



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.729812/2014-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.092 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2021
Recorrente M. DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO ADMINISTRATIVO DE CONTROLE. VÍCIOS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Eventuais vícios a ele relativos não invalida o procedimento fiscal, nem macula o lançamento tributário dele decorrente.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à formalização do lançamento, tendo o sujeito passivo sido cientificado dos fatos e das provas documentais que motivaram a autuação e, no exercício pleno de sua defesa, manifestado contestação de forma ampla e irrestrita, que foi recebida e apreciada pela autoridade julgadora.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA SUMULADA NO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009, 2010

CSLL. ADIÇÕES. NORMA DIFERENCIADORA. AUSÊNCIA. MESMAS REGRAS ESTABELECIDAS PARA O IRPJ.

Inexistindo norma legal que prescreva tratamento diverso para a apuração da base de cálculo da CSLL, deve ser aplicada a mesma disciplina jurídica estabelecida para a apuração do IRPJ, inclusive em relação às adições ao lucro líquido.

CSLL. MULTAS POR INFRAÇÕES FISCAIS. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

CSLL. DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

As disposições legais sobre a amortização do ágio remetem à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção à CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo. Se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF n.º 108).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, vencido o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias que votou por dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas quanto às despesas com amortização de ágio.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 12-076141, de 20 de maio de 2015, proferido pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ (fls. 2.225/2.245), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada pela ora Recorrente.

O presente processo cuida de Autos de Infração, lavrados em 13 de novembro de 2014, para exigência à Recorrente, na condição de sucessora por incorporação da pessoa jurídica ADRIA ALIMENTOS DO BRASIL LTDA, CNPJ n.º 51.423.747/0001-93, de valores a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em relação a períodos de apuração contidos nos anos-calendário de 2009 (períodos pré e pós cisão parcial) e 2010 (fls. 3/35).

Em relação ao IRPJ, a acusação fiscal é que não teriam sido adicionados, na apuração do lucro real, valores relativos a custos/despesas indedutíveis, correspondentes a “renúncias ao recebimento integral de valores constantes de duplicatas de sua titularidade, sem que tais renúncias se embasem em quaisquer eventos ou instrumentos a não ser na própria vontade da fiscalizada, ou seja, trata-se de mera liberalidade da empresa”. No lançamento, foi realizada a compensação de prejuízos acumulados de períodos anteriores, até o limite fixado na legislação.

Já quanto à CSLL, além da ausência de adição dos valores acima apontados, na apuração da base de cálculo da contribuição, a autuação envolveu outros montantes que, embora adicionados na apuração do lucro real, não foram considerados na apuração da base de cálculo da CSLL. A saber, valores lançados nas contas contábeis “6251100003 Auto de Infração”, “6221300077 Amortização de Ágio na Aquisição de Ex-Minoritários” (ou “1342010003 Amortização do Ágio - Aquisição dos Ex-Minoritários”), “6221300077 Amortização de Ágio na Aquisição de Investimentos” (ou “1342010002 Amortização do Ágio - Adria Alimentos do Brasil”); “6251010006 /6251040007 16251070006 Multas Não Dedutíveis”; e “6251100005 Ressarcimento de Multas Não Dedutíveis”. Ressalvou-se no documento de constituição do crédito tributário que “não foram compensadas bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores, pois esses valores foram utilizados integralmente para amortizar parte da dívida consolidada do parcelamento (Lei N.º 11.941/09) a que a empresa fiscalizada aderiu”.

Após a ciência, a autuada apresentou a Impugnação de fls. 2.032/2.069, na qual, preliminarmente, sustentou a nulidade do lançamento, pelas razões a seguir expostas:

(i) no que se refere à constituição de crédito tributário da CSLL dos anos-calendário de 2009 e 2010, a presente autuação é nula, uma vez que este ato administrativo foi fundamentado nos trabalhos realizados pela Autoridade Fiscal sob a égide do MPF n.º 03.0.01.00-2013-00004-8, o qual possui como objeto apenas a CSLL do ano-calendário de 2008, em total descompasso com o quanto previsto nos artigos 7º, § 1º e 9º, da Portaria RFB n.º 3.034/2011;

(ii) carecendo o Auto de Infração do necessário subsídio fático, visto que amparado em indícios por amostragem resultantes de apenas 8 (oito) notas fiscais para justificar a autuação decorrente dos descontos financeiros concedidos a clientes, padece o ato

administrativo perpetrado pela Autoridade Fiscal de vício de natureza insanável, sendo medida que se impõe a declaração de nulidade da presente autuação.

