



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

**Processo n°** 13116.721150/2015-90  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-002.737 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2018  
**Matéria** BASE DE CALCULO IRPJ E CSLL - DESCONTOS INCONDICIONAIS  
**Recorrente** POLLO SERVIÇOS AUTOMOTORES LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DESCONTOS INCONDICIONAIS. AUSÊNCIA DE CONSTATAÇÃO DE REDUÇÃO DE TRIBUTOS DEVIDOS. ACUSAÇÃO DE INFRAÇÕES FORMAIS E CONTÁBEIS. IMPROCEDÊNCIA INFRAÇÃO OMISSÃO DE RECEITAS.

A simples constatação de preenchimento irregular de Nota Fiscal, que configura exclusivamente desrespeito à determinação instrumental contida na Instrução Normativa 51/78, e o registro contábil de desconto sob rubrica de nomenclatura diversa, não bastam para fundamentar o lançamento de ofício.

Ademais, restou demonstrado nos autos que os valores dos pagamentos realizados em relação às operações indicadas pela fiscalização foram nos valores constantes nas notas emitidas, deduzidos os descontos concedidos, retratados em duplicata baixada da contabilidade.

Sendo os descontos efetivamente concedidos e devidamente contabilizados, não resta dúvida que as operações de compra e venda aconteceram e foram liquidadas pelos valores dos pagamentos realizados, não havendo que se falar em qualquer omissão de receitas.

INSUFICIÊNCIA DOS PAGAMENTOS. VALORES DECLARADOS NAS DCTF'S AQUÉM DOS VALORES TRANSCRITOS NAS DIPJ'S. LANÇAMENTO DIFERENÇA BASEADO EM OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. IMPOSSIBILIDADE

Não deve subsistir acusação fiscal baseada unicamente do confronto de obrigações acessórias, sendo imprescindível que a diferença reclamada seja apurada a partir do exame da contabilidade do contribuinte, e como não foi, cancela-se esta exigência.

LANÇAMENTO DECORRENTE: CSLL.

Aplica-se ao lançamento de CSLL o que foi decidido em relação ao lançamento matriz devido à estreita relação de causa e efeito entre eles.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felicia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 10-56.137, proferido pela 1ª Turma da DRJ/POA, que, por unanimidade de votos, entendeu julgar **procedente em parte a impugnação**, para manter os valores lançados, mas reduzir, relativamente a ano-calendário 2011, o IRPJ de R\$ 2.049.616,71 para R\$ 1.917.770,42 e a CSLL de R\$ 737.862,02 para R\$ 690.397,35.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

*A DRF em Anápolis (GO) lavrou autos de infração para formalizar créditos tributários de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) contra a interessada, pelo valor global de R\$ 18.710.994,62, incluindo consectários legais, calculados até 31/7/15.*

*A interessada é concessionária de veículos automotores.*

*Os lançamentos foram efetuados com base no lucro real anual, com apuração de estimativas mensais – regime de tributação adotado pela contribuinte nos anos-calendários 2011, 2012 e 2013.*

*A fiscalização amparou os autos de infração para exigência de tributos e consectários legais, bem como de multas isoladas, sobre as seguintes irregularidades:*

a) a contribuinte teria deduzido indevidamente do lucro líquido descontos não comprovados por documentação hábil;

b) os custos de produtos vendidos estariam inflados em 2011, tendo em vista a supervalorização dos estoques iniciais;

c) as confissões de débitos de IRPJ e CSLL formalizadas nas DCTF de 2011, 2012 e 2013 teriam sido apuradas com valores inferiores aos das DIPJ; e

d) os pagamentos de estimativas estariam aquém dos devidos.

O processo 13116.721141/2015-07 resultou do mesmo procedimento fiscal. Nele são exigidos IRPJ, CSLL, PIS e Cofins por suposta omissão de receitas de vendas, referente a serviços de financiamento, assim como multa isolada por falta/insuficiente do pagamento de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada. O auditor-fiscal justificou a autuação separada por haver, naquele processo, imputação de solidariedade a sócio-administrador.

A autuada foi intimada dos autos de infração em 11/7/15 e apresentou impugnação em 10/8/15.

Em preliminar, a impugnante pede a declaração de nulidade dos autos de infração em razão da duplicidade de lançamento e decorrente insegurança na apuração dos valores.

No mérito, a contribuinte postula a improcedência da exigência fiscal, contestando cada item da autuação.

A impugnante defende que a concessão de descontos aos adquirentes de veículos é procedimento corriqueiro em todas as concessionárias do país, sendo utilizado para permitir o financiamento integral dos veículos, considerando a exigência de entrada por parte das entidades financeiras. Alega que, com isso, o valor efetivo da operação acaba sendo menor do que o da nota fiscal, dando efetividade ao desconto. Entende que o destaque na nota fiscal seria apenas um requisito formal que não descaracterizaria a sua natureza material. Caso não se reputasse como desconto incondicional, seria, no mínimo, um desconto financeiro, o que também justificaria redução no lucro real.

Na hipótese de o julgamento apontar para a exigibilidade dos lançamentos em virtude dos descontos concedidos, a contribuinte pede que sejam consideradas as vendas canceladas, já que os mesmos veículos teriam sido posteriormente vendidos a terceiros ou ao próprio comprador, com ajuste nas condições de pagamento ou alteração da fonte de financiamento, conforme planilha apresentada.

Com relação ao valor do estoque inicial no ano 2011, a interessada justifica a diferença entre o Sped contábil e o Sped fiscal por conta das mercadorias adquiridas em trânsito, que não teriam sido computadas no inventário de 31/12/2010.

*A impugnante entende indevida a cobrança das diferenças entre os tributos apurados na DIPJ e os declarados em DCTF. Afirma que a fiscalização se equivocou ao interpretar que as diferenças teriam sido compensadas apenas em sua contabilidade, sem que fossem formalizadas declarações de compensação, como previsto na legislação. Diz que, em verdade, os registros contábeis tratavam-se de aproveitamento do valor de tributos de mesma espécie, retidos na fonte ou pagos por ela – o que dispensaria o PER/DCOMP.*

*A defendente rechaça a imposição das multas isoladas por entender inadmissível a aplicação de duas punições (multa de ofício e multa isolada) em relação à mesma omissão de receitas.*

*Ao final, a impugnante pede seja afastada a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício e a conversão do julgamento em diligência, caso necessária a confirmação das evidências sinalizadas por suas provas.*

Na seqüência, foi proferido o Acórdão nº 10-56.137, pela 1ª Turma da DRJ/POA, julgando procedente em parte a impugnação, com o seguinte ementário:

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

*Ano-calendário: 2011, 2012, 2013*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.*

*A nulidade do auto de infração somente se justifica diante de atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou de despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*LUCRO REAL. BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS E INCONDICIONAIS.*

*Os descontos incondicionais são 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. Cumpridas tais condições, não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora.*

*Os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo. Configuram despesa financeira para o vendedor e são dedutíveis se forem necessários à atividade operacional.*

*LUCRO REAL. DESCONTOS IRREGULARES. EFEITOS DO CANCELAMENTO DE VENDAS. PROVA.*

*Uma vez que os descontos concedidos foram considerados irreduzíveis do lucro bruto ou indedutíveis do lucro líquido, a reversão do ajuste fiscal em relação a determinada operação depende da prova de que a conta descontos concedidos sofreu impacto do cancelamento de venda.*

*ELEVAÇÃO DOS CUSTOS POR SUPERAVALIAÇÃO DO ESTOQUE INICIAL. COMPROVAÇÃO DO DANO TRIBUTÁRIO.*

*A divergência entre o valor das mercadorias apurado no inventário e o contabilizado como estoque inicial no ano seguinte somente deve ser objeto de lançamento de ofício se restar evidenciada a redução de tributos devidos.*

*LUCRO REAL ANUAL. MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA NO PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.*

*A multa de 50%, aplicada isoladamente, incide sobre as estimativas mensais devidas e não recolhidas, quando o contribuinte é tributado pelo lucro real anual, ainda que tenha sofrido prejuízo fiscal ou apresente base de cálculo negativa de CSLL no ano-calendário correspondente.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO.*

*Os juros de mora incidentes sobre as multas de ofício não devem ser apreciados no âmbito do processo administrativo-fiscal porque não são constituídos pelo lançamento.*

*LANÇAMENTO DECORRENTE: CSLL.*

*Aplica-se ao lançamento de CSLL o que foi decidido em relação ao lançamento matriz devido à estreita relação de causa e efeito entre eles.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Devidamente intimado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, pugnando por seu provimento, onde apresenta argumentos que serão a seguir analisados.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso apresentado é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

## **DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Trata-se de exigência de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), no valor global de R\$ 18.710.994,62, em face das seguintes irregularidades:

- a) o contribuinte teria deduzido indevidamente descontos não comprovados por documentação hábil;
- b) os custos de produtos vendidos estariam inflados em 2011, tendo em vista a supervalorização dos estoques iniciais;
- c) as confissões de débitos de IRPJ e CSLL formalizados nas DCTF de 2011, 2012 e 2013 teriam sido apuradas com valores inferiores aos da DIPJ; e
- d) os pagamentos de estimativas estariam aquém dos devidos.

Os lançamentos foram efetuados com base no lucro real anual, com apuração de estimativas mensais - regime de tributação adotado pelo contribuinte nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013.

A autuada foi intimada e apresentou impugnação, sustentando, em preliminar, nulidade de lançamento em razão da duplicidade de lançamento e, no mérito, postulou a improcedência da exigência fiscal, contestando cada item da autuação, em conformidade com as razões sustentadas em sua peça de impugnação.

Ao analisar seus argumentos, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre deu parcial provimento à impugnação do contribuinte, exclusivamente no que se refere ao tema do item "b" acima, de sorte a reduzir em R\$ 527.385,18 o valor lançado.

Em sua análise, excepcionado o tema relativo à "elevação dos custos", a DRJ entendeu acertada a decisão da fiscalização i) que glosou valores concedidos pela autuada aos seus clientes, considerando que eles não corresponderiam a descontos incondicionais (redutores de receita bruta) nem condicionais (despesas financeiras); ii) de que as provas apresentadas em sede de impugnação não dão consistência ao pleito de abatimento das vendas canceladas; iii) que são devidos os lançamentos efetuados a título de insuficiência de recolhimentos; iv) que uma vez constatada a insuficiência de pagamento de estimativas mensais, cabível a multa isolada e; v) que incidem juros de mora sobre a multa de ofício.

Irresignada, a recorrente apresenta argumentos recursais que serão adiante apreciados:

Nos termos do trabalho de auditoria fiscal, concluiu a fiscalização que não foi comprovado que os valores debitados na conta-contábil "descontos concedidos" corresponderiam a descontos, o que motivou a glosa dos valores indevidamente deduzidos dos resultados de 2011, 2012 e 2013, exigindo-se multa de 75%. Confirma-se os termos da TVF:

*48. Concluimos, por fim, que o sujeito passivo **não comprovou** que os valores debitados na conta "5.2.1.1.1.01.0001-1 – DESCONTOS CONCEDIDOS" correspondem a descontos (nem financeiros, nem comerciais) dedutíveis na apuração do resultado; e que, se algum desconto houve, nestes casos, foi por liberalidade do sujeito passivo.*

*49. Assim, todos os valores debitados na conta "5.2.1.1.1.01.0001-1 – DESCONTOS CONCEDIDOS" e indevidamente deduzidos dos resultados de 2011, 2012, e 2013, devem ser lançados de ofício, com multa de 75% (setenta e cinco por cento), conforme o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 (grifo do original):*

Em resposta, aduz o contribuinte que os descontos concedidos efetivamente existiram, e que resultam de procedimento peculiar por ele adotado e por todas as concessionárias do país, como forma de permitir aos adquirentes o financiamento integral do veículo. De acordo com este procedimento, a concessionária concede ao cliente desconto de valor equivalente àquele que a entidade financeira pede seja arcado como "entrada" pelos clientes para a concessão do financiamento; emitida a nota fiscal e as duplicatas, no mesmo ato é concedido o desconto ao cliente, perdendo-se a duplicata correspondente ao valor do desconto, resultando-se daí que o valor efetivo da operação será sempre menor do que aquele constante na nota fiscal.

Dessa forma, pondera que, de fato, se está diante de descontos efetivos, que estariam caracterizados pela duplicatas baixadas, equivalentes a parcelas das transações de venda, em montantes correspondentes ao valor da "entrada" exigida do cliente pelas instituições financeiras para concessão de financiamento, e que a ausência do destaque na nota fiscal não poderia ser um empecilho a descaracterizar a sua materialidade.

Pois bem. Registro, inicialmente, a manobra comercial revelada pela recorrente, inclusive noticiando constituir-se em prática de mercado, de elevação artificial do valor dos veículos que comercializa, com o fito de permitir aos seus clientes o financiamento integral do valor real da transação perante às instituições financeiras e que, posteriormente, tal elevação proposital é anulada em razão do desconto concedido pela Recorrente, efetuando as transações no montante efetivamente firmado e pago pelo comprador.

Em que pese considerar esta prática condenável porque eivada de artificialidade e visar vantagem indevida, penso que a análise do presente julgamento deve se ater à fenomenologia da incidência tributária, sem contaminação argumentativa em desfavor da técnica requerida pelo aplicador do direito.

Feitas estas observações, verifico que a acusação fiscal pauta-se no entendimento de que o único meio hábil para registrar-se descontos incondicionais concedidos são as notas fiscais, pois do contrário serão considerados despesas indedutíveis. Na mesma toada, é o título de crédito elemento indispensável para comprovação do desconto financeiro (condicional). Confira-se trecho do TVF sobre o tópico (fl. 4.211):

*36. Em resumo, o documento hábil indispensável para comprovar um desconto comercial (incondicional) é a nota fiscal; e o título de crédito é um dos documentos indispensáveis para comprovação do desconto financeiro (condicional), descrevendo, desde o início, o valor do desconto e sob que condição ele se dará.*

O procedimento adotado pela recorrente encontra-se descrito no item 19 do TVF, a seguir transcritos:

19. O cotejamento das notas fiscais das vendas de automóveis com os respectivos lançamentos contábeis, nos permitiu entender que, em todos os casos, o sujeito passivo operou da seguinte forma:

- As notas fiscais de venda foram emitidas tendo como **valor total** o valor do automóvel menos o desconto (incondicional, quando havia) destacado na própria nota;
- O **valor total** era parcelado em algumas duplicatas;
- Em seguida, promovia-se a baixa total de uma destas duplicatas, como despesa financeira, na conta “5.2.1.1.1.01.0001-1 – DESCONTOS CONCEDIDOS”;
- A baixa contábil se dava, via de regra, na mesma data de emissão da nota fiscal de venda, mas houve muitos casos em que as baixas estão registradas com datas anteriores à emissão das notas fiscais correspondentes (fls. 3940-3956).

(Grifos realizado o original)

Ou seja, a fiscalização atesta que na mesma data em que o contribuinte emite a nota fiscal concede o desconto, por meio de perdão de uma das duplicatas. Observe-se, a propósito, que a fiscalização reconhece que o desconto em comento encontra-se retratado na contabilidade, e que não os aceita como desconto incondicional pelo simples fato de não se encontrar destacado na nota fiscal emitida.

Não tenho dúvidas de que o procedimento adotado pelo contribuinte, acima reproduzido, desrespeita às disposições da IN nº 51/78, especificamente ao seu item 4.2, que determina o registro do valor dos descontos incondicionais nas notas fiscais. Reconheço a importância de Instruções Normativas no esclarecimento de normais legais, de forma a possibilitar sua execução no âmbito das repartições fiscais, porém, infelizmente, há casos em que essas Instruções extrapolam os limites de sua competência, ocasionando prejuízo aos contribuintes.

Assim, independentemente de se adentrar ou não no mérito da harmonia legal desse normativo fiscal, deve ser analisado se, além deste desrespeito a disposição formal, o fisco apurou alguma supressão que resultasse no recolhimento a menor do IRPJ e CSLL.

Analisando os próprios termos do TVF, a documentação que lhe instruiu e as provas trazidas pela recorrente, resta claro que toda a receita efetivamente recebida nas transações colhidas pela fiscalização foram devidamente ofertadas à tributação.

Em momento algum a Autoridade Fiscal relata ou demonstra como manobra perpetrada pelo contribuinte, somada à ausência de destaque específico na nota fiscal do desconto concedido e a seu registro nos Livros como despesas financeiras, implicaram na redução do valor de tributos devidos.

Acrescente-se a isso que o contribuinte, em sede de impugnação, apresentou a informação completa do fluxo financeiro e contábil de cada operação, apresentando prova da contabilidade e o planejamento das informações quanto ao valor da nota, os valores que foram

efetivamente recebidos (noticiando data do recebimento e da rubrica da contabilidade) para a liquidação da operação, demonstrando, assim que a diferença entre eles corresponde ao desconto constante na referida conta 5.2.1.1.1.01.0001-1 - DESCONTOS CONCEDIDOS.

Ora, se a contabilidade registra que houve o recebimento do pagamento e, também, que a diferença entre o valor do pagamento e o valor a nota foi devidamente baixada, com a baixa da duplicata e o lançamento e o lançamento como desconto concedido, resta cristalino que a operação de compra e venda foi liquidada pelo valor do pagamento realizado, não havendo que se falar em omissão de receita neste particular, de sorte a reduzir o lucro tributável.

A fiscalização sugere dúvida ao comentar que "*da forma como feito, se o comprador realmente não pagou o valor da duplicata perdoada, então foi por mera liberalidade do sujeito passivo*" (item 41, parte final do TVF), mas a contabilidade e provas dos autos demonstram que o comprador não pagou a duplicata perdoada, justamente porque foi perdoada, baixada na contabilidade como desconto concedido.

Logo, sendo os descontos efetivamente concedidos e devidamente contabilizados, não resta dúvida de que as operações de compra e venda aconteceram e foram liquidadas pelos valores dos pagamentos realizados.

Assim, em que pese ter ocorrido infração formal, resultante da ausência de registro nas notas fiscais emitidas de venda dos veículos comercializados, não procede uma exigência fundamentada exclusivamente em alegadas incorreções contábeis e preenchimento indevido de documentos fiscais, pois a ciência contábil e as normas instrumentais não são capazes de *per si* dar margem à obrigação tributária.

Este entendimento não é inédito neste Conselho, consoante se vê no voto proferido no Acórdão 1402-002.676, da 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, donde se extrai os seguintes fragmentos:

*DESCONTOS INCONDICIONAIS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE CONSTATAÇÃO DE REDUÇÃO DE TRIBUTOS DEVIDOS. ACUSAÇÃO DE INFRAÇÕES FORMAIS E CONTÁBEIS. IMPROCEDÊNCIA.*

*A simples constatação de preenchimento irregular de Nota Fiscal, que configura exclusivamente desrespeito à determinação instrumental contida em Instrução Normativa, e o registro contábil de desconto sob rubrica de nomenclatura diversa não bastam para fundamentar o lançamento de ofício.*

Logo, reconheço que as receitas efetivamente percebidas pelo contribuinte foram no montante da transação celebrada com o desconto, e este desconto não deve representar fato jurídico tributário ou mesmo possuir o condão de alargar as bases tributáveis apuradas e declaradas do IRPJ e da CSLL.

Portanto, os fatos colhidos e documentados nas autuações não implicam em aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda em favor da recorrente, aptas a ensejar a tributação pelo IRPJ e CSLL.

Com referência à acusação fiscal de insuficiência dos pagamentos de IRPJ e CSLL, também não há como prosperar esta exigência.

O próprio sujeito passivo admite que os valores declarados nas DCTF's de 2012 e 2013 estão aquém dos valores transcritos nas DIPJ's, e explica que estas diferenças foram compensadas diretamente na contabilidade, nas contas contábeis que especifica, em decorrência do aproveitamento de valores retidos por fonte pagadoras.

A fiscalização, por sua vez, com base unicamente em informações prestadas através de DIPJ, efetuou o lançamento da referida diferença, com multa de 75% (setenta e cinco por cento).

Analisando o TVF, em especial os parágrafos 55 a 60 (fls. 4214 a 4215), e itens 11 a 13 (fls. 4205 a 4206), verifico que a diferença encontrada pela fiscalização, de fato, decorre exclusivamente de valores declarados pela própria empresa fiscalizada, sendo impossível aferir-se realmente se estaria a fiscalização diante de eventual insuficiência de recolhimento, ou mero erro de preenchimento de obrigação acessória.

Logo, não deve subsistir acusação fiscal baseada unicamente do confronto de obrigações acessórias, sendo imprescindível que a diferença reclamada seja apurada a partir do exame da contabilidade do contribuinte, e como não foi, cancela-se também esta exigência.

Sendo assim, diante da insubsistência material da fundamentação do lançamento de ofício, restam prejudicadas as demais alegações e matérias, inclusive em relação a exigência concomitante de multas e juros sobre multa.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido DAR provimento ao recurso voluntário do contribuinte, para afastar as exigências reclamadas nos autos de infração aqui tratados.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza