



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.721473/2016-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.115 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2019
Recorrente CAPEMISA APLUB CAPITALIZAÇÃO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012

EMPRESAS DE CAPITALIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. DESCONTOS CONCEDIDOS. BENEFICIÁRIOS LIGADOS. USUALIDADE E NORMALIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Em caso de empresa de capitalização, não atende os requisitos da normalidade e usualidade da despesa os descontos concedidos de forma não isonômica, beneficiando somente empresas ligadas ao contribuinte, com identidade de sócios nos quadros societários.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: PIS e COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS CONCEDIDOS. COMPROVAÇÃO.

Somente os descontos incondicionais comprovadamente concedidos podem ser reduzidos da receita bruta, para o efeito de determinação da receita líquida de vendas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paula Santos de Abreu que davam provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Paula Santos de Abreu, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba - PR, que julgou IMPROCEDENTE, a impugnação do contribuinte em epígrafe.

Da autuação fiscal:

Em 29/02/2016, foram lavrados autos de infração contra o recorrente, referente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e respectivas tributações reflexas da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), anos-calendário de 2011 e 2012, cujo montante do crédito tributário lançado de ofício foi de R\$ 852.988.024,83, assim discriminado:

AI Tributo	Principal	Multa (75%)	Juros	Total
IRPJ	R\$ 234.246.886,32	R\$ 91.748.635,00	R\$ 175.685.164,73	R\$ 501.680.686,05
CSLL	R\$ 140.576.931,79	R\$ 55.060.551,23	R\$ 105.432.698,83	R\$ 301.070.181,85
Cofins	R\$ 20.229.957,76	R\$ 7.812.332,78	R\$ 15.172.468,27	R\$ 43.214.758,81
PIS	R\$ 3.287.368,09	R\$ 1.269.504,00	R\$ 2.465.526,03	R\$ 7.022.398,12
Total	R\$ 398.341.143,96	R\$ 155.891.022,26	R\$ 298.755.857,86	R\$ 852.988.024,83

A infração utilizada foi glosa de despesas não necessárias, em desrespeito ao art. 299 do RIR/99. Para o ano-calendário de 2011, houve autuação de IRPJ e CSLL, pois PIS e Cofins já foram autuados em outro processo (11080.732743/2014-20). Para o ano-calendário de 2012, houve autuação de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Para expor os principais elementos do Relatório de Fiscalização, aproveito o que consta no v. acórdão recorrido, pela forma sucinta e precisa que resume a autuação:

2.1. A fiscalizada é sociedade anônima fechada que tem por objeto a comercialização de títulos de capitalização, tendo sido constituída em 04/03/1982 com CNAE FISCAL “Seguros não vida”, e alterado em 27/08/1999 o CNAE Fiscal para (6450-6) “Sociedades de Capitalização”, fls. 978/980.

2.2. Em 28/04/2015, foi iniciada a fiscalização com a solicitação dos documentos que embasaram a apuração dos resultados contábil e fiscal dos anos-calendário de 2011 e 2012, fls. 02/04, Notas técnicas autorizativas da SUSEP no período da fiscalização; Cópias dos acordos comerciais com parceiros do período 2011 e 2012; Modelos de títulos de capitalização do período (no mínimo 10), e as contas e montantes envolvidos no resgate efetivo dos títulos 2011 e 2012; seguindo-se com os termos de intimação, de 28/05/2015, 03/06/2015 28/05/15, fls. 06, 03/06/2015, fls. 09/11, 11/06/2015, fls. 43, 17/06/2015, fls. 1160/1162.

2.3. Com a apresentação da DIPJ do ano calendário 2011, verificou-se uma Receita Líquida com Títulos de Capitalização no valor de R\$ 843.878.314,46 (fls. 1016/1049), a DIPJ Ano-Calendário 2012, Receita Líquida com Títulos de Capitalização no valor de R\$ 1.058.995.704,52 (981/1013), sendo que na contabilidade esse valor está informado na subconta "Arrecadação com títulos de Capitalização", que, em verdade é resultado da subtração do valor R\$ 1.348.203.326,89, conta 3.4.1, Receita Líquida com Títulos de Capitalização e a de nº 3.4.1.2.3, Despesas com Resgates (fl. 1014), as quais não constam entre as exclusões e/ou deduções na legislação do IR, distorcendo dessa forma a adequada apuração da base de cálculo.

2.4. A partir da análise dos documentos apresentados, concluiu-se que as despesas com descontos contabilizadas em subconta 3.4.4.2.3.4.2.1.1.1, "Títulos de Capitalização à vista", **não são necessárias à atividade da empresa**, (§1º do artigo 299 do RIR/99), tendo em vista que não só NÃO estão autorizados como até mesmo contrariam as Normas Técnicas da Susep as quais está submetido, fls. 26/41 e 1087/1157, não sendo nem usuais ou normais ao tipo de atividade da empresa (§ 2º do art. 299 do RIR/99).

2.5. Os valores de Cofins referentes ao ano-calendário de 2011 foram exigidos no processo nº 11080.732743/2014-20. A base de cálculo de ano calendário de 2011 encontra-se na planilha de fls. 898/899. A base de cálculo de 2012 encontra-se na planilha de fls. 903/976, com subtotais à fl. 977. A fundamentação legal encontra-se especificada no Auto de Infração, sob o título "Enquadramento Legal", fls. 1193/1198.

Da Impugnação:

Inconformada com a autuação, a recorrente apresentou impugnação, a qual aproveitou a sua descrição no relatório do v. acórdão recorrido:

3. Inconformada com o auto de Infração, a empresa apresentou defesa tempestiva, fls. 1297/1307, acompanhada dos documentos de fls. 1308/1315, com os seguintes argumentos à seguir sintetizados:

3.1. Segundo a Autoridade, as notas técnicas dos Títulos de Capitalização expedidos pela Impugnante não autorizariam o desconto e, em razão disso, todo o valor, mesmo aquele não recebido (desconto), deveria integrar a base de cálculo tributária, contudo efetivamente deu o desconto e não recebeu o preço integral, conforme comprovam suas demonstrações financeiras anexas.

3.2. A legislação é clara ao determinar junto ao §22, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/1998, que para fins de determinação da base de cálculo das contribuições excluem-se da receita bruta determinados elementos, entre estes os descontos

incondicionais concedidos. Cita legislação a respeito. Consequentemente, em razão de expressa determinação legal não há receio em afirmar que descontos incondicionais concedidos não devem ser considerados juntos à base de cálculo para incidência tributária, conforme confirma a própria jurisprudência. Traz julgados administrativos e judiciais.

3.3. Frisa ser verificável junto aos registros da Sociedade que em momento algum foram impostas qualquer condição ou requerimento de valores complementares junto às vendas de Títulos de Capitalização, não havendo qualquer tipo de caracterização de venda divergente da contendo desconto incondicional. Ainda, que o próprio Auditor-Fiscal reconhece que não houve qualquer tipo de fraude ou sonegação no que tange a receita da Sociedade, estando esta no cumprimento escrito de sua boa-fé desempenhando conduta adequada ao padrão ético.

3.4. Afirma ser a APLUB Capitalização S/A uma Sociedade de Capitalização devidamente construída de acordo com as leis brasileiras como se depreende dos seus Estatutos e Portaria do Ministério da Fazenda. Conforme se contata no artigo 3º do Decreto-Lei 261, de 21 de fevereiro de 1967, o Sistema Nacional de Capitalização está submetido ao Conselho Nacional de Seguros Privados - CNSP e à Superintendência de Seguros Privados - SUSEP, sendo, portanto a Sociedade de Capitalização em tela, autorizada a operar em consonância com o sistema micro legislativo normatizado pela Autarquia Federal, sendo submetida periodicamente à fiscalizações.

3.5. Assim, a estrutura, a forma do plano de contas e os registros contábeis, propriamente ditos, seguem rigorosamente às orientações emanadas pelo órgão fiscalizador. O Termo de Lançamento lavrado pelo Auditor-Fiscal informa, equivocadamente, que os valores correspondentes aos descontos concedidos estão contabilizados como "Despesas de Comercialização", quando na verdade, por força da estrutura do plano de contas estabelecido pela Superintendência de Seguros Privados - SUSEP prevê que a mencionada rubrica "Descontos Concedidos Incondicionalmente" esteja alocado dentro do grupo "Despesas de Comercialização", subgrupo "Custeamento de Vendas".

3.6. Junto à estrutura do plano de contas de uma empresa não financeira e nem supervisionada por agência reguladora, com certeza, a luz da legislação societária e a boa técnica contábil, estes descontos seriam redutores da receita. Ocorre que na condição de instituição financeira, normatizada SUSEP, tem que informar os descontos incondicionais dentro do grupo "Despesas de Comercialização", subgrupo "Custeamento de Vendas", o que não afeta a legalidade a sua aceitação pela Receita Federal, pois efetivamente o desconto foi concedido antecipadamente, sem nenhuma condicionante, portanto fora do alcance da tributação seja de que matriz for.

3.7. Sob outro aspecto, a luz dos artigos 481 e 482 do CC, as partes terão livre arbítrio para arbitrar preços certos em dinheiro para transferência de certas coisas, analogicamente os títulos de capitalização, o que significa a dispensa de qualquer ato contratual para comercialização de títulos de Capitalização da Modalidade Popular, assim como da emissão de Nota Fiscal, o que não desconstitui a concessão do desconto incondicional, haja vista que ambas as

partes chegaram a um determinado preço e teve a venda concretizada, sendo portanto um negócio jurídico perfeito.

3.8. Portanto, é pacífico o entendimento de que somente poderá ocorrer a incidência a alíquota vigente sob aquilo que for reconhecido como receita auferida pela Sociedade de Capitalização, sendo, desta forma, somente aplicável sobre importâncias financeiras que de fato ingressem na Companhia. Cita Doutrina.

3.9. Aduz pela violação dos princípios da capacidade contributiva, uma vez que sendo inexistente o conteúdo econômico, será inexigível o tributo por parte do Poder Público. Nessa conjuntura, extrai-se a impossibilidade de admitir tributação que torne definitivo o recolhimento das contribuições a partir de valores que não se verificaram, e pior que significaram prejuízo e diminuição do patrimônio do contribuinte.

3.10. Por fim, espera a impugnante que seja deferida sua impugnação ao Termo de Lançamento reconhecendo a inexistência de qualquer suposto débito junto à Receita Federal.

Da decisão da DRJ:

A ementa da decisão é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

EMPRESAS DE CAPITALIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. DESCONTOS CONCEDIDOS. BENEFICIÁRIOS LIGADOS. USUALIDADE E NORMALIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Em caso de empresa de capitalização, não atende os requisitos da normalidade e usualidade da despesa os descontos concedidos de forma não isonômica, beneficiando somente empresas ligadas ao contribuinte, com identidade de sócios nos quadros societários.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: PIS e COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS CONCEDIDOS. COMPROVAÇÃO.

Somente os descontos incondicionais comprovadamente concedidos podem ser reduzidos da receita bruta, para o efeito de determinação da receita líquida de vendas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, extraem-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para dar guarida a sua decisão final:

(...)

5.2. Segundo a fiscalização, à partir da análise dos documentos apresentados, as despesas com descontos contabilizadas em subconta 3.4.4.2.3.4.2.1.1.1, “Títulos de Capitalização à vista”, não são necessárias à atividade da empresa, (§1º do artigo 299 do RIR/99), tendo em vista que não só NÃO estão autorizados como

até mesmo contrariam as Normas Técnicas da SUSEP as quais está submetido, fls. 26/41 e 1087/1157, não sendo nem usuais ou normais ao tipo de atividade da empresa (§ 2º do art. 299 do RIR/99);

5.3. A defesa por sua vez, entende que a estrutura, a forma do plano de contas e os registros contábeis, propriamente ditos, seguem rigorosamente às orientações emanadas pelo órgão fiscalizador, Superintendência de Seguros Privados – SUSEP, que prevê que a mencionada rubrica "Descontos Concedidos Incondicionalmente" esteja alocado dentro do grupo "Despesas de Comercialização", subgrupo "Custeamento de Vendas". Assim, quando ocorre a venda do título de Capitalização é gerada uma receita bruta e um desconto incondicional, entrando financeiramente na empresa apenas o valor líquido da venda;

(...)

5.4.9. Verifica-se do quadro acima, que a função das contas 344 é a de Registrar as despesas promocionais ocorridas nas vendas dos títulos. Assim, ao individualizar o desdobramento do código da conta de Títulos de Capitalização à vista (PU), a impugnante acrescentou uma conta denominada “ Desconto”, acompanhado pelo nome do plano vendido, por exemplo citemos, a de n.º 3.4.47.3.2.1.1.1.040 = Desconto ECOAPLUB.

5.4.10. O fato de assim proceder não é suficiente para comprovar que os valores ali contabilizados correspondem a “ descontos incondicionais concedidos”.

5.4.11. Consta da Circular SUSEP n.º 379/2008, no Anexo IV Modelo de Publicação, que a demonstração de resultados do exercício das sociedades de capitalização com o grupo de contas iniciadas com 344 são apresentadas de forma aglutinadas em “ Despesas de Comercialização. Posteriormente a Circular SUSEP n.º 430 de 05/03/2012, estabelece que as contas iniciadas com 344 são apresentadas de forma aglutinada em “ Custo de Aquisição”. Há ainda, que as despesas com comercialização (despesas com vendas) são apresentadas na Demonstração de Resultado da atividade de Capitalização como custo de aquisição e não como redutor de receitas, conforme modelo de publicação.

5.4.12. Desse modo, a utilização da denominação “descontos” no desdobramento das contas de Despesas com Vendas, não ampara a exclusão efetuada, pois não ficaram caracterizados os descontos incondicionais concedidos. De outro modo, a impugnante não trouxe prova suficiente que respaldasse tal fato: não apresentou os contratos junto aos distribuidores dos títulos de capitalização e não comprovou as despesas de comercialização na documentação relativa à colocação dos títulos.

Do Recurso Voluntário:

Irresignada com o a decisão, apresentou recurso voluntário em que expõe os seguintes elementos e argumentos:

a) da ausência do recebimento de receitas:

O v. acórdão recorrido não menciona e nem analisa toda a documentação apresentada na sua impugnação que a recorrente não auferiu os valores que lhe foram imputados nos autos de infração.

A alienação dos títulos de capitalização por valores inferiores aos de face seria uma concessão de desconto, de forma incondicional, a recorrente recebeu, como receita, apenas os valores dos títulos já deduzidos dos descontos concedidos.