Quanto ao mérito, além de pleitear a realização de diligência, arguiu, em essência, que:

(iii) a amostragem utilizada pela Autoridade Fiscal não condiz com a realidade vivenciada pela Impugnante à época dos fatos, uma vez que, conforme demonstrado, os descontos financeiros foram concedidos aos clientes em percentuais bem menores do quanto apontado pela Autoridade Fiscal e, portanto, não podem servir de amparo para os lançamentos efetuados, até mesmo porque, não existe nenhum patamar mínimo/máximo para concessão de descontos

(iv) as despesas suportadas pela Impugnante através dos descontos financeiros concedidos, considerando que os mesmos são praticados com o fito de manter e ampliar o mercado, manter a fidelidade comercial, aumentar as vendas e o lucro, são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e são usuais e normais, além de estarem relacionados à comercialização de seus produtos, sendo, portanto, despesas operacionais que podem ser deduzidas para fins de IRPJ e CSLL;

(v) a correta interpretação do artigo 57, da Lei n.º 8.981/1995, resulta na ausência de previsão legal que determine a não dedução das multas fiscais, bem como, anteriormente à vigência da Lei n.º 12.973/2014, a adição da amortização do ágio, ambos na base de cálculo da CSLL, entendimento este corroborado pelos precedentes favoráveis aos contribuintes em acórdãos proferidos pelo CARF;

(vi) a Autoridade Fiscal, ao imputar a multa no patamar praticado acabou por confiscar, desproporcionalmente, relevante parte do patrimônio da Impugnante, uma vez que as supostas infrações cometidas, mesmo que fossem verdadeiras, não justificariam a aplicação de multa extorsiva sem um limite/patamar a ser obedecido; e

(vii) é necessária a exclusão dos valores atinentes aos juros de mora incidentes sobre a multa punitiva aplicada, uma vez que inexistente permissivo legal para tanto, nos termos dos artigos 3º, 161, do Código Tributário Nacional, e 84, da Lei n.º 8.981/95, aliado ao fato da legislação pátria vincular o caráter "indenizatório" à incidência dos juros moratórios, o que não se vislumbra na hipótese de quantias fixadas a título de punição (inexistência de prejuízo ao Erário).

Na decisão recorrida, indeferiu-se, inicialmente, a realização de diligência, que foi considerada desnecessária para a realização do julgamento. Rejeitou-se, ademais, a preliminar de nulidade relacionada ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), por se tratar de “mero instrumento administrativo de controle interno da atividade fiscal”, bem como atinente à condução da ação fiscal, já que o contraditório deve ser desenvolvido após o encerramento da fase inquisitorial.

Em relação ao mérito do lançamento, além de se afastar a alegação de precariedade na execução da ação fiscal, apontou-se a indedutibilidade, para o IRPJ e a CSLL, das despesas com perdão de dívidas, por mera liberalidade da pessoa jurídica, por não serem necessárias à atividade da empresa. Quanto ao ágio e às multas tributárias, consignou-se que o teor do art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, não impede a aplicação dos ajustes prescritos para o IRPJ à base de cálculo da CSLL, e que “as despesas para serem dedutíveis dessa última base têm que ser necessárias, normais e usuais (da mesma forma que na apuração do lucro real)”. Especificamente quanto ao ágio, foram declinadas justificativas contábil e econômica, para a sua adição à base de cálculo da CSLL.

Ao final, manteve-se a imposição da multa de ofício, refutando-se a alegação de caráter confiscatório, uma vez que o princípio constitucional estaria dirigido aos Poderes Legislativo e Judiciário, devendo a Administração Tributária se pautar pelo prescrito na lei. Ademais, a penalidade não se revestiria das características de tributo, que é o objeto da vedação constitucional. Manteve-se, ainda, a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, já que esta constitui o crédito tributário, o qual está sujeito àqueles na sua cobrança, por expressa disposição legal.

O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2014

DILIGÊNCIA. REALIZAÇÃO. DESNECESSIDADE.

A realização de diligência tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. É, portanto, desnecessária quando o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF).

O MPF é mero instrumento administrativo de controle interno da atividade fiscal, por conseguinte documento sem qualquer feição atribuidora de poderes à autoridade fiscal para a realização do lançamento, prerrogativa funcional esta decorrente de lei.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

DESPESAS. INDEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. PERDÃO DE DÍVIDA.

São indedutíveis para fins fiscais as despesas não comprovadas, bem como as decorrentes de mera liberalidade do contribuinte, tais como as resultantes de perdão de dívida.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A realização de lançamento de ofício enseja a exigência da cor respondente multa, descabendo à autoridade administrativa a análise de questões afetas à inconstitucionalidade da aludida parcela.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

Após a ciência da decisão, foi apresentado o Recurso Voluntário de fls. 2.250/2.292, no qual, além de breves referências aos fundamentos da decisão recorrida, repetese, em essência, o que já alegado na Impugnação.

O presente processo foi distribuído por sorteio a este Conselheiro, em 22 de julho de 2021.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância, por via postal, em 9 de junho de 2015 (fl. 2.248) e apresentou o Recurso Voluntário, em 9 de julho do mesmo ano (fl. 2.250), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por procuradora da pessoa jurídica, devidamente constituída à fl. 2.071.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I e II, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

2 DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

Como relatado, a Recorrente, desde a Impugnação, suscita a nulidade do lançamento fiscal. As alegações devem ser examinadas à luz do art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

A par disso, tratando-se de lançamento de ofício, é possível, ainda, reconhecer-se a sua nulidade por vício quanto aos procedimentos previstos no art. 142 do CTN (“verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”), ou, ainda, quanto à observância dos requisitos contidos no art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Passemos, pois, ao exame dos pontos suscitados no Recurso Voluntário.

2.1 DO SUPOSTO VÍCIO QUANTO AO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

A Recorrente sustenta que haveria nulidade no lançamento de ofício, uma vez que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) a ele relacionado abrangeria, originariamente, apenas o IRPJ referente aos anos-calendários de 2008 a 2010, e, posteriormente, teria havido a inclusão, somente, da CSLL relativa ao ano-calendário de 2008. Não poderia, portanto, alcançar a CSLL dos anos-calendários de 2009 e 2010.

Como bem apontado na decisão recorrida, o Mandado de Procedimento Fiscal (assim como o atual Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal), é mero instrumento de controle administrativo dos atos praticados pelas autoridades fiscal. Eventual descumprimento das regras a ele relativas implicam, exclusivamente, em eventuais medidas administrativas internas à Administração Pública, sem qualquer reflexo em relação ao crédito tributário, já que o poder de investigar e constituir o crédito tributário possui previsão legal. A constituição do crédito tributário relativo às Contribuições Sociais é de competência dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) por disposição legal e não por decorrência do MPF.

A jurisprudência do CARF é uníssona no sentido da inexistência de nulidade em decorrência de vício relacionado com o MPF, como consagrado na Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Deve ser rejeitada a referida preliminar, portanto.

2.2 DA IMPRESTABILIDADE DAS PROVAS

Em uma segunda alegação, a Recorrente defende que o lançamento seria nulo posto que a autoridade fiscal teria considerado apenas 8 (oito) notas fiscais, dentre as inúmeras apresentadas no curso do procedimento de fiscalização, para amparar as suas conclusões.

Ora, a veracidade da afirmação da Recorrente poderia, no máximo, levar ao reconhecimento da improcedência do lançamento por ausência de provas ou em redução do

crédito tributário constituído, caso comprovado que os valores adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL se referem a notas fiscais que não se amoldam à infração apontada pela autoridade autuante.

Não há, entretanto, qualquer nulidade, à luz dos dispositivos legais acima transcritos.

Os autos de infração foram constituídos por autoridade competente, foram observados todas as formalidades previstas na legislação e assegurada à Recorrente o contraditório e a ampla defesa.

Ademais, o relato feito pela autoridade fiscal nos próprios autos de infração, ao contrário do alegado, não se referem a notas fiscais específicas, mas genericamente ao conteúdo de certas contas contábeis, os quais teriam sido objeto de intimação fiscal e respostas por parte do sujeito passivo, as quais subsidiam as conclusões adotadas na autuação.

O cotejo entre a acusação fiscal e as provas trazidas aos autos deverá ser realizada na análise de mérito do Recurso Voluntário.

Rejeita-se, deste modo, mais esta alegação.

3 DO MÉRITO

No lançamento de ofício, foram apontados alguns valores que deveriam ter sido adicionados pela Recorrente às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Em todos os casos, a acusação fiscal se refere ao fato de que os montantes estariam relacionados com despesas desnecessárias às atividades da Recorrente. Passemos, então, à exposição da legislação que rege o tema, para, em seguida, analisar as alegações recursais relacionadas a cada infração apontada para cada um dos tributos.

Em primeiro lugar, a regra básica que normatiza a dedução de despesas operacionais na apuração do IRPJ/CSLL é o art. 299 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), no qual se estabelece os critérios da necessidade, usualidade e normalidade:

Art.299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Conquanto existam distinções em relação às exclusões permitidas e adições determinadas nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL, os critérios acima estabelecidos tem aplicação para ambos os tributos.

Em recente artigo, o Conselheiro Luís Henrique Marotti Toselli fez importantes considerações acerca dos mencionados critérios:

Como bem notou Humberto Ávila, a *necessidade* não deve ser confundida com a sua *obrigatoriedade*, assim como a *liberalidade* não deve ser confundida com a sua *facultatividade*. A questão não é saber se o contribuinte poderia ter desempenhado suas atividades de maneira diversa, sem incorrer na despesa controvertida ou efetua-la em valor menor. Decisivo, em vez disso, é verificar se a despesa em questão consubstancia uma imposição das operações e negócios jurídicos que o contribuinte escolhe desempenhar enquanto expressão do livre exercício de atividade econômica ou empresarial.

Nessa linha de raciocínio, a *necessidade* leva em conta não só a vinculação da despesa com uma obrigação legal ou contratual que demande o seu pagamento, mas também uma *causa jurídica* e alguma contrapartida, efetiva ou em potencial, para a empresa, como um resultado econômico, visibilidade no mercado, credibilidade com fornecedores, fidelização de clientela, restabelecimento da marca etc.

Caso contrário, ou seja, quando a despesa foi gerada por um ato de *liberalidade*, ela é indedutível, na linha do que expõe Ricardo Mariz de Oliveira:¹

Cabe examinar, pois, os aspectos relacionados às parcelas adicionadas pela autoridade fiscal no lançamento.

3.1 DOS DESCONTOS FINANCEIROS CONCEDIDOS

Em uma primeira infração, comum ao IRPJ e à CSLL, a autoridade fiscal constatou que:

Em sua resposta ao requerido no item 4 do Termo de Intimação Fiscal N.º 05, a empresa apresentou documentos que demonstram que os valores lançados a débito da conta contábil 6231070001 - Descontos Financeiros Concedidos e a crédito da conta 1112010003 - Dupls a Rec-Clientes Nacionais, ao longo dos anos de 2009 e 2010, correspondem a renúncias ao recebimento integral de valores constantes de duplicatas de sua titularidade, sem que tais renúncias se embasem em quaisquer eventos ou instrumentos a não ser na própria vontade da fiscalizada, ou seja, trata-se de mera liberalidade da empresa.

Mediante o Termo de Intimação N.º 07 (item 2) requereu-se, então, que a empresa: esclarecesse se todos os demais lançamentos verificados na conta 6231070001 - Descontos Financeiros Concedidos possuem a mesma natureza dos que foram objeto do Termo de Intimação N.º 05; informasse a razão pela qual, no ano-calendário de 2010, grande parte do saldo existente nessa conta foi transferido para a conta Descontos Financeiros Contratuais (cód. 6231070007); esclarecesse se os lançamentos efetuados nesta conta também possuem a mesma natureza dos vistos na conta anterior; e apresentasse toda a documentação comprobatória referente aos lançamentos efetuados em ambas as contas que possuíssem natureza diversa da acima referida.

Na sua resposta a empresa, em síntese, limitou-se a afirmar que é da prática do mercado conceder descontos financeiros a seus clientes nos moldes dos acima como "forma de construir e permanentemente fortalecer o relacionamento de negócios".

O regramento para a dedução de descontos das bases de cálculos dos citados tributos é dado, inicialmente, pelos arts. 224 e 280 e do RIR/99, nos quais se dispõe:

¹ TOSELLI, Luis Henrique Marotti. Glosas de despesas e os desafios probatórios. BOSSA, Gisele Barra (coord.). In: Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF. São Paulo, Almedina, 2020, p. 259.

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. **Na receita bruta não se incluem** as vendas canceladas, **os descontos incondicionais concedidos** e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos **descontos concedidos incondicionalmente** e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §1º). (Destacou-se)

Neste sentido, os descontos concedidos incondicionalmente no preço dos bens e serviços (também denominados de “descontos comerciais”) não comporão, desde logo, a receita bruta, e nem existe previsão para a sua adição ao lucro líquido, na apuração do IRPJ e da CSLL. São assim definidos na Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978:

4.2. Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

O tratamento fiscal se alinha com o estabelecido na legislação comercial, conforme se observa da definição trazida por Sérgio de Iudícibus:

Descontos comerciais são os concedidos pelo vendedor a favor do comprador, no ato da compra, em função de vários motivos: seja pela grande quantidade que está sendo vendida, seja porque o comprador é um cliente especial, ou, ainda, porque a empresa imprime catálogos com os preços das mercadorias e, para não alterá-los, frequentemente, faz a aplicação de porcentagens de desconto sobre os mesmos etc.

Tais Descontos são diferentes dos Abatimentos. Enquanto estes são concedidos após a venda, em função de avaria ou outro motivo descoberto *a posteriori*, os Descontos Comerciais já são contratados no ato da venda, quando ficam conhecidos em seu montante.

O procedimento mais comum é seu não registro na contabilidade do comprador e do vendedor, com o registro da compra e de venda diretamente pelo valor líquido.

Caso, porém, haja necessidade ou interesse da empresa em deixar registrados tais Descontos Comerciais, proceder-se-á com eles da mesma forma que no caso das Devoluções e dos Abatimentos, com a abertura, é claro, de contas específicas de *Descontos Comerciais sobre Vendas* ou *Descontos Comerciais Concedidos*, para o vendedor, e *Descontos Comerciais sobre Compras* ou *Descontos Comerciais Obtidos*, para o comprador.²

Em relação aos descontos condicionais, assim se dispõe na Solução de Consulta Cosit nº 34, de 2013:

3. De outra parte, como se depreende da própria definição precedente, os descontos condicionais (também ditos descontos financeiros) são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo. Esses descontos configuram receita financeira para o comprador e despesa

² IUDÍCIBUS, Sérgio de (coord). Contabilidade introdutória / equipe de professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. 11. ed. - São Paulo: Atlas, 2010, p. 131.

financeira para o vendedor, em consonância com os arts. 373 e 374 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999). 4. Igual entendimento aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por força do art. 20 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, do art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, do art. 28 da Lei n.º 9.430, de 1996, e do art. 21 da Instrução Normativa SRF n.º 390, de 30 de janeiro de 2004.

Ou seja, sendo comprovada a necessidade dos descontos concedidos, nos termos fixados na legislação acima apontada, os respectivos valores estarão fora da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente de sua natureza.

No caso dos autos, entretanto, a constatação da autoridade fiscal é no sentido de que a autuada não conseguiu comprovar qualquer relação entre as atividades desenvolvidas e os descontos concedidos, de modo que as referidas despesas seriam indedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL por corresponderem “à concessão de perdão total ou parcial de dívidas – no presente caso concreto, inclusive de dívidas já vencidas – por se caracterizar como mera liberalidade do titular do crédito”.

No sentido da indedutibilidade do perdão de dívidas, Hiromi Higuchi expõe:

Quando uma empresa com sede no País recebe perdão de dívida de outra pessoa jurídica, também, com sede no País, para aquela empresa o valor perdoado constitui receita tributável, enquanto para a empresa que perdoa a dívida a despesa é indedutível por ter caráter de mera liberalidade. Para que a despesa seja dedutível é necessária a observância dos requisitos constantes do art. 9º da lei n.º 9.430/96.

O 1º C.C. decidiu no Ac. N.º 103-08.218/88 (DOU de 18-05-89) que as despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais ou normais, não se guardando nesse conceito qualquer liberalidade, como o perdão de dívida.³

De fato, após a autoridade fiscal examinar a documentação apresentada pelo sujeito passivo em relação aos descontos concedidos, constatou (e exemplificou a partir de oitos títulos, o que não traz qualquer mácula ao lançamento fiscal) que estes montavam em elevados percentuais, chegando a 100% (cem por cento) dos títulos de que era credor, conforme quadro a seguir:

Num_Título	Data_Venc.	Dta_Pgto.	Valor_Título (R\$)	Valor_Desc. (R\$)	Perc. Desc.
131678-1	24/03/2009	24/03/2009	42.562,56	26.854,56	63%
342940-1	14/08/2009	14/08/2009	55.210,66	7.177,39	13%
322349-1	29/09/2009		16.100,12	16.100,12	100%
325993-1	18/03/2009	30/03/2009	26.208,60	24.386,77	93%
36987-1	17/03/2009	26/03/2009	18.091,90	16.918,98	94%
3308	30/11/2009	03/12/2009	30.249,06	26.362,90	87%
22763	07/04/2010	08/04/2010	56.886,43	26.114,32	46%
14605	14/02/2010	25/02/2010	33.524,61	25.302,98	75%

Apesar de intimada para esclarecer e apresentar a documentação comprobatória de que havia algum desconto lançado nas contas contábeis examinadas que diferia do caráter de

³ HIGUCHI, Hiromi. Imposto de renda das empresas: interpretação e prática. 2017, p. 289. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal/publicacoes/livros/imposto-de-renda-das-empresas.pdf>. Acesso em 26 nov. 2021.

mera liberalidade apontado pela autoridade fiscal, bem como atendiam aos critérios fixados no art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, a Recorrente se limitou a afirmar o que reiterado no Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

No âmbito das atividades da Companhia e da prática de mercado, é absolutamente usual e normal conceder descontos financeiros a seus clientes como uma forma de construir e permanentemente fortalecer o relacionamento de negócios. Tal prática de mercado é necessária para a atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, permitindo a geração de resultados e o crescimento do negócio.

Outro aspecto relevante é que a decisão de concessão de descontos financeiros é tomada à luz de todo o relacionamento de negócios atual e potencial que a Companhia tem com cada cliente específico e não apenas olhando uma determinada venda em particular feita a esse cliente. A quantidade de lojas que esse cliente possui, o volume potencial de vendas que ele apresente, a perspectiva de crescimento do relacionamento de negócios (mais receitas), a dinâmica de mercado onde está inserido, o grau de acirramento da concorrência em determinados espaços de mercado naquele momento, as margens de lucros que as vendas totais a esse cliente geral ou têm potencial relevante de virem a gerar, a preferência do cliente final por comprar nos canais de venda ofertados por esse cliente, etc., são exemplos de fatores que a gestão da Companhia considera no momento de decidir se concede descontos financeiros e qual o tamanho desse desconto.

Como se observa, as justificativas apresentadas pela Recorrente são absolutamente evasivas e não afastam o caráter de liberalidade, e de verdadeiros perdões de dívidas, dos “descontos” concedidos. A Recorrente tenta se contrapor à constatação que embasou o lançamento, tentando dissociar os descontos concedidos dos respectivos títulos, e associá-los aos montantes totais de vendas realizadas para os fornecedores beneficiados.

Observa-se que, pelas razões apresentadas pela Recorrente, não há condições objetivas a serem preenchidas pelos devedores, para a obtenção dos referidos descontos. Afasta-se, portanto, o caráter de descontos financeiros (condicionais). Ademais, a Recorrente tenta atrelar aos referidos descontos razões que seriam compatíveis com descontos comerciais. Cabia a ela, portanto, ter concedido descontos de tal natureza em relação aos clientes que atingissem os critérios por ela estipulados.

Do modo que registradas as despesas e não tendo sido apresentadas provas da sua necessidade, correta a exigência fiscal e não há o que se prover quanto a tal ponto do Recurso.

3.2 DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO E MULTAS TRIBUTÁRIAS

No Auto de Infração relativo à CSLL, é apontada, ainda, a infração correspondente à falta/insuficiência de adições à base cálculo do referido tributo, em relação às despesas contabilizadas nas seguintes contas contábeis:

- 6251100003 Auto de Infração;
- 6221300077 Amortização de Ágio na Aquisição de Ex-Minoritários” (ou “1342010003 Amortização do Ágio - Aquisição dos Ex-Minoritários”);
- 6221300077 Amortização de Ágio na Aquisição de Investimentos” (ou “1342010002 Amortização do Ágio - Adria Alimentos do Brasil”);
- 6251010006 /6251040007 16251070006 Multas Não Dedutíveis; e

- 6251100005 Ressarcimento de Multas Não Dedutíveis,

Todos os valores acima apontados foram adicionados na apuração do Lucro Real, de modo que não se discute aspectos relacionados à dedutibilidade em geral de tais dispêndios. A controvérsia se refere, exclusivamente, à dedutibilidade em relação à CSLL.

Para a autoridade fiscal, faltando às referidas despesas o caráter de necessidade, ou seja, não sendo elas “necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”, nos termos do art. 299 do RIR/99 (cuja matriz legal é o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964), não poderiam ser deduzidas da apuração da CSLL, conforme *caput* do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, **independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**: (Destacou-se)

A Recorrente, de outra parte, argumenta que “a base de cálculo da CSLL é diversa da base de cálculo do IRPJ”, não sendo possível “aplicar, automaticamente, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, as mesmas regras previstas para IRPJ, sem que haja determinação expressa e específica equiparando a base de cálculo de ambos tributos”.

Assim, sustenta que “ainda que as multas fiscais não possam ser deduzidas para fins de apuração do lucro real (IRPJ), nos termos do art. 47, da Lei nº 4.506/64, não há nenhuma vedação expressa quanto à apuração da base de cálculo da CSLL”. De outra parte, em relação à amortização do ágio, o disposto no art. 25 do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979 (com a redação conferida pela Medida Provisória nº 627, de 2013), se aplicaria apenas à “determinação do lucro real” não possuindo qualquer efeito em relação à base de cálculo da CSLL.

Pois bem, de fato, não há identidade perfeita entre os custos e despesas dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A disposição do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995 (antes e após a redação conferida pela Lei nº 9.065, de 1995, respectivamente) deixa expressa a referida independência, na medida em que, ao mesmo tempo que atrela os regimes de apuração dos referidos tributos (“mesmas normas de apuração e de pagamento”), ressalva a manutenção de bases de cálculos já previstas, **com as alterações introduzidas pela nova Lei**:

~~Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.~~

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Por meio da Lei nº 9.249, de 1995, de outra parte, foram estabelecidas deduções, adições e exclusões permitidas ou determinadas, especificamente, em relação a cada um dos mencionados tributos. Tem-se, pois, o seguinte critério: por essência, as referidas bases de cálculos são idênticas. Só haverá diferença de tratamento, quanto às adições e exclusões, quando houver expressa manifestação na legislação, neste sentido.

3.2.1 Das multas fiscais

No caso das multas por infrações fiscais, a indedutibilidade como custos ou despesas operacionais foi estabelecida, ainda, no art. 41, §5º, da Lei nº 8.981, de 1995. Neste sentido, conforme expresso na parte final do art. 57 da referida norma (acima transcrito), é determinação válida tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Não é válida a alegação da Recorrente de que o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, não seria aplicável à CSLL. Conforme transcrição acima, tal aplicação é ressalvada, expressamente, no art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995. O que se diz ali é que, à parte do critério geral estabelecido no referido art. 47 (que trata da necessidade dos custos e despesas), são estabelecidas, especificamente, outras vedações à dedução.

Neste sentido, correta a autoridade fiscal quando apontou a indedutibilidade das despesas com multas fiscais na base de cálculo da CSLL.

3.2.2 Das despesas com amortização de ágio

Em relação à classe de despesa em epígrafe, a regra geral é a sua indedutibilidade para o IRPJ e para a CSLL, conforme Art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249, de 1995:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

(...)

III - de **despesas de** depreciação, **amortização**, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços; (Destacou-se)

É sabido que há regras específicas que cuidam do ágio relativo à aquisição de investimentos avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP). Em relação a estes, vige a neutralidade, em termos tributários, conforme prescrição dos arts. 25 a 34 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, aplicáveis às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Correta, portanto, a autoridade fiscal, quando aponta:

De tal modo que, os ganhos decorrentes da aquisição do investimento não devem compor o resultado tributável, as despesas de amortização do ágio pago por este investimento também não podem compor aquele resultado. De modo análogo, assim como as perdas oriundas do investimento adquirido não podem compor o resultado tributável, também as receitas decorrentes da amortização do deságio pago não devem compor tal resultado.

Este Colegiado, em diversas oportunidades, já reconheceu que a referida neutralidade se aplica às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Neste sentido, o recente Acórdão

n.º 1302-005.734, de 15 de setembro de 2021, de relatoria do Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, cuja ementa, no que se refere ao tema em questão, é reproduzida a seguir⁴:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

As disposições legais sobre a amortização do ágio remetem à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção da CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo. Se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL.

Por qualquer dos dois fundamentos, devem ser rejeitadas, portanto, as alegações da Recorrente, que defende que as disposições do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1978, somente seriam aplicáveis ao IRPJ; e que inexistiria disposição expressa que vede a dedução das despesas com ágio na apuração da CSLL.

Finalmente, ao contrário do sustentado pela Recorrente, as inovações quanto ao tema trazidas pela Lei n.º 12.973, de 2014, não cuidam da distinção ou identidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ademais, como apontado por ela própria, não são aplicáveis aos anos-calendários alcançados pelo lançamento de ofício de que tratam os presentes autos.

À luz do exposto, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário quanto a tal matéria.

4 DAS ALEGAÇÕES SUBSIDIÁRIAS

A Recorrente finaliza a sua peça de irresignação alegando o caráter confiscatório e desproporcional da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e a não incidência dos juros de mora sobre a referida multa de ofício.

Não é necessário tecer maiores argumentos quanta a tais tópicos, visto que ambas questões são afastadas a partir da aplicação de Súmulas do CARF, de aplicação obrigatória por parte deste Colegiado, conforme art. 72 do RI/CARF.

Em primeiro lugar, a alegação relativa à multa de ofício, implicaria a análise da constitucionalidade da legislação que impõe a aplicação da referida penalidade no lançamento de ofício, a saber, o art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996:

⁴ Destaque-se que o referido Conselheiro relator ressaltou o seu entendimento pessoal, no sentido de que a vedação contida no art. 13, inciso III, da Lei n.º 9.249, de 1995, já seria suficiente para impedir a dedução da despesa com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A referida análise, contudo, é obstada pelo teor da Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, o fundamento de inconstitucionalidade não pode ser utilizado pelos julgadores do CARF, para afastar a aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, conforme art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, e art. 62 do RI/CARF, exceto na existência dos atos ali ressalvados, cuja existência não se comprova quanto à multa de ofício.

Por igual modo, a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício é, expressamente, imposta pela Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário, quanto às referidas matérias

5 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo