aspecto fiscal? b) Qual a forma e procedimento adequados para registro contábil dessa operação triangular entre cliente – comissaria – transportador? c) Qual a possibilidade de ajuste de exercícios anteriores na demonstração financeira de exercício presente? d) Há necessidade de informar o SISCOSERV e atender seus requisitos?

Estas são as questões que este artigo visa responder.

3. NATUREZA E CARACTERÍSTICAS DA OPERAÇÃO DE AGENCIAMENTO DE FRETES INTERNACIONAIS PARA CLIENTES DOMICILIADOS NO BRASIL

Do ponto de vista legal e de acordo com as atividades econômicas das empresas que atuam no segmento de comissaria de despachos, agenciamento de cargas e agenciamento marítimo internacional, não há qualquer impedimento ou irregularidade nas atividades envolvidas nas operações comerciais realizadas de forma triangular como já foi exposto.

Estas operações triangulares, realizadas pelas empresas de comissaria de despachos, agenciamento de cargas e agenciamento marítimo internacional, tem natureza contratual, tanto com o cliente, quanto com o transportador estrangeiro, podendo ser descritas adequadamente para fins fiscais e contábeis, conforme abaixo indicado.

(i) Em relação ao cliente contratante do serviço, com quem são efetuadas duas transações distintas:

A primeira transação, tendo em vista que a contratação do frete é precedida de um pagamento antecipado, pode ser caracterizada como um adiantamento, documentado por uma nota de débito com indicação das respectivas despesas.

A segunda transação, corresponde à prestação de serviços ajustada entre as partes, ou seja, pela efetiva prestação de serviços de comissaria e/ou agenciamento do frete internacional. Para esta operação, deve ser emitida uma nota fiscal de prestação de serviços, podendo incluir e destacar eventuais taxas, a qual deve ser oferecida à tributação também pelo ISSQN, conforme legislação vigente.

(ii) Em relação ao transportador estrangeiro, ocorre uma única operação, com as seguintes características: importação de serviço, qual seja, de frete internacional, documentada por uma *invoice*, representativa de pagamento feito pela empresa de comissaria de despachos, agenciamento de cargas e agenciamento marítimo internacional, em contraprestação ao serviço de transporte (frete) proveniente do exterior, prestado por pessoa jurídica domiciliada e residente no exterior e cujo resultado se verifica no país do transportador contratado.

A partir das características acima descritas, pertinentes às operações e envolvidas nas atividades de comissaria de despacho e agenciamento de fretes internacionais, passaremos à análise quanto a classificação contábil destas operações e os impactos tributários, conforme abaixo segue.

3.1. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO EXERCÍCIO

3.1.1. OBRIGATORIEDADE DO BALANÇO PATRIMONIAL E CLASSIFICAÇÃO DAS OPERAÇÕES

O artigo 1.065 do Código Civil obriga as sociedades limitadas a elaborarem balanço patrimonial ao final de cada exercício social, e os critérios legais para a elaboração do balanço são designadas pela Lei nº 6.404/76, constando, especificamente, nos artigos 178 e seguintes, a forma de agrupar, registrar e classificar os elementos do patrimônio da empresa.

No ativo são apresentadas as contas em ordem decrescente da conversão em disponibilidades financeiras, iniciando com o disponível (caixa e bancos), contas a receber, estoques, etc. No passivo, classificam-se as obrigações conforme a ordem de ocorrência das exigibilidades.

Portanto, ao fim de cada exercício social, com base na escrituração mercantil da companhia, a empresa deverá apresentar as suas demonstrações financeiras (balanço patrimonial, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício e demonstração do fluxo de caixa), que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício.

As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício, as quais devem fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias indicar, entre

outros elementos, os ajustes de exercícios anteriores, elemento relevante e em relação ao qual também se presta a presente análise.

As despesas, por sua vez, são classificadas como: (a) despesas operacionais, que são aquelas não computadas nos custos, no entanto, necessárias ao desenvolvimento da atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora; e (b) despesas não-operacionais, que são aquelas necessárias para a manutenção da atividade empresarial não incluídas nas atividades principais ou acessórias que constituam objeto principal da empresa.

Diante do que foi acima exposto, passaremos à análise da possibilidade de ajustes nas demonstrações contábeis e financeiras de exercícios anteriores.

3.1.2 POSSIBILIDADE DE AJUSTE DE EXERCÍCIOS ANTERIORES DECORRENTE DA RETIFICAÇÃO DE ERRO NA CONTABILIZAÇÃO DE OPERAÇÃO

Segundo a técnica contábil internacional e visando a aplicação de normas uniformes para conferir transparência, confiança e método de comparação às demonstrações financeiras, o conselho federal de contabilidade, através da resolução CFC nº 1.179/09 aprovou o pronunciamento técnico CPC 23 – políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro, a qual deve ser aplicada na seleção e na aplicação de políticas contábeis, bem como, na contabilização de mudança nas políticas e estimativas contábeis, além da retificação de erros de períodos anteriores.

Nesta norma, *erros de períodos anteriores* são definidos como omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que (i) estava disponível quando da autorização para divulgação das demonstrações contábeis desses períodos, e; (ii) pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis (princípios, bases, convenções, regras e as práticas específicas aplicáveis na elaboração e apresentação de demonstrações contábeis), descuidos ou interpretações incorretas de fatos.

O CPC 23 exige que erros materiais de períodos anteriores sejam corrigidos retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações após a descoberta do erro, com a previsão de duas situações: (a) por reapresentação dos valores comparativos para o período

anterior apresentado em que tenha ocorrido o erro; ou (b) se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, da reapresentação dos saldos de abertura dos ativos, passivos e do patrimônio líquido para o período anterior mais antigo apresentado.

O(s) efeito(s) de um erro ocorrido em um ou mais períodos anteriores, deve ser excluído na determinação do resultado do período em que o erro foi descoberto. Qualquer informação contábil referente a períodos anteriores deve ser corrigida para a data mais antiga que for praticável.

Assim, a empresa deve divulgar em sua demonstração mais recente, comparativamente, as demonstrações contábeis anteriores com as retificações pertinentes, considerando o ajuste no saldo inicial das contas do ativo, passivo e de lucros ou prejuízos acumulados do período mais antigo apresentado, de forma que as demais demonstrações contábeis sejam apresentadas como se o erro não tivesse ocorrido.

Os erros dos períodos anteriores verificados devem ser corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações contábeis do período atual por reapresentação retrospectiva, ou seja, pelo reconhecimento, mensuração e divulgação dos valores neste balanço subsequente à verificação do erro de forma a recriar as informações para cada um dos períodos.

Naturalmente, deverá ser feita divulgação em notas explicativas dos efeitos da correção do erro, divulgando os ajustes de reclassificação relativos a componentes dos outros resultados, bem como, as demonstrações contábeis refeitas devem evidenciar tal condição, indicando-a, por exemplo, com a palavra ‘reelaborado(a)’.

A empresa deverá também discriminar na conta de resultado, dentro das mutações do patrimônio líquido, os efeitos da correção do erro e o lucro líquido originariamente apurado, como previsto no art. 186, da Lei nº 6.404/76.

Por ‘ajuste de exercícios anteriores’ entende-se a liquidação de contas decorrentes de uma destas circunstâncias que afetam o resultado do exercício anterior, como, por exemplo, despesa incorrida em exercício anterior e cuja obrigação não foi corretamente contabilizada, ou ainda, de montante substancial na provisão para imposto de renda.

Os valores relativos a ajustes de exercícios anteriores estão isentos dos efeitos tributários para cada um dos exercícios, sendo apresentado em montante único o efeito tributário total relativo a esses componentes na demonstração contábil na qual é feita a retificação e o ajuste, de forma que sejam contabilizado e divulgado de acordo com as regras referentes a ‘Tributos sobre o Lucro’ vigentes no período.

Nota-se, portanto, que o valor acumulado proveniente de adiantamento de clientes, total e irregularmente alocados na demonstração contábil, se decorrente de erro na aplicação das normas contábeis, conforme limites e critérios acima descritos, o contribuinte poderá corrigi-lo retroativamente e ajustar a demonstração de resultado, oferecendo-o à tributação.

3.2. ALGUNS ASPECTOS DA TRIBUTAÇÃO DA OPERAÇÃO

3.2.1. O IRPJ

A definição da natureza da receita tributável como operacional ou não-operacional decorre da legislação e regulamentação do imposto de renda pessoa jurídica, especificamente, em relação à apuração pelo lucro real.

Segundo o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) lucro operacional é o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da atividade empresarial da pessoa jurídica.

A separação em receita operacional e não-operacional, portanto, diz respeito às operações que condizem com o exercício da atividade empresarial ou não, que constituam fato gerador da tributação incidente sobre a receita.

As receitas operacionais são aquelas cuja entrada monetária ocorre, geralmente, sob a forma de dinheiro ou de créditos representativos de direitos, produto da venda de bens ou serviços, o que é conceitualmente chamado faturamento, proveniente da atividade econômica da empresa, envolvendo tanto a receita decorrente da atividade principal como a venda de produtos, mercadorias ou serviços, bem como aquelas receitas financeiras (juros, aluguéis, rendimentos, etc.), contabilmente classificadas como "outras receitas operacionais".

As receita não-operacionais são aquelas cujo ingresso provém de transações atípicas ou extraordinárias, não incluídas nas atividades principais ou acessórias da empresa.

Essencialmente, a atividade empresarial, elemento diferenciador da natureza da receita, está descrita no estatuto social.

Portanto, deixando a questão ainda mais clara, podemos afirmar que se a receita for de natureza operacional a empresa será obrigada a emitir nota fiscal relacionada à operação a fim de registrar o ingresso desta receita, e, no caso das receitas de natureza não-operacional, o ingresso deve ser registrado com base no contrato, mediante simples recibo.

3.2.2. PIS/COFINS

O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep - Importação e da Cofins - Importação é a entrada de bens estrangeiros no território nacional, ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Para efeito de cálculo destas contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador na hipótese de contraprestação por serviço prestado no exterior na data do pagamento do crédito, entrega ou remessa de valores para o prestador residente e domiciliado no exterior, momento no qual também deve ser feito o respectivo recolhimento.

O contribuinte será a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

Ao contratar o serviço de frete internacional, a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins-Importação será o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISSQN) e do valor das próprias contribuições, na incidência sobre a importação de serviços.

As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo, das suas respectivas alíquotas, que podem até variar em alguns momentos em razão de interesses extrafiscais, que são aqueles que fogem ao simples objetivo de arrecadar tributos.

4. SISCOSERV

O Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Siscoserv), criado pela RFB e pelo MDIC e instituído a partir de Agosto de 2012, consiste em um sistema no qual os contribuintes residentes no Brasil devem registrar todas as transações de compra e venda com residentes no exterior que compreendem serviços, intangíveis e outras operações (operações mistas, financeiras, arrendamentos, factorings, entre outras) que produzam variações no patrimônio produtos.

Portanto, em função de determinação legal, todas as transações (em que estejam de um lado um residente no Brasil e do outro um residente no exterior) de compra e venda de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variação no patrimônio precisam ser registradas, sejam as transações consumidas no Brasil, prestadas no Brasil, consumidas no

exterior, prestadas no exterior, as importações e exportações de serviços, ainda que ocorridas sem que haja deslocamento de nenhuma das partes.

O registro das transações ocorrerá por meio do Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (e-CAC) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), sendo a obrigatoriedade de registro sempre de responsabilidade da pessoa física ou jurídica ou empresa residente no Brasil.

Estão excluídas do registro no SISCOSERV as operações que envolvam a compra e venda de mercadorias, pertinentes ao SISCOMEX.

O SISCOSERV se assemelha às declarações fiscais, uma vez que não é exigida habilitação prévia para contratação de serviços ou direitos, mas tão somente a declaração de que as transações ocorreram. A declaração deverá ser entregue por cada pessoa ou estabelecimento (se pessoa jurídica) residente fiscal no Brasil, ou seu representante legal no país, que efetue transações aptas a produzir variação patrimonial, dispensadas somente às empresas optantes pelo Simples Nacional.

Com o SISCOSERV e o acesso da Fazenda às informações das transações, haverá maior transparência das despesas dedutíveis contratadas no exterior, devendo se tornar mais comum as auditorias fiscais nestes negócios.

Assim, importante salientar que as empresas que efetuam pagamento por serviços efetuados por coligadas no exterior estão obrigadas à adoção do preço de transferência, devendo desde já ser verificada eventual contingência.

Também, como cabe ao contribuinte comprovar a efetiva prestação, a regularidade e a necessidade do serviço contratado ao desenvolvimento das atividades da empresa, tudo deve estar registrado em contratos e demais documentos fiscais, bem como, verificar se a eventual escrituração dos intangíveis está de acordo com as novas regras contábeis e se o código utilizado no município está em conformidade com a NBS para se evitar informações divergentes, uma vez que todos estes elementos podem ser questionados pela fiscalização.

No que tange ao imposto de renda prevalece o entendimento de que é obrigatória a retenção em fonte por ocasião da remessa de pagamento de serviços ou direitos ao exterior, mesmo nos casos em que existe tratado internacional a fim de evitar a bitributação.

Por fim, com a vigência do SISCOSERV, o Fisco municipal terá mais informações relativas às operações internacionais, o que deve levá-lo a entender que o imposto municipal é devido, ainda que a prestação de serviços ocorra no exterior, aumentando os riscos

de lançamento e autuação, razões pelas quais deve o contribuinte se resguardar com os comprovantes aptos a sustentarem a legitimidade das operações.

5. CONCLUSÕES

Deste artigo podemos inferir que a operação de agenciamento de fretes realizada sob o aspecto fiscal, se caracteriza por uma típica atividade de prestação de serviços.

Assim, a operação triangular entre cliente – comissaria –transportador, deve ser registrada contabilmente, em relação ao cliente, como uma transação de adiantamento (pagamento pelo frete contratado) e outra de prestação de serviços de comissaria/agenciamento do frete. Quanto ao transportador, registramos apenas uma operação de importação de serviços.

Também concluímos pela possibilidade de ajuste de exercícios anteriores na demonstração financeira de exercício presente porque CPC 23 assegura essa possibilidade a partir do instante em que o erro é descoberto, orientando as duas situações que devem ser observadas nestes casos, quais sejam, a reapresentação dos valores comparativos para o período anterior apresentado em que tenha ocorrido o erro; ou se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, a reapresentação dos saldos de abertura dos ativos, passivos e do patrimônio líquido para o período anterior mais antigo apresentado.

E realizado o ajuste fiscal, o valor acumulado proveniente de adiantamento de clientes, total e irregularmente alocados na demonstração contábil anteriores, se decorrente de erro na aplicação das normas contábeis, poderá ser corrigido retroativamente e ajustada a demonstração de resultado, sendo apresentado em montante único o efeito tributário total, oferecendo-o à tributação.

Por fim, há necessidade de informar o SISCOSERV e atender seus requisitos em razão de a prestação de serviços decorrente da atividade econômica analisada neste artigo resultar no agenciamento e contratação (compra) de serviços de transportes internacionais.