Tal caracterização contábil como "*despesas de comercialização*" de tais descontos decorreu da exigência da estruturação do plano de contas fixadas em normas da SUSEP - Superintendência de Seguros Privados. E tal classificação contábil não alteraria sua natureza jurídica.

Para tanto, apresenta no presente recurso voluntário os recibos emitidos na venda dos títulos de capitalização, o que não fizera anteriormente. Tal apresentação extemporânea teria guarida no princípio da verdade material, e já teve reconhecimento em julgados anteriores do Carf (citando trecho da ementa do Acórdão nº 2201-002.005, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Sessão de 20 de fevereiro de 2013).

b) da necessidade e usualidade dos descontos concedidos:

Para demonstrar a necessidade e usualidade/normalidade dos descontos, argui que atua num mercado bastante restrito, com baixo retorno financeiro, dominado pelos grupos econômicos dos grandes bancos ou de grandes seguradoras. Com isso, não conta com uma estrutura operacional para capilarizar seus pontos de venda.

Com isso, oferecem seus títulos ao mercado, o que dependem de expressivas despesas com publicidade e propaganda, com telemarketing, com material de divulgação, com serviços de distribuição etc., para que a aquisição dos títulos venha efetivamente a ocorrer.

Destarte, a recorrente vende os títulos com descontos, e os adquirentes promovem a maior parte das ações necessárias para que os títulos sejam vendidos aos seus destinatários finais, no caso, pessoas físicas. Ou seja, os adquirentes assumiriam todos os encargos necessários para a colocação final no mercado desses títulos.

A recorrente ao conceder os descontos incondicionais, obteve menor receita, mas, igualmente, incorreu em menos despesas, pertinente à própria comercialização dos títulos.

c) da incompreensão do sentido das cotas que compõem o prêmio do título de capitalização:

Houve uma má compreensão do sentido das cotas que compõem o prêmio (preço) do título de capitalização, tanto pela fiscalização quanto pela autoridade julgadora de primeira instância administrativa.

Relembrando, há três cotas para compor 100% do valor do prêmio pago: cota de capitalização, cota de sorteio e cota de carregamento. A cota de capitalização é destinada à formação do montante capitalizado ou do valor do título no seu vencimento. A cota de sorteio é destinada a custear os sorteios, se previstos. E a cota de carregamento é prevista para cobrir as despesas gerais com a colocação e administração do título.

O desconto incondicional concedido tem o papel de atuar como a cota de carregamento, contrapartida assumida pelos adquirentes ao receberem o desconto. Disto, não haveria impedimento regulamentar à concessão de descontos incondicionais na alienação de títulos de capitalização.

d) dos descontos incondicionais concedidos em 2012 - ausência de exclusividade para a Ecoaplub

Diversamente do consignado no auto de infração (item 25 do Relatório de Fiscalização, fl. 1.171), no exercício de 2012 houve também a concessão de descontos incondicionados a outros adquirentes, sem a limitação dos descontos às operações com a Associação Aplub de Preservação Ambiental – ECOAPLUB, CNPJ 10.326.675/0001-89.

Além do montante de R\$ 505.748.945,45 concedido à Ecoaplub, registrado na conta contábil 3.4.4.2.3.4.2.0.0.0.0001, haveria na conta contábil 3.4.4.2.8.1.1.0.0.0 a extensão da concessão de descontos incondicionados de R\$ 66.191.892,21.

Com isso, não haveria que se falar em falta de isonomia entre a recorrente as respectivas entidades adquirentes de seus títulos - todos receberam descontos incondicionados.

e) do total de descontos incondicionais concedidos em 2011 - exclusão do desconto a SBT Incentivo

No total do desconto incondicional concedido em 2011 (R\$ 431.430.599,90), o valor de R\$ 49.226,67, concedido em janeiro de 2011 foi integralmente devolvido em maio de 2011. Com isso, o total de descontos concedidos em 2011 monta R\$ 431.381.373,23.

Para tanto, deveria ser excluída das autuações referente ao ano-calendário de 2011 o montante de R\$ 49.226,67.

f) das despesas com comercialização de títulos incorridas por Ecoaplub

Nos anos-calendário em exame, um expressivo volume de vendas de títulos de capitalização ocorreu para a Associação Aplub de Preservação Ambiental - Ecoaplub - CNPJ 10.326.675/0001-89.

A Ecoaplub assumiu as despesas pertinentes à comercialização dos títulos.

Como comprovam as Demonstrações Contábeis da referida entidade ECOAPLUB (anexas), ela incorreu em despesas com a colocação de títulos de capitalização no mercado, na extensão de R\$ 337.116.910,58, no exercício de 2011, e de R\$ 419.554.176,47, no exercício de 2012, reconhecidos como Despesas com Angariações de Contribuições.

Os documentos ora anexados prestam-se a contrapor os fundamentos do acórdão recorrido. São pertinentes e necessários à plena cognição dos fatos que ensejaram a lavratura dos autos de infração. Legitima-se, também aqui, a sua juntada aos autos, mesmo de forma extemporânea em relação à impugnação original.

Tais descontos se justificariam para o repasse das despesas pertinentes, e jamais a situação de glosa efetuada configuraria uma realidade de lucro esperado na atividade negocial ora em exercício.

g) da exclusão dos juros sobre as multas

Deveriam ser excluídos dos autos de infração os juros calculados sobre os valores correspondentes a multas de ofício, por estas contarem com o mesmo caráter sancionatório da multa de mura, às quais não incidem juros, nos termos do parágrafo único do artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.736/76, e do o § 2º do art. 54 da Lei nº 8.383/91.

h) do pedido:

Consequentemente, pede:

- seja julgado improcedente os lançamentos, diante da ausência de receitas auferidas, em razão dos descontos incondicionados concedidos, que apenas foram contabilizados como “Despesas de Comercialização” ou “Custos de Aquisição”;

- subsidiariamente:

. seja julgado improcedente os lançamentos de IRPJ e de CSLL, tendo em vista que incorreu em despesas necessárias e usuais na comercialização de títulos de capitalização;

. seja excluída da base de cálculo apurada em 2011, o montante de R\$ 49.226,67 tendo em vista sua devolução;

. sejam excluídos os juros calculados sobre as multas.

Requer ainda o deferimento para juntada dos documentos ora anexados.

Das Contrarrazões da PGFN:

A Procuradoria-geral da Fazenda Nacional - PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário.

Nesta, expõe os seguintes elementos e argumentos.

a) da juntada intempestiva de provas - preclusão

Evoca o art. 16, § 4º do Decreto 70.235/72, que diz que *a prova documental será apresentada na impugnação*, para tentar afastar os novos documentos apresentados juntamente com o recurso voluntário. A recorrente não atendeu nenhuma das situações que excepcionam tal dispositivo.

Igualmente, procura destacar que não existe conflito entre ao princípio da verdade material e a limitação do supracitado dispositivo, visto que *o legislador estabeleceu as situações em que a regra preclusiva não se aplica*.

Reforça com argumentos que enfrentam a questão do sopesamento do princípio da finalidade/celeridade do processo, regrado, e o princípio da verdade material, onde destaca que este não pode *aniquilar todos os demais princípios, como os princípios da economia processual, da razoabilidade e da proporcionalidade, e a observância das formalidades estabelecidas na lei e que visam justamente assegurar a transparência e segurança de todos e não apenas da Administração Tributária*.

Adicionalmente destaca que durante o procedimento fiscal, apesar de intimado, foi evasivo na apresentação de documentos, alegando apreensão pela Polícia Federal, o que se revelou inverídico, conforme apontado pelo Fisco. Igualmente não apresentou tais provas na impugnação, *se limitando a afirmar que o código civil não prevê a necessidade de instrumento contratual para a compra e venda de títulos de capitalização*.

Neste diapasão, ao não apresentar nos momentos oportunos (fiscalização e impugnação), haveria preclusão do direito de apresentação apenas na peça recursal, o que afrontaria a própria finalidade processual e importaria em supressão de instância.

Destarte, pede que não sejam conhecidos os documentos juntados intempestivamente com o recurso voluntário, e caso o sejam, se determine diligência para que a autoridade fiscal possa sobre eles se manifestar.

b) do mérito

O caráter incondicional dos descontos não se encontra demonstrado, pois baseado na argumentação da própria recorrente, é possível supor que os descontos eram concedidos sob a condição de que o adquirente promovesse a revenda dos títulos pelo valor integral aos destinatários finais, arcando com tais ônus. Ou seja, há a ausência de qualquer documento que demonstre se tratar de descontos incondicionais concedidos.

Ainda que se considerem os documentos extemporaneamente apresentados aos autos, tratam-se de recibos de lavra própria da recorrente. Quando muito provam a venda dos títulos com descontos, o que seria incontroverso nos autos.

De outro lado, houve a contabilização das receitas pela integralidade do valor dos títulos (valor de face), tratando os descontos como despesas de comercialização ou custo de aquisição, ao qual, a recorrente argumentou para agir assim por supostas determinações normativas da SUSEP, o que não demonstra.

Já a decisão da DRJ procedeu a uma análise esmerada das circulares da SUSEP, conforme quadro e excertos abaixo:

5.4.8. De outro modo, contrapondo os argumentos da defesa, a Circular SUSEP nº 379, de 19/12/2008, Anexo III – 2, que disciplina as normas, critérios e procedimentos para registro das operações das sociedades de capitalização, a função e funcionamento da conta de despesas de vendas é a seguinte:

PLANO DE CONTAS DAS SOCIEDADES SEGURADORAS, RESSEGURADORAS, DE CAPITALIZAÇÃO E ENTIDADES ABERTAS DE PRIVIDÊNCIA COMPLEMENTAR		
		CLASSIFICAÇÃO
DIVISÃO	CÓDIGOS	TÍTULOS
CLASSE	3	CONTAS DE RESULTADO
GRUPO	34	OPERAÇÕES DE CAPITALIZAÇÃO
SUBGRUPO	344	DESPEAS DE COMERCIALIZAÇÃO
CONTA	3443	DESPEAS DE CUSTEAMENTO DE VENDAS
SUBCONTA	34432	Despesas de Vendas
DESDOBRAMENTO	344321	Títulos de Capitalização à Vista (PU)
DESDOBRAMENTO	344322	Títulos de Capitalização à Vista (PM)
CONCEITUAÇÃO		
FUNÇÃO:		
Registrar os valores das despesas promocionais e despesas com vendas de títulos de capitalização.		
FUNCIONAMENTO:		
Debitada - pela apropriação dos custos.		
Creditada - por ocasião do balanço, para apuração do Resultado e por possíveis reversões de lançamentos indevidos.		

5.4.9. Verifica-se do quadro acima, que a função das contas 344 é a de Registrar as despesas promocionais ocorridas nas vendas dos títulos. Assim, ao individualizar o desdobramento do código da conta de Títulos de Capitalização à vista (PU), a impugnante acrescentou uma conta denominada “ Desconto”, acompanhado pelo nome do plano vendido, por exemplo citemos, a de nº 3.4.47.3.2.1.1.1.040 = Desconto ECOAPLUB.

5.4.10. O fato de assim proceder não é suficiente para comprovar que os valores ali contabilizados correspondem a “ descontos incondicionais concedidos”.

5.4.11. *Consta da Circular SUSEP nº 379/2008, no Anexo IV Modelo de Publicação, que a demonstração de resultados do exercício das sociedades de capitalização com o grupo de contas iniciadas com 344 são apresentadas de forma aglutinadas em “ Despesas de Comercialização. Posteriormente a Circular SUSEP nº 430 de 05/03/2012, estabelece que as contas iniciadas com 344 são apresentadas de forma aglutinada em “ Custo de Aquisição”. Há ainda, que as despesas com comercialização (despesas com vendas) são apresentadas na Demonstração de Resultado da atividade de Capitalização como custo de aquisição e não como redutor de receitas, conforme modelo de publicação.*

Portanto, ao ter registrado os descontos na subconta referente a despesas de vendas não os equipararia a despesa dedutível, e nem a um desconto incondicional concedido. Ademais, tais descontos não poderiam ser concedidos, pois há regulamentação consubstanciada nas notas técnicas que não podem ser prejudicadas, conforme mencionado no TVF e reafirmado pela DRJ.

Além disso, destaque-se que tais descontos foram concedidos quase que exclusivamente à pessoa ligada ECOAPLUB.

A Ecoaplub apresentou declaração de IRPJ na condição de isenta, e com apenas dois sócios, que também são sócios da recorrente. Ademais, há identidade de endereço de funcionamento de ambas.

No relatório fiscal há a afirmação que no ano-calendário de 2011, 94,31% dos descontos foram concedidos para a Ecoaplub, e no ano-calendário de 2012, são 100%.

Em relação aos outros descontos apontados pela recorrente no ano-calendário de 2012, para contrapor o total de 100% dado à Ecoaplub, em outra conta contábil (34428110000), no total de R\$ 66.191.892,21, R\$ 44.008.345,26 também foram concedidos à Ecoaplub. Ou seja, mesmo considerando a outra contábil, mais de 95% dos descontos foram concedidos à Ecoaplub. Destarte, o dado trazido no recurso voluntário não é suficiente para *infirmar os argumentos fiscais no sentido de anormalidade dos descontos concedidos majoritariamente a um único cliente, a ela vinculado.*

Em que conclui:

Destarte, não há dúvida de que os descontos, registrados como despesas, não se revestem das características de normais, usuais ou necessários, bem como não há dúvida que foram concedidos de forma irregular, e beneficiando pessoa ligada, que se declara isenta do IRPJ. Da mesma forma, não cabe a sua exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, pois não há prova de que se trate de descontos incondicionais concedidos.

c) dos juros sobre a multa de ofício

Contra a insurgência da recorrente sobre a incidência dos juros sobre o "crédito não integralmente pago no vencimento", há que comentar o artigo 161 do CTN (Código Tributário Nacional), que define que o crédito tributário "não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora".

O art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, ou seja, o critério utilizado pelo CTN para distinguir obrigação acessória de obrigação principal é o conteúdo pecuniário. Neste sentido,

restaria evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto que incontestável seu conteúdo pecuniário.

O conceito de crédito tributário está no art. 139 do CTN, ao dizer que este decorre da obrigação principal. Neste caso, a multa, indubitavelmente, seria obrigação principal, e ela integra o crédito tributário.

Por consequência, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do CTN. Para tanto, reforça posicionamento da 1ª Turma da CSRF nesta linha (Acórdão CSRF 9101-00.539 - 1ª Turma).

Da resolução promovida por este CARF:

Em sessão de julgamento neste CARF, em 13 de março de 2018, entendeu o presente colegiado em converter o processo para apreciar os documentos apresentados na peça recursal (aproximadamente 13 mil folhas).

Para tanto, houve retorno com o relatório de diligência fiscal às fls. 22431 a 22443.

O contribuinte apresentou manifestação sobre o relatório de diligência fiscal (fls. 22248 a 22464), anexando novos documentos de fls. 22496 a 23007.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

Da Preliminar:

A questão da preliminar suscitada pela recorrente de receber os novos documentos apresentados na sua peça recursal (mais de 13 mil documentos), já foi superado com a resolução 1402-000.567, de 13/03/2018 (fls. 22358 e segs.), pelo que passo sem delongas e imediatamente para a questão meritória.

Do mérito:

No tocante à autuação fiscal, temos aqui a glosa de valores contabilizados como despesas com descontos praticados pela recorrente, ao longo dos anos-calendário de 2011 e 2012.

Observando-se o constante no Relatório de Fiscalização, baseado na contabilidade entregue pela recorrente, os valores glosados são os contabilizados nas contas contábeis abaixo:

- Em 2011, as despesas com descontos foram contabilizadas na subconta 3.4.4.3.2.1.1.1 - "Títulos de capitalização à vista (PU)", subconta da conta 3.4.4.3.2 - "Despesas com vendas".

- Em 2012, as despesas com descontos foram contabilizadas na subconta 3.4.4.2.3.4.2.0.0 - "Títulos de Cap - PM", subconta da conta 3.4.4.2.3 - Desp com vendas.

No ano-calendário de 2011, os valores glosados totalizaram R\$ 431.430.599,90 (fl. 899). E no ano-calendário de 2012, o montante foi de R\$ 505.758.945,45.

Note-se que a maior (quase totalidade) dos valores glosados se referem a descontos concedidos à Ecoaplub (CNPJ nº 10.326.675/0001-89), conforme tabela listada abaixo:

total dos descontos	concedidos à Ecoaplub	concedidos aos demais	% Ecoaplub / Total
431.430.599,90	406.917.956,88	24.512.643,02	94,3%
505.758.945,45	505.758.945,45	0,00	100%

Em R\$~

Tais valores, na opinião da autoridade fiscal autuante, não são necessários à atividade da empresa (§2º do artigo 299 do RIR/99), por não estarem autorizados, e até mesmo contrariando, as normas da SUSEP, às quais a recorrente está submetida, e também por não serem usuais ou normais ao tipo de atividade da empresa (§2º do artigo 299 do RIR/99).

Já a recorrente argumenta que seguiu tal estruturação do plano de contas, classificando tais valores ora como despesas de comercialização (AC 2011) ora como custo de aquisição (AC 2012), por exigências fixadas em normas da SUSEP, pois tais valores seriam na realidade descontos incondicionais concedidos.

E não haveria vedação à concessão dos descontos, pois se travestiria na realidade na parcela inerente à cota de carregamento dos títulos, a qual, ao invés de ser assumida diretamente por si, estava sendo repassada aos adquirentes.

Analisando-se todos os elementos constantes nos autos, há alguns que merecem melhor análise para a deliberação final, os quais entendo ter resumido neste prelúdio, passando a partir de agora à análise das premissas do meu voto.

- perfil operacional da recorrente e a sua contabilização

A recorrente é uma sociedade anônima fechada, tendo por objeto social a comercialização de títulos de capitalização.

Sobre tais atividades empresariais, vige o art. 336 do RIR/99:

Art. 336. São dedutíveis as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição

é exigida pela legislação especial a elas aplicável (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I)

Ou seja, no perfil operacional da recorrente, a exigência de constituição de provisões técnicas é estabelecida por Normas Técnicas - NT.

De acordo com o exame destas normas técnicas (fls. 26/41 e 1087 a 1157), o pagamento do título de capitalização deve ser dividido em três cotas percentuais: (1) cota de sorteio, (2) cota de carregamento e (3) cota de capitalização, sendo que o somatório destas cotas é sempre igual a 100%.

A Fiscalização no seu Relatório assim apõe:

Segundo consta do "Glossário" de qualquer dessas Notas técnicas, as cotas de carregamento destinam-se a custear as diversas despesas dos Títulos, tais como: administração, operação e comercialização. As cotas de capitalização por sua vez, objetivam constituir a Provisão Matemática para resgate.

E para tanto, a recorrente registrou os valores na subconta referente a despesas de vendas - 3.4.4.2.3.4.2.1.1.1, "Títulos de Capitalização à vista", decomposição das contas Despesas com vendas (3.3.2.3.2).

Alega que tal caracterização contábil como "*despesas de comercialização*" de tais descontos decorreu da exigência da estruturação do plano de contas fixadas em normas da SUSEP - Superintendência de Seguros Privados. E tal classificação contábil não alteraria sua natureza jurídica.

- perfil dos descontos concedidos

A recorrente passa a arguir que na realidade tais valores, contabilizados como despesas de acordo com normas técnicas que regem sua atividade, são descontos incondicionais.

E, igualmente, que tais valores são o custo de carregamento.

Contudo, este argumento parece meio contraditório e paradoxal.

Descontos incondicionais envolveriam pura liberalidade, ou seja, independe de qualquer evento posterior, algo que se contrapõem à necessidade de despesa.

Conforme manifestação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em solução de consulta Cosit nº 34, de 21 de novembro de 2013, em caráter puramente interpretativo, se manifesta:

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita.

Tal conceito acima é aceito normalmente pela doutrina e jurisprudência, inclusive do CARF e deste colegiado, inclusive muito anterior à data de sua publicação.

Assim, no que tange ao argumento da recorrente que os descontos são o custo de carregamento, este perderia a liberalidade devida, premissa básica para definir um desconto incondicional.

E, ademais, não haveria como a recorrente controlar as despesas inerentes a tanto. Parece a este relator que o arguido, na hipótese de verdadeiro, fica uma situação fora dos controles devidos e esperados dos fatos contábeis e comerciais.

Somando-se a isso, cabe a lembrança, igualmente importante, que as notas técnicas que vigem sua atividade não autorizam tal figura dos descontos, como lembrado no v. acórdão recorrido, que muito bem analisou ditas notas:

5.4.8. De outro modo, contrapondo os argumentos da defesa, a Circular SUSEP n.º 379, de 19/12/2008, Anexo III – 2, que disciplina as normas, critérios e procedimentos para registro das operações das sociedades de capitalização, a função e funcionamento da conta de despesas de vendas é a seguinte:

PLANO DE CONTAS DAS SOCIEDADES SEGURADORAS, RESSEGURADORAS, DE CAPITALIZAÇÃO E ENTIDADES ABERTAS DE PRVIDÊNCIA COMPLEMENTAR		
		CLASSIFICAÇÃO
DIVISÃO	CÓDIGOS	TÍTULOS
CLASSE	3	CONTAS DE RESULTADO
GRUPO	34	OPERAÇÕES DE CAPITALIZAÇÃO
SUBGRUPO	344	DESPESAS DE COMERCIALIZAÇÃO
CONTA	3443	DESPESAS DE CUSTEAMENTO DE VENDAS
SUBCONTA	34432	Despesas de Vendas
DESDOBRAMENTO	344321	Títulos de Capitalização à Vista (PU)
DESDOBRAMENTO	344322	Títulos de Capitalização à Vista (PM)
CONCEITUAÇÃO		
FUNÇÃO:		
Registrar os valores das despesas promocionais e despesas com vendas de títulos de capitalização.		
FUNCIONAMENTO:		
Debitada - pela apropriação dos custos.		
Creditada - por ocasião do balanço, para apuração do Resultado e por possíveis reversões de lançamentos indevidos.		

5.4.9. Verifica-se do quadro acima, que a função das contas 344 é a de Registrar as despesas promocionais ocorridas nas vendas dos títulos. Assim, ao individualizar o desdobramento do código da conta de Títulos de Capitalização à vista (PU), a impugnante acrescentou uma conta denominada “Desconto”, acompanhado pelo nome do plano vendido, por exemplo citemos, a de n.º 3.4.47.3.2.1.1.1.040 = *Desconto ECOAPLUB*.

5.4.10. O fato de assim proceder não é suficiente para comprovar que os valores ali contabilizados correspondem a “descontos incondicionais concedidos”.

5.4.11. Consta da Circular SUSEP n.º 379/2008, no Anexo IV Modelo de Publicação, que a demonstração de resultados do exercício das sociedades de capitalização com o grupo de contas iniciadas com 344 são apresentadas de forma aglutinadas em “*Despesas de Comercialização*”. Posteriormente a Circular SUSEP n.º 430 de 05/03/2012, estabelece que as contas iniciadas com 344 são apresentadas de forma aglutinada em “*Custo de Aquisição*”. Há ainda, que as despesas com comercialização (despesas com vendas) são apresentadas na Demonstração de Resultado da atividade de Capitalização como custo de aquisição e não como redutor de receitas, conforme modelo de publicação.

5.4.12. Desse modo, a utilização da denominação “descontos” no desdobramento das contas de Despesas com Vendas, não ampara a exclusão efetuada, pois não ficaram caracterizados os descontos incondicionais concedidos. De outro modo, a impugnante não trouxe prova suficiente que respaldasse tal fato: não apresentou os contratos junto aos distribuidores dos títulos de capitalização e não comprovou as despesas de comercialização na documentação relativa à colocação dos títulos.

- das conclusões da diligência

Sobre a documentação apresentada na sua peça recursal para tentar comprovar as despesas, que foram objetos de diligência, cabe remitar ao mesmo, em especial às conclusões da diligência:

25. *Dessa forma, CONCLUI-SE, a partir da leitura e análise dos mais de 13.000 novos documentos apresentados, de fls. 8.698 a 21.956, que:*

a) não foi comprovado que as despesas representadas pelos descontos são necessárias à atividade da empresa, conforme condiciona o art. 299, § 1º do Decreto 3.000/99, Regulamento do Imposto de Renda (RIR), cuja fonte original é o art. 47 da Lei nº 4.506/1964, legislação essa que serviu de base para o lançamento, vide Relatório Fiscal de fls. 1163/1173;

*b) os descontos, comparando-se os concedidos à coligada e aos demais compradores não são proporcionais, uma vez que os concedidos à ECOAPLUB são muito maiores tanto em termos absolutos, quanto em valores relativos (percentuais dos descontos). Dessa forma, os documentos em questão **contrariam** o disposto no § 2º do art. 299 do RIR (art. 47 § 2º da Lei nº 4.506/1964, também base para o Relatório de Fiscalização citado em "a") que dispõe que "As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa;*

mesmo que houvesse correspondência de grandezas entre os descontos concedidos por Aplub para Ecoaplub (como se viu, dois anos-calendário examinados, as despesas comerciais de Ecoablub correspondem a menos da metade dos descontos concedidos por Aplub Capitalização, ainda assim faltaria a prova de que as despesas comerciais de Ecoaplub foram para compensar os descontos recebidos. Não há, nas mais de 22 mil folhas deste processo qualquer documento que confirme essa hipótese.

a necessidade da despesa fica definitivamente afastada quando se constata que a Ecoaplub, beneficiária dos descontos milionários concedidos pela Aplub em 2011 (94%) e 2012 (100%) já recebia outro benefício vultoso: o direito de resgate dos títulos, cedido por contrato de adesão, pelo Subscritor ("Pessoa que adquire e paga pelo título ("Você é o Subscritor") ao Titular ("detentor de todos os direitos do título"), Ecoaplub.

Durante o procedimento de diligência, a recorrente foi instada a justificar porque vários documentos estavam sem assinaturas, ao qual respondeu que as demais vias estariam assinadas, e seria algo a ser confirmado através de outra diligência.

A autoridade fiscal ainda tece uma análise dos documentos apresentados, no seguinte sentido:

12. *Nos documentos apresentados extemporaneamente constam balancetes da Ecoaplub. Esses balancetes podem e devem ser confrontados com a alegação*

apresentada no Recurso voluntário, de que os descontos são comerciais, destinados a transferir ao adquirente do título e beneficiário do desconto o ônus pelas despesas com "todos os encargos necessários para a colocação final no mercado desses títulos, incluindo despesas de publicidade e propaganda, de telemarketing, de material de divulgação, de serviços de distribuição. A CAPEMISA recebia um valor líquido com desconto, pelo título vendido, mas não incorria diretamente nas significativas despesas de comercialização".

ANÁLISE DA CORRELAÇÃO ENTRE OS DESCONTOS E AS DESPESAS COMERCIAIS

13. *Quanto ao ano-calendário de 2011, tem-se a seguinte situação:*

I - Em relação à ECOAPLUB (fls. 21.984 a 22.119):

a) a soma das despesas vinculadas à comercialização totaliza R\$ 190 milhões, contas 3.1.1.16 a 3.1.1.55 (fls. 21.989 a 21.991), exceto as subcontas relativas a "Despesa com Sorteio", que estão segregadas no subtotal da letra "b" a seguir;

b) a soma das despesas com sorteio é de R\$ 148 milhões

II - Em relação à APLUB Capitalização (fls. 1.327 a 1.848 e 22.393):

a) R\$ 431,4 milhões é o total de descontos no ano de 2011; desses, R\$ 406,9 milhões foram concedidos à ECOAPLUB; ou seja, 94,32% do total dos descontos concedidos nesse ano;

b) despesas com sorteio na ordem de R\$ 154,4 milhões (fls. 22.410);

III - Valor da base de cálculo do Auto de Infração, relativo aos descontos concedidos (fl. 1.176):

a) R\$ 431,4 milhões

14. *Quanto ao ano-calendário de 2012, a situação é a seguinte: I - Em relação à ECOAPLUB (fls. 22.120 a 22.264):*

c) a soma das despesas vinculadas à comercialização totaliza R\$ 245 milhões, contas 3.1.1.16 a 3.1.1.55 (fls. 22.395), exceto as subcontas relativas a "Despesa com Sorteio", que estão segregadas no subtotal da letra "b" a seguir;

d) a soma das despesas com sorteio é de R\$ 174 milhões

II - Em relação à APLUB Capitalização (fls. 4.615 a 5332 e 22.426):

c) R\$ 505,7 milhões é o total de descontos no ano de 2012 considerados no Auto de Infração; desses, R\$ 505,7 milhões foram concedidos à ECOAPLUB; ou seja, 100% do total dos descontos concedidos nesse ano;

d) despesas com sorteio na ordem de R\$ 179,6 milhões (fls. 22.427);

III - Valor da base de cálculo do Auto de Infração, relativo aos descontos concedidos (fl. 1.178):

b) R\$ 505,7 milhões

Após, a autoridade fiscal chega a seguinte conclusão, demonstrando a falta de correlação entre os descontos concedidos e sua justificativa para compensar os gastos com despesas de comercialização:

15. Da leitura números acima, pode-se observar que em 2011, o desconto concedido à Ecoaplub foi de R\$ 406,9 milhões; segundo a justificativa da fiscalizada o desconto teria o objetivo de compensar gastos com despesas de comercialização dos títulos com publicidade, propaganda, telemarketing, material de divulgação, serviços de distribuição, etc. Ocorre que os gastos da Ecoaplub com essas mesmas rubricas, como se viu, é da ordem de R\$ 164,2 milhões. Não parece crível que uma empresa que visa lucro aceite trocar descontos da ordem de R\$ 406 milhões por gastos em despesas de comercialização de menos da metade de seu custo, R\$ 190 milhões, com a Ecoaplub, beneficiária desses descontos. Logo, comprovado que os descontos ou despesas não só eram não necessários (condição geral para a admissibilidade de uma despesa na legislação do Imposto de Renda), como deixaram de atender as Notas Técnicas da Susep (exemplos fls. 26/41 e 1087/1157), que dispõem como deve ser aplicado os valores referentes ao pagamento dos títulos de capitalização (Relatório Fiscal, fl. 1169).

16. Em 2012, o desconto concedido à Ecoaplub foi de R\$ 505,7 milhões. Os gastos da Ecoaplub com essas mesmas rubricas foram na ordem de R\$ 245 milhões. Aqui também um grande ponto de interrogação: qual empresa que vise lucro aceitaria trocar descontos da ordem de R\$ 505 milhões por gastos em despesas de comercialização de menos da metade de seu custo, R\$ 245 milhões, pela Ecoaplub, beneficiária desses descontos.

Ou seja, há uma demonstração cabal nos autos, realizada pela autoridade fiscal, que não há uma relação direta de tais deduções com as eventuais alegações de gastos com despesas de comercialização.

A recorrente tenta, nas suas contrarrazões do relatório de diligência, arguir que o ocorreu foram descontos, nos seguintes termos:

A primeira, e mais relevante, constatação do Relatório de Diligência Fiscal está no reconhecimento de que a empresa autuada efetivamente concedeu os descontos na venda dos títulos de capitalização. Não houve despesas, mas descontos. O Relatório tece considerações sobre a eventual "necessidade" dos descontos, qualificação em verdade pertinente à figura de "despesas". Mas a concessão em si dos descontos não é posta em A Aplub Capitalização auferiu apenas a receita líquida na venda dos títulos, já deduzida dos descontos concedidos no ato de sua comercialização.

No transcorrer destas contrarrazões da recorrente, tece alegações de cunho material e contextuais, procurando demonstrar sua atividade, replicando o que já fizera na sua peça recursal. Contudo, sem demonstrar as despesas ou como alega, descontos concedidos.

- características necessárias das despesas

Cabe aqui demonstrar que a eventual alegação do caráter incondicional dos descontos não se encontra de forma alguma demonstrado. Pelo contrário, da argumentação da própria recorrente é possível supor que os descontos eram concedidos sob a condição de que o adquirente promovesse a revenda dos títulos pelo valor integral aos destinatários finais, arcando com tais ônus, ou seja, seriam despesas.

Cabe uma análise do conceito contábil envolvido e necessário para a definição de uma despesa.

Os custos e despesas operacionais, nos termos da Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º, (fonte primária das disposições regulamentares sobre o assunto), são dedutíveis quando necessários para a manutenção da atividade da empresa, bem como quando usuais ou normais com respeito ao tipo de operações que ela realiza. Daí que não é qualquer dispêndio que pode ser abatido da base de cálculo do imposto.

À luz da ciência contábil, pode-se definir lucro como o resultado positivo obtido com o confronto entre receitas e despesas. Receita, por sua vez, é tudo que a empresa auferir com a venda de bens, produtos, mercadorias e serviços. Quanto à despesa ou custo, pode-se dizer que sua concepção é correlata ou dependente do conceito de receita. Despesa ou custo é todo ônus em que se incorre para conseguir receita. Tal conceito é taxativo e excludente. O dispêndio que não visa à obtenção de receita não constitui custo nem despesa, mas sim exercício, pela sociedade, da faculdade de dispor discricionariamente de seu patrimônio ou lucro. Em verdade, quando assume certos encargos que necessariamente não lhe propiciarão receita nem sequer em hipótese, a empresa está ou doando seus bens ou distribuindo de antemão os lucros ainda não apurados, em favor ora de terceiros, ora dos próprios sócios.

Admitir o registro, como despesa ou custo, de gastos não vinculados à geração de receitas seria subverter a definição de lucro e dar vazão a toda sorte de distorções. A importância de não o deixar desfigurar-se avulta quando se considera o aspecto tributário. O lucro é a base de cálculo do imposto de renda e se fosse outorgado aos contribuintes determinar-lhe a composição decerto não resistiriam à tentação de lhe reduzir ao máximo as dimensões e assim diminuir o imposto devido. Um dos artifícios prováveis seria aceder em que qualquer pagamento fosse contabilizado como despesa. Se isso fosse lícito, uma vez que parte do lucro é tributo, e esse lucro seria distribuído aos sócios ou a terceiros dissimulado de pagamento de despesa, a pessoa jurídica acabaria dispondo de algo que não lhe pertence, mas ao Estado, e indiretamente a toda comunidade. É por isso que a Lei nº 4.506, de 1964, estabelece critérios e restrições de observância obrigatória para que um dispêndio qualquer possa ser abatido como despesa ou custo, nestes termos:

Art. 47 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Consequentemente, incumbe ao contribuinte comprovar que aos valores deduzidos como despesa corresponderam gastos que concorreram de algum modo para o desempenho das atividades produtoras da empresa, assim como que tais gastos eram normais ou usuais no ramo

de negócios em que atua. Em se tratando de prestação de serviço, esse dever de comprovação avulta, visto que, em geral, uma vez concluído o serviço, este fisicamente se esgota, sem deixar vestígios materiais. O artigo 299 do RIR 1999 repete exatamente essas mesmas regras. Assim, para permitir ao fisco averiguar se um determinado pagamento a título de remuneração de prestação de serviços atende os requisitos legais de dedutibilidade (sobretudo a necessidade, a utilidade e a usualidade do gasto), o contribuinte deve munir a contabilidade de documentos e elementos que comprovem a sua efetiva realização e qual a natureza dos serviços prestados. Para que sejam considerados hábeis, o mínimo que se requer é que os documentos discriminem minuciosamente os serviços prestados e que tenham sido emitidos de acordo com as prescrições legais, tanto as de ordem formal como as de ordem material.

Mas a apresentação de documentos não basta. É preciso também que haja elementos materiais que comprovem, direta ou indiretamente, que o serviço foi efetivamente realizado, assim como que o realizador é a pessoa ou ente que figura como beneficiário do pagamento. Obviamente, esses elementos de comprovação variam de serviço para serviço, dependendo das características particulares de cada um. E, saliente-se mais uma vez, cumpre ao contribuinte produzir tais provas; é inadmissível que, ante a falta de documentos sólidos, transfira ao fisco o ônus de provar a falta de efetividade ou a desnecessidade dos serviços.

Em suma, para fazer jus à dedução de despesas e custos, o contribuinte tem de demonstrar o vínculo entre receita e despesa, evidenciando que esta era necessária e útil para obtenção daquela e que constitui prática usual no ramo em que atua. Se se trata de prestação de serviço, é preciso haver documentos comprobatórios tanto do pagamento feito ao beneficiário como da efetiva realização do serviço pela pessoa remunerada em razão dele.

Os recibos apostos como anexos na peça recursal, em grande volume a partir da fl. 8697, até a fl. 21956, apresentam as seguintes características muito singelas, ao destacar um valor bruto, o desconto, e o total recebido, e indicação do lote referente a títulos de capitalização. Muitos, conforme análise deste relator, estão sem nenhuma assinatura. E todos são emitidos pela própria recorrente.

A diligência promovida chegou na mesma conclusão, sem a recorrente demonstrar o que alega.

Agora, caberia definir se esses valores para o pagamento das despesas de comercialização, que seria o custo de carregamento, comprovados através dos recibos anexados a sua peça recursal bastariam para comprovar a situação.

No entender deste relator, não, como já explicitado logo acima, que é preciso haver documentos comprobatórios tanto do pagamento feito ao beneficiário como da efetiva realização do serviço pela pessoa remunerada em razão dele.

Contudo, a demonstração destes recibos só se deu na esfera recursal, o que não poderia invalidar o enquadramento legal adotado quando da autuação fiscal, o qual se valeu dos documentos apresentados durante o procedimento fiscal.

Contudo, como só houve apresentação neste momento, e a respectiva apreciação, em respeito ao princípio da busca da verdade material, entendo que neste caso há também a falta de comprovação das despesas.

- despesas e/ou descontos atribuídas à Ecoaplub

Conforme consta no v. acórdão recorrido, o qual tomo a liberdade de transcrever:

5.4.5. Da mesma maneira não há como inferir ser a despesa, “usual ou normal”. Nesse sentido, da leitura do §2º, infere-se que o desconto não seja oferecido ao parceiro “A” ou “B”, mas a todos os parceiros/clientes indistintamente, não havendo como aceitar o fato de que no ano-calendário de 2011, 94,31% dos descontos foram concedidos para a ECOAPLUB (CNPJ n.º 10.326.675/0001-89, (fls. 898/899), e em 2012 esse índice sobe para 100% (fls. 903/977 e 1159), dada a falta de isonomia de tratamento entre a empresa ligada e as demais.

(...)

5.4.6. Verificou-se, ainda, que a ECOAPLUB apresentou a declaração de IRPJ na condição de isenta e, segundo o sistema RFB/CNPJ com apenas dois sócios: o Sócio Diretor Responsável “Luiz Osório da Luz Silveira”, da Ecoaplub, que também é sócio da Capemisa Aplub. O Sócio Diretor “RICARDO ATHANASIO FELINTO DE OLIVEIRA”, da Ecoaplub, é também sócio Diretor da Capemisa Aplub (fls. 889/895), denotando a interligação entre a empresa concedente e a recebedora do benefício do desconto, além disso há identidade quanto ao endereço de funcionamento das duas empresas: a Ecoaplub funciona na Av. Júlio de Castilhos, n.º 10, 9º andar e a CAPEMISA/APLUB na Av. Júlio de Castilhos, n.º 10, só que nos 5º, 6º e 10º andares (fls. 896/897), ambas em Porto Alegre/RS.

A recorrente na sua peça recursal afirma que não seria verdade que os referidos descontos em 2012 tivessem beneficiado exclusivamente a ECOAPLUB. A autoridade fiscal teria considerado apenas os descontos listados na conta 3442342000.0001, da ordem de R\$ 505.748.945,45 (todos concedidos à ECOAPLUB), porém não teria observado outros descontos, reconhecidos na conta 3442811000.

Realmente, na conta mencionada pela recorrente são indicados outros descontos, totalizando R\$ 66.191.892,21. Entretanto, deste montante de R\$ 44.008.345,26, foram concedidos também à ECOAPLUB (3.4.4.2.8.1.1.0.0.0.0006). Ou seja, mesmo considerando esta outra conta contábil, ainda sim se verifica que em 2012 mais de 95% dos descontos concedidos foram à ECOAPLUB.

Assim, o alegado pela recorrente não é suficiente para invalidar os argumentos fiscais no sentido de anormalidade dos descontos concedidos majoritariamente a um único cliente, a ela vinculado.

Conclusão parcial do mérito

Dado o todo exposto acima, NEGÓ PROVIMENTO ao recurso voluntário no que tange à glosa das despesas incorridas conforme autuação.

- Da devolução do desconto incondicional concedido em 2011 no valor de R\$ 49.226,67

Alega a recorrente:

A fiscalização totalizou os descontos incondicionais concedidos no exercício de 2011 em R\$ 431.430.599,90, conforme planilha de fls. 898-899, a que se reporta o item 19 do Relatório de Fiscalização (fl. 1.170).

Essa planilha, porém, desconsidera o fato de o desconto concedido em janeiro de 2011, na venda do título de capitalização à vista SBT – INCENTIVO, na extensão de R\$ 49.226,67 (balancete de fl. 1.353, conta 3.4.4.3.2.1.1.1.052), ter sido integralmente devolvido em maio de 2011 (balancete de fl. 1.516, conta 3.4.4.3.2.1.1.1.052).

Consequentemente, com a devolução do desconto, a extensão total dos descontos concedidos em 2011 soma R\$ 431.381.373,23 (balancete de fl. 1.829, conta 3.4.4).

Dessa feita, ainda que admitida, por mera argumentação, a legitimidade das autuações, deve ser excluída da base de cálculo da apuração de 2011 o montante de R\$ 49.226,67.

Compulsando os autos, verifiquei a situação indicada acima, conforme o balancete apresentado em sede de impugnação, contudo, não há outros elementos adequadamente conclusivos que demonstrem o alegado acima pela recorrente.

Destarte, não há condições de acatar o pedido, pelo que NEGO PROVIMENTO no concerne a esta exclusão.

- Dos juros sobre as multas

O presente tema da incidência de juros sobre a multa de ofício, que não deveria prosperar por falta de previsão legal não é novo no CARF.

Ocorre que uma análise mais sistemática do CTN, percebe-se que os juros são devidos sobre o valor da multa, uma vez que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa.

Como dispõe o art. 161 do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento e acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1o Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados a taxa de um por cento ao mês.

O art. 113, § 1o do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal e o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro.

Neste passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto é que incontestável o seu conteúdo pecuniário.

O conceito de crédito tributário esta esculpido no art. 139 do CTN, nos seguintes termos: *o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.* Desta forma, por ser a multa, indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão senão a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa.

Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa devem incidir juros, como determina o § 1o do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas os juros sobre a multa de ofício imposta e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

Conclusão

Diante de todo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO integral ao recurso voluntário da recorrente

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges