ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15586.720127/2014-96

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

Processo nº	15586.720127/2014-96
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1402-002.748 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	19 de setembro de 2017
Matéria	IRPJ e Reflexos
Recorrente	MULTIMEX S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

NULIDADE. MPF.

O MPF é mecanismo de controle administrativo e nenhuma irregularidade houve em relação ao mandado, uma vez que regularmente emitido e cientificado à Contribuinte.

MATÉRIA NÃO-IMPUGNADA. PRECLUSÃO.
Consideram-se definitivas as imputações de solidariedade quando não apresentado o devido recurso combatendo a acusação do Fisco.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. REQUISITOS.
As subvenções para investimento, para os fins de enquadramento na hipótese de não incidência veiculada no § 2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, são caracterizadas por três aspectos bastante claros: (i) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; (ii) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (iii) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico, exigindo-se perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta, pois, o "animus" de subvencionar, mas, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção. No caso dos autos, o benefício fiscal concedido pelo Estado de Rondônia, representado

por créditos de ICMS, sem que haja imposição de qualquer contrapartida ao subvencionado ou o atrelamento a investimentos prévia e detalhadamente definidos, tem nítido caráter de subvenção para custeio, por isso tributável, a teor do artigo 392, I, do RIR/1999.

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.
A teor dos artigos 299, 276 e 923, do RIR/1999, as quantias apropriadas às contas de despesas operacionais, para efeito de determinação do Lucro Real, devem, além de satisfazer às condições de necessidade, normalidade e usualidade, sustentarem-se em documentos hábeis, idôneos e contemporâneos aos fatos. Comprovado nos autos que as despesas com descontos financeiros concedidos e com fretes e carretos atenderam a tais requisitos e se mostraram necessárias, usuais e normais à consecução dos objetivos sociais da contribuinte, impõe-se reconhecer sua dedutibilidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.
A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA APLICÁVEL.
Na vigência do Decreto nº 5.442, de 09 de maio de 2005, a alíquota da contribuição incidente sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime não-cumulativo estava reduzida a zero. Referindo-se os lançamentos a 2009, impõe-se sejam cancelados, por indevidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA APLICÁVEL.
Na vigência do Decreto nº 5.442, de 09 de maio de 2005, a alíquota da contribuição incidente sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime não-cumulativo estava reduzida a zero. Referindo-se os lançamentos a 2009, impõe-se sejam cancelados, por indevidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer em parte do recurso voluntário quanto às arguições de inconstitucionalidade e às matérias preclusas. Na parte conhecida, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência do IRPJ e da CSLL referente à glosa de despesas com descontos concedidos e fretes e carretos e cancelar a autuação do PIS e da Cofins. Vencido o Conselheiro

Evandro Correa Dias que votou por dar provimento em menor extensão para manter a exigência referente à glosa de despesas com descontos concedidos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 2ª Turma da DRJ/BHE em sessão de 29 de junho de 2015 (fls. 6822/6874)[1], que considerou não impugnada, portanto preclusa, matéria não expressamente contestada e, na parte conhecida da peça recursal, decretou sua improcedência, mantendo lançamentos perpetrados pelo Fisco.

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Conforme constante do "Termo de Verificação Fiscal Final – TVFF" (fls. 5994/6054) e dos autos de infração lavrados (fls. 6057/6106), as irregularidades detectadas pelo Fisco podem ser assim sintetizadas:

1. Outras Multas Administradas pela RFB, no valor de R$3.000,00.

2. Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R$ 13.036.857,23, cumulado com multa de ofício e juros de mora pertinentes, calculados até 03.2014.

3. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R$ 3.749.249,00, cumulada com multa de ofício e juros de mora pertinentes, calculados até 03.2014.

4. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no valor de R$ 23.262,81, cumulada com multa de ofício e juros de mora pertinentes, calculados até 03.2014.

5. Contribuição para o Pis/Pasep, no valor de R$ 5.050,49, cumulada com multa de ofício e juros de mora pertinentes, calculados até 03.2014.

Com a seguinte descrição fática:

> **OUTRAS MULTAS**
> 0001 – DEMAIS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD): O sujeito passivo apresentou extemporaneamente escrituração contábil digital (ECD) exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, ensejando na aplicação de multa no valor de R$ 1.500,00 por mês-calendário ou fração de atraso, uma vez que, na última declaração apresentada, apurou o IRPJ com base no Lucro Real, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL FINAL, parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração. Em atenção ao determinado no § 3º do art. 57 da MP 2.158-35/2001 c/c o art.

[1] A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

106, II, "c" do Código Tributário Nacional, o valor da multa aplicada foi reduzido à metade.

IRPJ

0001 – OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS: Omissão de receita caracterizada pela não contabilização de pagamentos referentes às quitações dos financiamentos correspondentes aos contratos nºs 82, 83 e 84, objeto dos Leilões Fundap, conforme informações públicas REITERADAS do órgão gestor do Fundap – BANDES. Os fatos foram descritos pormenorizadamente no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL FINAL, parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

0002 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS: Despesas com fretes e carretas inerentes a operações de importações por conta e ordem de terceiros, não necessárias à obtenção da receita da atividade ou à manutenção da fonte produtora, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL FINAL, parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

0003 – RECEITAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS e MANUTENÇÃO DE PASSIVO FICTÍCIO: Omissão de receita financeira caracterizada pela falta de contabilização da quitação de financiamentos com deságio de aproximadamente 85% dos valores financiados. As dívidas nos valores nos valores escriturados de R$ 590.281,40, R$ 257.943,51 e R$ 77.437,73 foram arrematadas pela Fiscalizada, respectivamente, por R$ 95.554,90, no Leilão de 17/03/2009 e R$ 33.569,37 e R$ 10.363,65, no Leilão de 25/05/2009, conforme informações prestadas pelo BANDES (instituição gestora do Fundap). A Fiscalizada manteve em sua contabilidade passivo registrado quando já o havia liquidado, deixando de oferecer à tributação, como receita financeira, o desconto obtido na liquidação das obrigações decorrentes dos financiamentos com recursos do Fundap. A ocorrência foi descrita de forma pormenorizada no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL FINAL, parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

0004 – DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS: Despesas financeiras indedutíveis escrituradas como descontos. Parte dos "descontos" concedidos pela Fiscalizada foram verificados como despesas não necessárias à percepção da receita correspondente (receita de serviço de importação por conta e ordem de terceiros) e à manutenção da

fonte produtora. Os "descontos" concedidos, glosados, não são despesas inerentes ao objeto social, à receita da atividade e à existência/manutenção da empresa, sequer são suportados pela receita de serviço que lhe deram ensejo. A descrição da infração encontra-se consubstanciada no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL FINAL, parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

0005 – SUBVENÇÕES E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OMISSÃO DE SUBVENÇÕES CORRENTES: Omissão de subvenções correntes para custeio ou operações recebidas no período, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL FINAL, parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

0006 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS/CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA DAS SUBVENÇÕES CORRENTES: Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a subvenções correntes para custeio ou operação recebida no período de apuração, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL FINAL, parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

0007 – RESULTADOS ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ: Embora tenha apurado Lucro Real, a Fiscalizada não recolheu o correspondente IRPJ espontaneamente, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL FINAL, parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

DA IMPUGNAÇÃO (fls. 6111/6161)

Inconformada a autuada acostou impugnação (fls. 6111/6161), cujos argumentos foram assim resumidos pelo relatório da decisão recorrida, aqui adotado (destaques do original mantidos):

> ***"II – PRELIMINARMENTE***
> ***II.1 – Da necessidade de suspensão do Procedimento Fiscal***
>
> *Existência de Procedimento de Consulta com a ausência de solução de mérito pela Autoridade Fiscal - Matéria em análise no Judiciário - Um dos argumentos para autuar a* ***Impugnante*** *foi a forma pela qual ela registrou os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado de Rondônia, através da Lei nº 1.473 de 13.05.2005, daquele Estado, em sua contabilidade.*
>
> *(...)*
>
> *Mais especificamente, a* ***Impugnante*** *protocolou as Consultas cadastradas sob os números 11543.720409/2013-58 (CSLL) e IRPJ,*

objetivando dirimir dúvidas sobre a forma de contabilizar os referidos créditos, para fins dos tributos acima relatados.

(...)

Contudo, a Autoridade Fiscal simplesmente se negou a analisar o mérito da Consulta formulada.

O Auditor Fiscal da 7ª Região Fiscal entendeu que houve desvirtuação do instituto da Consulta, (...), razão pela qual ***declarou ineficazes as consultas realizadas****.- Porém, a negativa de análise da referida matéria, além de* ***clara ausência de tipificação legal****, é afronta direta aos Princípios do Devido Processo Legal e do Direito de Petição, razão pela qual foi proposto o Mandado de Segurança nº 0011360-15.2013.4.02.5001 da Seção Judiciária de Vitória-ES, que acabou de ser encaminhada para julgamento no Rio de Janeiro-RJ.*

(...)

Dentro deste contexto, em razão da existência de Mandado de Segurança que poderá influenciar no julgamento da presente lide, deve ser determinada a suspensão da presente Autuação até decisão definitiva do Judiciário.

II.2 – Da Nulidade da Autuação

Da Não Amortização dos valores Pagos - Deve ser considerada nula a autuação, uma vez que, ao proceder o lançamento, o Fisco não amortizou os valores já pagos pelo contribuinte.

Como visto, conforme a própria Fiscal aponta em fls. 5994 do presente Auto de Infração, houve constatação de pagamentos realizados a título de IRPJ e CSLL (fls. 5793/5795, no período de 01/2009 e 12/2009).

(...)

II.3 – Do Cerceamento de Defesa – Violação do artigo 5º, §1º, inciso II e 7º §1º da Portaria 3.014/11.

Ausência, no termo de verificação final, da autuação do PIS e da COFINS - (...) No caso específico foi constatado um grave equívoco cometido pela Fiscal na autuação: - ausência, no termo de verificação final, da autuação do PIS e da COFINS, que se passa a detalhar a seguir.

(...)

*Inicialmente, cabe destacar que a Portaria 3.014/11 que regulamenta o Mandado de Procedimento Fiscal, em seu artigo 5º, §1º, II, determina que o MPF deve conter "****natureza do procedimento fiscal e descrição dos fatos****"*

(...).

O legislador ainda exige que o MPF indique (i) ***o tributo objeto de procedimento fiscal a ser executado****,*

(...).

Ora, ao folhar o Termo de Verificação Fiscal Final do MPF 07.2.01.00- 2013-00414-0, facilmente será constatado que a autuação referente às contribuições ao PIS e à COFINS não foram objeto do presente MPF.

A ***Fiscalizada*** *só toma ciência da existência da infração por falta de recolhimento das Contribuições ao PIS e à COFINS a partir da página 6093 do Auto. Ou seja, a referida infração não consta do MPF, em afronta direta aos artigos 5º, §1º, II e 7º §1º da Portaria 3.014/11.*

(...)

II.4 – da autuação da presunção

Da questão dos descontos concedidos – Impossibilidade de autuação por amostragem- Por fim, é de extrema importância ressaltar que a apuração dos descontos concedidos (tópico 4.1) foi apurada através de amostragem no auto de infração, não tratando de todas as operações realizadas pela ***Impugnante*** *no período autuado.*

(...)

A Fiscalização não produziu prova concreta e ***ignorou completamente os documentos que comprovam a origem dos referidos descontos, conquanto afirme que examinou toda documentação, olvidou-se de individualizar todos os clientes, valendo-se de mera amostragem****.*

Enfim, não há tratamento individual para as operações. Ou seja, a Autoridade Fiscal selecionou alguns contratos, constatou a inexistência de cláusulas referente a descontos incondicionais (o que se faz necessário), e presumiu que todos os contratos realizados no período tinham o mesmo padrão.- Portanto, ***valeu-se a Fiscalização da presunção****, (...).*

(...)

Enfim, faltou a análise de provas e documentos para solidificar a autuação, resultando em gritante afronta ao artigo 9º do Decreto nº 70.235/72.

(...)

Desta forma, não se pode falar em valores devidos, por omissão de documento fiscal e, tampouco, na medida em que, por meros indícios, constitui-se o crédito tributário*. Em realidade, deveria o Fisco, isto sim, ter comprovado que a pretensa receita omitida era decorrente da atividade do* ***Impugnante*** *e que a ele pertencia ou, ainda, foi disponibilizada.*

Ao contrário, a Autoridade Fiscal inverte o ônus da prova transferindo ao contribuinte atividade que, nos termos do artigo 142 do CTN, lhe pertence.

CONCLUSÃO DAS PRELIMINARES

Como visto, o Fisco (i) não amortizou os valores pagos a título de IRPJ e CSLL no período de 01 a 12/2009; (ii) não revestiu a presente autuação dos requisitos legais/constitucionais exigidos, mais especificamente pela ausência, no termo de verificação final, da autuação do PIS e da COFINS, em afronta direta aos artigos 5º, §1º, II e 7º §1º da Portaria 3.014/11, e por não permitir à Impugnante exercer o seu direito de defesa; (iii) bem como por evidente utilização de presunção para formalizar o referido Auto, já que realizou, por amostragem, o levantamento para apurar a autuação referente ao "tópico 4.1". - Com isso, deve ser declarada nula toda a autuação.

III. DO MÉRITO

III.1 Da indevida inclusão dos créditos presumidos de ICMS concedidos pelo regime especial de importação do estado de Rondônia na base de cálculo do IRPJ e da CSLL

- Da natureza do Incentivo –

Ressalta que todas as importações da Impugnante (sejam realizadas por conta própria, por encomenda e por conta e ordem de terceiro) estavam acobertadas por benefícios fiscais.

Conforme consta na autuação, as importações realizadas pela Impugnante em Rondônia possuem Regime Especial de Tributação, com a concessão de um crédito presumido de 85% do valor do ICMS a pagar sobre o valor da NF de saída, podendo ainda o importador, detentor do benefício, desembaraçar o produto em qualquer porto, aeroporto ou fronteira terrestre do território nacional.

O referido benefício foi concedido através da edição da Lei nº 1.473 de 13.05.2005, do Estado de Rondônia

(...)

Trata-se de nítida renúncia fiscal sobre determinadas operações, que é feito pelo ente estatal com o nítido objetivo de atrair e incentivar investimentos, o que, na prática, fomenta sua economia, gerando emprego e renda.

(...)

O benefício concedido pelo Estado de Rondônia à Impugnante pela sua natureza, se enquadra na espécie ***subvenção para investimento****, uma vez que é benefício destinado ao desenvolvimento de uma determinada atividade e, por conseqüência, da coletividade, e não de custeio, como faz crer a Fiscal.*

Isto é tão evidente que o próprio legislador estadual alterou a redação da lei em 2011, pois a antiga não condizia com a realidade dos fatos.

Nota-se, claramente, que o crédito presumido é condicionado a investimentos por parte da empresa beneficiada, a qual é compelida inclusive a apresentar tais informações ao ente estatal, sob pena de indeferimento de seu tratamento favorecido

(...)

O próprio Parecer Normativo CST nº 112/78 juntado pela Fiscal que, de forma totalmente contraditória com o texto da autuação, aponta a subvenção, para fins de imposição do Imposto de Renda, não importaria em qualquer exigibilidade para o seu recebedor, conforme segue:

(...)

Resta comprovado, sem sombra de dúvida, que o regime especial com tratamento diferenciado de ICMS, É INEGAVELMENTE DESTINADO A SUBVENCIONAR INVESTIMENTO, e não a subvencionar custeio.

(...)

Inclusive, mesmo se os incentivos sejam voltados apenas a redução de custos, o caráter extrafiscal do crédito presumido se mantém, conforme entendimento do próprio Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Da Legislação Aplicável ao Caso Concreto

Dito Isso, importa salientar que tais créditos, tendo sido devidamente contabilizados pela ***Impugnante****, não são incorporados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL da empresa, de acordo com o preceito do art. 443 do RIR/99, conforme segue:*

(...)

Como requisito para a referida não incidência, a Lei 6.404/76 (art. 182, §1º, letra "d") determina que os benefícios devam ser registrados em contas de reservas de capital em sua contabilidade, o que, ***na espécie, foi o adotado pela Impugnante****.*

Outrossim, com o advento da MP 449/08, que posteriormente foi convertida na Lei 11.941/09, as subvenções também foram excluídas da base de cálculo da CSLL.

Isso ocorreu pois veio a lume a previsão expressa de exclusão da parcela do lucro líquido decorrente das subvenções governamentais do lucro real (art. 18, II), desde que não distribuída e não restituída aos sócios ou acionistas, devendo ser constituída a Reserva de

Incentivos Fiscais (reserva de lucros), como pressuposto à não tributação:

(...)

Assim, desde que atendidos os requisitos de não distribuição do valor das subvenções para investimento e não restituição aos acionistas de capital integrado pela incorporação daquelas subvenções, as mesmas poderão ***ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL****, segundo previsão do art. 18 da Lei nº 11.941/2009.*

Inclusive, a solução de consulta nº 243, de 12 de dezembro de 2012 expõe este entendimento:

(...)

Por fim, ao contrário do que sustenta a Autoridade Fiscal a forma contábil adotada pela ***Impugnante*** *atendeu aos requisitos legais, principalmente em razão de (i) o benefício ter sido registrado em conta de reserva de capital e (ii) não ter sido distribuído qualquer lucro a esse respeito.*

(...)

*Cita Jurisprudência no sentido que "****o crédito presumido de ICMS não assume natureza de receita****."*

III.2. Da correta contabilização dos descontos concedidos ao adquirente da mercadoria - função social do FUNDAP e Benefício fiscal Rondônia

No tópico 4.1 da autuação, a Autoridade Fiscal glosa os descontos concedidos pela empresa para as adquirentes das mercadorias no DRE sintético e na composição da rubrica despesas financeiras.

Posteriormente, conclui que esses descontos foram apurados pela Fiscalização como despesas não necessárias à percepção da receita auferida pela empresa, já que não constavam nos contratos de prestação de serviços e, ainda, o ganho com o benefício fiscal não se enquadraria no objeto social da empresa.

A ***Impugnante****, intimada a se manifestar sobre os referidos descontos, informou que os mesmos foram registrados como descontos incondicionais.*

A Autoridade Fazendária argumenta que, ao oposto do fundamentado pela Impugnante, os referidos descontos não podem ser considerados incondicionais, pois este tipo de desconto seria uma redução do preço concedido no ato da negociação, portanto, já deveria constar, inclusive, ***na própria nota fiscal pertinente à saída****, em que é descrito o valor da mercadoria (venda ou remessa).*

Inicialmente, ao contrário do que sustenta, não existe obrigatoriedade de o desconto constar na nota fiscal de saída.

Inclusive, o artigo 86 da Instrução Normativa 247/2002, impede que o importador apure na nota fiscal valor diferente do que aquele constante na nota fiscal de entrada:

(...)

Assim, para que o desconto seja contabilizado, a duplicata (constando o desconto) já é suficiente para considerar o desconto e contabilizar o valor como despesa financeira.

***E exatamente dessa forma que os descontos foram dados**. No desconto incondicionado, existe um abatimento do valor de determinada mercadoria, ou seja, **mesmo não constando na nota fiscal**, o desconto era **lançado na duplicata**, sendo este desconto, como bem constou no relatório fiscal, parte do ganho obtido com (i) FUNDAP ou com (ii) crédito presumido de Rondônia que é repassado para o cliente/adquirente.*

(...)

Outrossim, se a Fiscal entender que o descoto em questão não tem natureza de incondicionado – por não ter natureza de abatimento dado sob a forma física do produto, o mesmo pode ser considerado um desconto condicionado financeiro, em razão do abatimento no preço da mercadoria. Contudo, em ambos os casos, o tratamento jurídico é o mesmo.

(...)

No tocante ao aspecto fiscal de ambos os descontos concedidos (financeiro ou incondicional) pela empresa que remete os produtos são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL (art. 299 do RIR/1999).

Portanto, na pior das hipóteses, trata-se de mero erro formal na contabilização dos descontos.

(...)

Dessa forma, em ambas as situações, ao repassar a Nota Fiscal (de remessa)/Duplicata/Fatura para a adquirente da mercadoria, automaticamente, a Empresa Importadora já concede o desconto como um benefício decorrente da operação.

*Todas as situações acima discorridas podem ser verificadas na planilha de despesas dos processos de importações realizadas pela **Impugnante** no período autuado.*

*Mais especificamente, no caso das operações realizadas com a empresa Yara Alimentos (que foi citada diversas vezes pela Fiscal), o quadro abaixo – que segue completo em anexo (**Doc.4**) – demonstra de forma clara o benefício concedido pela Estado de Rondônia, o desconto repassado a adquirente da mercadoria e o valor total da operação:*

(...)

III.3 – DA IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DAS DESPESAS COM FRETES E CARRETOS (Ponto 4.2 da Autuação) - Verdade Material

*Conforme consta no Termo de verificação Final a **Impugnante** deduziu do IRPJ as despesas com fretes e carretos relativas às operações de importação por conta e ordem de terceiros (conta contábil 4.02.01.0039), o que, ao entender da Autoridade Fiscal, foi indevido.*

Mais especificamente, a autoridade Fiscal argumenta que as referidas despesas não se caracterizam como necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, pois, como constava nos contratos de prestação de serviços, os gastos com fretes e carretos integravam os custos da operação sob o encargo do adquirente da mercadoria.

Para comprovar os fatos alegados, a Fiscal juntou alguns contratos realizados pela Impugnante em que há a referida cláusula de responsabilidade.

Contudo, ao invés de verificar quem de fato arcou com as referidas despesas, a Fiscal utiliza como prova de autoria do pagamento somente o contrato firmado entre as partes, sem buscar a origem do desembolso.

Por analogia, é necessário recordar que, conforme o art. 123, do CTN, as convenções entre as partes não são imponíveis ao Fisco. Dessa forma, não poderia a Fiscal utilizar-se exatamente de um contrato particular de prestação de serviço como prova da responsabilidade pelo pagamento de alguma despesa que gere insumos.

(...)

*A Fiscal tinha acesso a todos os documentos para verificar que o contrato não condiz com a realidade dos fatos. Contudo, ao invés de buscar a melhor solução para a lide, entendeu por bem autuar a **Impugnante** por fato inexistente.*

(...)

*Ora, a Fiscal tinha acesso a todos os documentos para verificar que o contrato não condiz com a realidade dos fatos. Contudo, ao invés de buscar a melhor solução para a lide, entendeu por bem autuar a **Impugnante** por fato inexistente.*

(...)

O Fisco jamais poderia glosar as despesas em questão do contribuinte, quando, como no presente caso, todos os elementos contábeis e fiscais demonstram o direito da Impugnante à referida

dedução, em que pese o contrato de prestação de serviço particular conste situação diversa.

(...)

Portanto, forte no princípio da verdade material, tendo em vista que a ***Impugnante, de fato, arcou com as despesas de frete e carretos*** *das operações, devem ser desconsideradas as glosas realizadas no tópico 4.2 do Termo de Verificação Fiscal Final da presente autuação.*

III.4 – Da inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre Receitas Financeiras

(...)

Regressando à página 6027 do PAF e analisando a autuação em questão, verificamos que a Fiscal apontou que a empresa manteve em sua contabilidade passivo registrado quando já o havia liquidado, ***deixando de oferecer à tributação, como receita financeira,*** *o desconto obtido na liquidação das obrigações decorrentes do FUNDAP: - A partir da edição do Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa é zero.*

(...)

Dessa forma, deve ser declarado inexigível a cobrança do PIS e da COFINS sobre as Receitas Financeiras.

(...)

III.5 – Da Incorreta Aplicação da Multa e o seu Evidente Caráter Confiscatório

Embora acreditando no acolhimento das razões antes mencionadas, por zelo, caso estas não sejam atendidas, temos que se deve reduzir a penalidade imposta, tendo em vista a ausência de dolo, fraude ou simulação pela Impugnante.

(...)

Além disso, cobra-se o confiscatório valor de ***R$ 16.817.419,53****, valor que corresponde a TODO o passivo acumulado pela empresa.*

(...)

Destarte, a sanção em comento violaria também o princípio constitucional da Capacidade Contributiva (art. 145, §1º - CF/88), na medida em que inexiste proporcionalidade entre a tributação (penalidade) e a riqueza que lhe é alvo".

DA DECISÃO RECORRIDA (fls. 6822/6874)

Analisando o litígio, a 2ª Turma da DRJ/BHE, por unanimidade, entendeu ser a impugnação "**parcial**", por ter deixado de contestar as seguintes imputações fiscais:

- "OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB" cuja infração capitulada foi a "apresentação extemporânea de escrituração contábil digital (ECD)" – (AI – fls. 6058).
- ITEM 0001 do AI de IRPJ (fls. 6061).
- ITEM 0003 do AI de IRPJ (fls. 6062).
- ITEM 0007 do AI de IRPJ (fls. 6064).

Segundo o voto condutor, "*essas infrações não foram contestadas nem por razões de mérito nem pelas preliminares de nulidades invocadas (**que se circunscrevem às irregularidades no MPF e TVF, pela não menção das contribuições para o PIS e a COFINS, ao não aproveitamento dos pagamentos efetuados e por evidente utilização de presunção nas infrações descritas no item 4 do TVF FINAL)*".

Restariam, pois, sob litígio, as infrações apontadas nos itens 0002, 0004, 0005 e 0006 do AI de IRPJ, assim definidas:

> 0002 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS:
>
> Despesas com fretes e carretas inerentes a operações de importações por conta e ordem de terceiros, não necessárias à obtenção da receita da atividade ou à manutenção da fonte produtora.

> 004 – DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS:
>
> Despesas financeiras indedutíveis escrituradas como descontos. Parte dos "descontos" concedidos pela Fiscalizada foram verificados como despesas não necessárias à percepção da receita correspondente (receita de serviço de importação por conta e ordem de terceiros) e à manutenção da fonte produtora. Os "descontos" concedidos, glosados, não são despesas inerentes ao objeto social, à receita da atividade e à existência/manutenção da empresa, sequer são suportados pela receita de serviço que lhe deram ensejo.

> 0005 – SUBVENÇÕES E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OMISSÃO DE SUBVENÇÕES CORRENTES:
>
> Omissão de subvenções correntes para custeio ou operações recebidas no período.

0006 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS/CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA DAS SUBVENÇÕES CORRENTES:
Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a subvenções correntes para custeio ou operação recebida no período de apuração.

Reduzida a impugnação a estes pontos, depois de afastar pedido de sobrestamento feito pela contribuinte em razão de existência de consulta formulada sobre matéria objeto dos lançamentos, tendo em conta que tal consulta foi tida como ineficaz, e repelir todas as preliminares de nulidade, i) por possível não alocação de valores pagos, o que restaria comprovado nos autos; ii) por irregularidades no MPF por não inclusão na ação fiscal do PIS e COFINS, argumento rechaçado com suporte na Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho 2011, artigo 4º e 8º[2]; e, iii) por suposta utilização de presunção na consecução dos lançamentos, pelo entendimento da Relatoria de que "*não prosperam tais argumentos, pois, nos autos, foram produzidas provas suficientes e robustas para suster a exigência fiscal, tanto no toca à referida infração bem como das demais*", e que, "*a prova pode ser direta ou indireta (no caso das presunções legais). Vale dizer que no processo administrativo, se admite a prova indiciária ou indireta, assim conceituada aquela que se apóia em conjunto de indícios capazes de demonstrar a ocorrência da infração e de fundamentar o convencimento do julgador*", decidiu, quanto ao mérito (destaques no original):

"*5.1 – CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS CONCEDIDOS PELA LEI Nº 1.473/2005 DO ESTADO DE RONDÔNIA.*

Consoante minucioso relato contido no TVF FINAL, fundamentalmente, o benefício fiscal concedido pelo governo do Estado de Rondônia (concessão de crédito presumido de 85% do ICMS devido na saída interestadual de mercadoria importada do exterior) constitui-se de subvenção para custeio. Portanto, é tributável como receita operacional, à luz do art. 44, IV, da Lei nº 4.506/64, matriz legal do art. 392, I, do RIR/199. A defesa, por sua vez, foi construída no sentido que tal benefício fiscal é claramente um subvenção para investimento. Logo, não sofreria a incidência do imposto, nos termos do art. 443, do RIR/199

Primeiramente, como muito bem observado No TVF FINAL, não se pode deixar de observar a redação dos arts. 1º, 2º e 3º, da Lei nº 1.473/2005 do Estado de Rondônia:

[2] Art. 4º. O MPF será emitido exclusivamente na forma eletrônica e assinado pela autoridade emitente, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.
Parágrafo único. A ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço , com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.
(...)
Art. 8º. Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa no MPF.

(...)

*Pela redação legal acima, vigente até **11/01/2011**, não havia previsão de qualquer contrapartida em investimentos para o gozo do referido benefício fiscal. O que somente veio a ocorrer em 2011, quando foi alterada a redação do art. 1º da Lei nº 1.473/2005, a saber:*

(...)

Pois bem. Não se pode deixar de dar razão ao Fisco. E tal benefício deve ser tratado como receita operacional normalmente tributada tanto pelo IRPJ como pela CSLL. Senão vejamos.

A legislação do imposto de renda faz clara distinção entre subvenções para investimento e para custeio. Nesse sentido, observadas as normas referentes ao Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pelo art. 15 da Lei nº 11.941, de 17/05/2009, a legislação fiscal trata das duas espécies de subvenção nos arts. 392 e 443 do RIR/99:

(...)

*Como se vê, as subvenções correntes para custeio devem ser computadas na determinação do lucro real, mas as para investimento não, **desde que** atendidos os requisitos estabelecidos nos incisos I e II, do próprio art. 443, do art. 443, do RIR/1999.*

Outrossim, a distinção entre subvenção para custeio ou investimento, restou esclarecida no Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978,de onde extrai-se:

(...)

*Como bem concluiu o Fisco, da leitura **do ato normativo supra transcrito** (Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978), depreende-se que as subvenções para investimento apresentam as seguintes características: (1) a intenção do subvencionador (Poder Público) de destiná-las para investimento, representada pela estrita vinculação e sincronia dos recursos com as aplicações em bens e direitos, ajustadas por meio de instrumento hábil que imponha a necessária obrigatoriedade; (2) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e (3) o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico.*

*Portanto, à luz do Parecer Normativo CST nº 112, de 29/12/1978, os valores correspondentes ao benefício fiscal estadual em tela (crédito presumido do ICMS) que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico **não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL**.*

É, pois, de se concluir que os benefícios fiscais concedidos pela Administração Pública (no caso, crédito presumido do ICMS), quando não atrelados a investimentos detalhadamente previstos no ato legal que os concede, constituem estímulo fiscal que se revestem das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento; e devem ser

computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto e da contribuição social.

Portanto, nessa parte, há de ser mantida integralmente a autuação fiscal.

5.2 – OPERAÇÕES IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS.

5.2.1 - DESCONTOS CONCEDIDOS

Primeiramente, cumpre evidenciar o conceito legal de receita bruta e líquida contido nos arts. 279 e 280 do RIR/1999, cuja matriz legal era o art. 12, do Decreto-Lei 1.598, de 26.12.1977, vigente à época do período autuado (ano-calendário de 2009).

(...)

*Como se vê, em relação às **receitas auferidas em conta própria** pela pessoa jurídica, os descontos concedidos incondicionalmente não a integram, para fins tributação. Por sua vez, quanto às despesas financeiras decorrentes de descontos (condicionais) concedidos, reza o art. 374, I, do RIR/1999 (na redação do Decreto-lei nº 1.598/1977, vigente no período autuado de 2009):*

(...)

*Logo, constituem-se em despesas financeiras da pessoa jurídica os descontos condicionais por ela concedidos no recebimento dos seus títulos de créditos, os quais, **necessariamente, decorrem de receitas reconhecidas e oferecidas à tributação**.*

É dizer, por evidente, que qualquer que seja o desconto concedido (incondicional ou condicional), esse deve estar, necessariamente, atrelado a uma operação em conta própria da pessoa jurídica que gerou receita tributável.

*No caso vertente, de pronto, diga-se que os supostos "descontos" não se enquadram em nenhuma das situações previstas na legislação acima transcrita: **não são descontos nem incondicionais nem condicionais**. Isso porque **não se vinculam às operações em conta própria do contribuinte**. Não guardam nenhuma relação com as receitas auferidas em função da prestação dos serviços nas operações de importações nem sequer são suportados por elas. Desse modo, foram deduzidos indevidamente na determinação do lucro real. Senão vejamos.*

*Pois bem. Consoante contratos e informações prestadas pela empresa, o que detalhadamente consta no TVF FINAL, em síntese, o contribuinte realizou importações de mercadorias por conta e ordem de terceiros, nas quais os clientes (os efetivos importadores) arcavam com todos os custos e despesas decorrentes dessas operações de importação e, em contrapartida, a MULTIMEX auferia receita de prestação de serviços quantificada pelo aproveitamento dos benefícios fiscais e financeiros concedidos pelos Estados. Logo, o fato de aproveitar benefícios fiscais e financeiros vinculados às respectivas operações de importações se traduz na sua forma de remuneração: **o preço cobrado pelo serviço prestado**. Ainda, os valores constantes das notas fiscais emitidas pela MULTIMEX (mera prestadora de serviços) nas saídas das mercadorias, não integram, por óbvio, a sua receita.*

*Ocorre que os supostos "descontos" incidiram sobre duplicatas vinculadas a notas fiscais de saída de mercadorias por **conta e ordem de terceiros**, que não são senão simples operações de remessa de mercadoria aos seus verdadeiros importadores e proprietários. Portanto, de modo algum, pode-se interpretar essas deduções nos valores cobrados nessas duplicatas como descontos dedutíveis na determinação do lucro tributável.*

Vale repetir, os valores dessas notas fiscais (simples remessa de mercadorias) não são receitas do contribuinte. Não se trata, pois, de desconto, mas de mero repasse, como bem salientou o Fisco no TVF FINAL:

> *"A rigor, não há falar em "desconto", **são repasses de receitas advindas de benefícios fiscais e incentivos financeiros concedidos pelos Estados do ES e RO**." (Grifou-se)*

Desse modo, também nessa infração, mantém-se integralmente a autuação fiscal.

5.2.2 – DESPESAS COM FRETES E CARRETOS

Consoante contratos e explicações contidas no TVF FINAL, foram glosadas também as despesas com fretes e carretos vinculadas às operações de importação por conta e ordem de terceiros, haja vista que tais despesas ficavam a cargo da empresa adquirente das mercadorias importadas.

Como já disse, nessas operações de importação por conta e ordem de terceiros a MULTIMEX foi mera prestadora de serviços e não as realizou em conta própria. Evidentemente, é o efetivo importador das mercadorias quem responde por todos os custos e despesas inerentes a tais operações. E isso é o que inclusive consta nos contratos mencionados pelo Fisco no TVF FINAL.

Na defesa, o contribuinte, por sua vez, diz que, embora exista previsão contratual em contrário, foi ele quem realmente arcou com as despesas de fretes e carretos. Todavia, efetivamente não prova tal alegação.

De outro lado, ainda que se considere como certa tal alegação, esse desembolso nunca poderia ser tratado como despesa operacional dedutível, porque desnecessário, na medida em que não se vincula com a receita auferida, no caso, decorrente da prestação de serviços. Ocorre que uma despesa operacional dedutível deve estar necessariamente atrelada com as fontes de receitas da pessoa jurídica. Logo, acaso a MULTIMEX tenha sido quem efetivamente suportou os gastos com fretes e carretos (contrariando, inclusive, previsão contratual expressa), o fez a título de mera liberalidade.

Assim sendo, mantém-se também nessa parte integralmente a autuação fiscal.

5.3 – EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS.

Consoante devidamente anotado no TVF FINAL, como tributação reflexa, foram lavrados autos de infração a título de PIS e da Cofins, cuja base de cálculo considerada foi a omissão de receitas apurada em decorrência da presunção legal de "falta de escrituração de pagamentos efetuados", objeto do item "0001" do Auto de Infração do IRPJ.

Houve, pois, o lançamento de omissão de receitas, com base na presunção legal que autoriza a caracterização de omissão de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, quando constatar-se "a falta de escrituração de pagamentos efetuados". O fundamento legal da autuação está no § 2º, do art. 12, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977, consolidado no art. 281, II, do RIR/1999. ***E, como se viu, essa omissão de receitas não restou contestada, constituindo-se em matéria não-litigiosa.***

E, naturalmente, a referida omissão de receitas repercutiu ainda nos lançamentos do PIS e da Cofins. Tudo consoante o estabelecido no art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

(...)

A defesa, por sua vez, sustenta a inexigibilidade dessas contribuições, com base no art. 1º do Decreto nº 5.442, de 2005 (à época vigente), que reduziu a zero as alíquotas incidentes sobre as receitas financeiras. ***Contudo, como visto, equivocou-se o contribuinte, pois as receitas financeiras levantadas em função dos descontos obtidos e não escriturados pelo contribuinte (objeto do item "0003" do Auto de Infração do IRPJ) não sofreram a tributação das contribuições para o PIS e a Cofins, mas apenas de IRPJ e CSLL.***

Ocorre que, efetivamente, quanto ao mérito, as exigências do PIS e da Cofins não foram contestadas, mas apenas em preliminar, tendo sido alegadas irregularidades no MPF e no TVF FINAL. Todavia, como se viu, essa preliminar foi devidamente apreciada e rejeitada, obviamente pela inexistência dos alegados vícios.

Portanto, ficam integralmente mantidas as exigências do PIS e da COFINS".

Concluindo, a decisão recorrida afastou questionamento sobre ilegalidade ou inconstitucionalidade na aplicação da multa de ofício, entendeu não cabível, por falta de previsão legal, que as intimações sejam feitas ao patrono da autuada e fechou o acórdão trazendo os valores ainda em litígio (fls. 6873)

O Acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2009
MATÉRIA NÃO-LITIGIOSA.
Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

PRELIMINAR DE NULIDADE.
Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos legais pertinentes à formalização do lançamento, inclusive tendo sido amplamente garantida a ampla defesa do sujeito passivo.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO DE RONDÔNIA.
Os benefícios fiscais concedidos pela Administração Pública (no caso, crédito presumido do ICMS, previsto na legislação do Estado de

Rondônia), quando não atrelados a investimentos detalhadamente previstos no ato legal que os concede, constituem estímulo fiscal que se revestem das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento; e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto e da contribuição social.

DESCONTOS INCONDICIONAIS.
Segundo a legislação fiscal vigente, os descontos concedidos incondicionalmente não integram a receita líquida de vendas e serviços. Não há falar em desconto incondicional quando não existe receita auferida.

DESCONTOS CONDICIONAIS. DESPESAS FINANCEIRAS.
Constituem-se em despesas financeiras da pessoa jurídica os descontos condicionais por ela concedidos no recebimento dos seus títulos de créditos, que, necessariamente, decorrem de receitas reconhecidas e oferecidas à tributação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.
O mesmo procedimento adotado em relação ao lançamento principal do IRPJ, repercute também na CSLL.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. COFINS.
O valor da receita omitida será considerado também na determinação da base de cálculo para o lançamento da COFINS e do PIS/PASEP.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A recorrente foi cientificada do R. *decisum* em 05/08/2015 (fls. 6897 – "AR") e apresentou recurso voluntário (fls. 6907/6958) em 31/08/2015 -, no qual rebateu as colocações do acórdão recorrido especialmente a preclusão decretada em relação a algumas das infrações por tê-las contestado oportunamente e, no mais, repisou praticamente, de forma literal, os argumentos aduzidos na impugnação de 1ª Instância e que podem assim ser resumidos: a) reforça as ponderações sobre as mesmas nulidades; b) diz não ser possível a tributação das subvenções por se tratar de "investimentos" e não custeio como quis o Fisco; c) ter sido correta a contabilização dos descontos por se tratar de despesas necessárias e atreladas à atividade da empresa; d) o mesmo posicionamento em relação aos fretes contabilizados como despesas, sendo indevida a desclassificação feita pelo Fisco com base em contratos particulares; e) a abusividade das multas aplicadas.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário da autuada é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 05/08/2015 – fls. 6897 "AR" - e protocolização da peça recursal em 31/08/2015 - fls. 6907/6958), sua representação está corretamente formalizada (fls. 6162/6167) e os demais pressupostos exigidos para admissibilidade foram atendidos, de modo que o recebo e dele conheço.

DA PRECLUSÃO DECRETADA PELA DECISÃO RECORRIDA

Prefacialmente a qualquer outra apreciação analiso a manifestação da decisão recorrida que considerou parcialmente **perempta** a impugnação acostada pela autuada em relação às seguintes irregularidades:

a) *"OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB" (AI – fls. 6058)*

b) *ITEM 0001 do AI de IRPJ (fls. 6061) - 0001 – OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS*

c) *ITEM 0003 do AI de IRPJ (fls. 6062) - 0003 – RECEITAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS e MANUTENÇÃO DE PASSIVO FICTÍCIO*

d) *ITEM 0007 do AI de IRPJ (fls. 6064) - 0007 – RESULTADOS ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ*

Segundo o voto condutor, "*essas infrações não foram contestadas nem por razões de mérito nem pelas preliminares de nulidades invocadas (**que se circunscrevem às irregularidades no MPF e TVF, pela não menção das contribuições para o PIS e a COFINS, ao não aproveitamento dos pagamentos efetuados e por evidente utilização de presunção nas infrações descritas no item 4 do TVF FINAL)***".

Em seu recurso voluntário (fls. 6911), a recorrente contesta tal decisão alegando, 1. quando ao item "Outras Multas" que teria tratado da matéria em "*ponto específico*" da impugnação, mais precisamente quando suscitou a "*incorreta aplicação de multa e o seu evidente caráter confiscatório*" (item III.5 da peça impugnatória junto à DRJ); e, 2. quanto às demais preclusões decretadas que as teria contestado em "*preliminares levantadas*" e que, se acolhidas, abrangeriam tais pontos, levando, consequentemente, "*à nulidade integral da autuação*" (RV – fls. 6911).

Equivoca-se a recorrente, primeiro porque, em relação às ditas "Outras Multas" a contestação que apresentou disse respeito à multa de ofício incidente sobre os lançamentos realizados pelo Fisco (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS) e não à multa regulamentar

imposta pela apresentação extemporânea da escrituração contábil digital (ECD) exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99.

Mais a mais, como a própria recorrente reconhece em seu RV, a imposição foi combatida, "*mesmo que de forma genérica*" (fls. 6911), procedimento que não pode ser validado.

Já em relação às irregularidades 0001, 0003 e 0007 do AI de IRPJ, basta uma simples leitura da peça inaugural de defesa apresentada junto à DRJ **para se ver que inexiste qualquer comentário ou argumentação sobre elas**.

Acompanhem-se as reproduções dos títulos fincados pela própria contribuinte na sua impugnação e observe-se a sequência (*):

III. DO MÉRITO

III.1 Da indevida inclusão dos créditos presumidos de ICMS concedidos pelo regime especial de importação do estado de Rondônia na base de cálculo do IRPJ e da CSLL

III.2. Da correta contabilização dos descontos concedidos ao adquirente da mercadoria

- função social do FUNDAP e Benefício fiscal Rondônia -

III.3 - DA IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DAS DESPESAS COM FRETES E CARRETOS
(Ponto 4.2 da Autuação)

III.3 – Da inexigibilidade do PIS e da COFINS sobre Receitas Financeiras

III.5 - Da Incorreta Aplicação da Multa e o seu Evidente Caráter Confiscatório

(*) Há um evidente erro de grafia por parte da contribuinte quando, ao invés de apontar na sequência o item "III.4", inseriu, por duas vezes, o item "III.3"

Em suma, confirmado não haver uma linha sequer tratando das irregularidades citadas pelo Fisco nos referidos itens 0001, 0003 e 0007 do AI, mantenho a preclusão decretada pela decisão de 1ª Instância, ficando, pois, o litígio adstrito às irregularidades a seguir delineadas:

> 0002 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS: Despesas com fretes e carretas inerentes a operações de importações por conta e ordem de terceiros, não necessárias à obtenção da receita da atividade ou à manutenção da fonte produtora.

> 0004 – DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS: Despesas financeiras indedutíveis escrituradas como descontos. Parte dos "descontos" concedidos pela Fiscalizada foram verificados como despesas não necessárias à percepção da receita correspondente (receita de serviço de importação por conta e ordem de terceiros) e à manutenção da fonte produtora. Os "descontos" concedidos, glosados, não são despesas inerentes ao objeto social, à receita da atividade e à existência/manutenção da empresa, sequer são suportados pela receita de serviço que lhe deram ensejo.
>
> 0005 – SUBVENÇÕES E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OMISSÃO DE SUBVENÇÕES CORRENTES: Omissão de subvenções correntes para custeio ou operações recebidas no período.
>
> 0006 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS/CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA DAS SUBVENÇÕES CORRENTES: Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a subvenções correntes para custeio ou operação recebida no período de apuração.

Principio a análise dos autos pelo pedido de "sobrestamento" em razão de "consulta" que a recorrente teria formulado à Administração Tributária. A respeito, como bem pontuado pela decisão recorrida, tal "consulta" foi tida como "ineficaz" e, neste contexto, não produz qualquer efeito, menos ainda impedir o procedimento fiscal e eventual lavratura de autos de infração.

Demais disso, cumpre ainda consignar que não há previsão legal, excetuada a hipótese do § 5º, do art. 6º, do Anexo II do RICARF[3], para o sobrestamento do julgamento de processo de exigência fiscal, dentro das normas reguladoras do Processo Administrativo Fiscal, posto que a Administração Pública tem o dever de impulsionar o processo até sua decisão final (Princípio da Oficialidade).

Já sobre as preliminares de nulidade arguidas, afasto-as integralmente, como abaixo discorro.

Inicialmente, ao revés do quanto alegado pela defesa de que a Fiscalização, por ocasião da lavratura dos autos de infração, não teria levado em conta os valores de IRPJ e de CSLL pagos pela autuada espontaneamente, basta ver os autos de infração de IRPJ e de CSLL para se verificar que o Fisco levou em conta, sim, tais pagamentos, como, aliás, expressamente consignou no fechamento do TVFF (fls.6051):

[3] § 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

> Cumpre registrar que os pagamentos de IRPJ e de CSLL correspondentes aos 3º e 4º TRIM/2009, realizados espontaneamente, foram considerados. Demais, os outros recolhimentos, posteriores ao início da ação fiscal, serão alocados ao crédito tributário lançado.

Em relação à não menção do PIS e da COFINS no MPF originalmente emitido e que poderia levar à nulidade suscitada pela defesa, lembre-se estar pacificado no âmbito deste Colegiado que tal documento presta-se primordialmente a controle de natureza interna da Receita Federal (embora também permita aos contribuintes aferir se a ação fiscal que se realiza é realmente originária do órgão tributário, se o servidor é da carreira de auditoria, períodos sob fiscalização, etc.) ou seja, é regramento administrativo que dá as diretrizes do procedimento a ser levado a efeito, SEM, JAMAIS, suprir a competência legal do servidor responsável pela ação fiscal prevista no artigo 142 do Código Tributário Nacional, cabendo ao Auditor-Fiscal que preside o feito elaborar os termos que entender necessários para o melhor cumprimento do trabalho fixado, sendo tais termos aqueles que iniciam, dão sequência ou encerram a ação fiscal, aí incluídas eventuais circularizações, pesquisas ou obtenção de dados, bem como o procedimento de requerer, internamente, a conversão de um MPF de Diligência em MPF de Fiscalização, se as circunstâncias e os fatos assim exigirem.

É remansosa a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em todas as suas Câmaras, a respeito de nulidades suscitadas em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal, todas improvidas:

> *Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 31/07/1999 a 31/03/2004 Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF se constitui de mero controle administrativo, visando, sobretudo, proporcionar segurança ao contribuinte,* ***não tendo o condão de tornar nulo lançamento corretamente efetuado, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional*** *e o Decreto nº 70.235/72, o que não se permite a uma Portaria. (Acórdão nº 201-80670 – Relator Maurício Taveira e Silva)*

> ***PAF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF – PRORROGAÇÃO – VALIDADE – A competência para execução de fiscalização, delegada através de Mandado de Procedimento Fiscal, não desconhece o princípio da competência vinculada do servidor administrativo e da indisponibilidade dos bens públicos. Continuação de trabalho fiscal com prorrogação feita tempestivamente, por meio eletrônico, é válida nos termos das Portarias do Ministério da Fazenda de nºs 1265/1999, 3007/2001 e 1.468/2003***. (Data da Sessão - 14/09/2007 Relator - Paulo Roberto Cortez –Acórdão nº 101-96351).

> ***Sexta Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes - Acórdão nº 106-15259 Data da Sessão 25/01/2006 Relator(a) Luiz Antonio de Paula MPF - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Comprovado nos autos a emissão regular do MPF bem como do MPF complementar e prorrogações, deve ser afastada a preliminar de nulidade calcada em alegada irregularidade ou inexistência de tais documentos. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO.***

> ***INOCORRÊNCIA. Constituindo-se o MPF em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo, eventual irregularidade formal nele detectada não enseja a nulidade do auto de infração, nem de quaisquer Termos Fiscais lavrados por agente fiscal competente para proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória nos termos da lei.***

Finalmente, a preliminar de nulidade suscita pelo fato de o Fisco - supostamente - ter se utilizado de "presunção", não se sustenta simplesmente porque não houve qualquer lançamento com base em presunção legal e, caso houvesse, a própria lei daria aval ao procedimento fiscal. Mais ainda, o que emana da peça recursal nem pode ser chamado de "presunção", mas, sim, de reclamo pelo fato de o Fisco ter adotado (nas palavras da recorrente – RV – fls. 6923) "*mera amostragem*". Ora, a simples leitura dos autos, com todos os seus termos, documentos, relatórios, circularizações, consultas, intimações, constatações, enfim, toda uma gama probatória robusta e um trabalho investigativo profundo e ao mesmo tempo parcimonioso e sem qualquer desvio da responsável pela ação fiscal, destrói o argumento da defesa de que se estaria diante de "mera amostragem".

Ao contrário!

O trabalho merece louvor pela sua acuidade a plena observância a todas as regras de auditoria e fiscalização com intimações claras e abertura às informações e contraposições da fiscalizada, sem nenhum cerceamento de defesa, ainda em fase investigativa e antes mesmo da instauração do litígio aqui apreciado.

Ademais, só como complemento, não deveria a recorrente olvidar que "amostragem", ainda que este fosse o caso – **e não é!** - , não inquina procedimento, posto ser um dos meios mais clássicos de se realizar uma auditoria.

Pelo exposto, rejeito as três preliminares de nulidade levantadas pela recorrente.

MÉRITO

DA SUBVENÇÃO

Passo ao mérito, iniciando pelo "***item 0005 – SUBVENÇÕES E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS OMISSÃO DE SUBVENÇÕES CORRENTES: Omissão de subvenções correntes para custeio ou operações recebidas no período***", tema que tem frequentado assiduamente as sessões das Câmaras deste Colegiado, inclusive da CSRF e, basicamente, visa solucionar conflito que se instaura entre o Fisco e os contribuintes em relação às nominadas "subvenção para investimentos" e "subvenção para custeio", a primeira, como se sabe, ao abrigo da tributação do IRPJ por força do artigo 443, do RIR/1999, e a seguinte sem o apoio deste benefício, devendo compor a base imponível desta exação (art. 392, do diploma citado).

Neste contexto, a correta dicotomia entre os dois termos e sua aplicação ao caso concreto faz-se imperativa para melhor definir a refrega.

Segundo o TVFF (fls. 6011), "*A MULTIMEX classificou incorretamente as Subvenções concedidas pelo governo de Rondônia que têm a natureza de Subvenções para o Custeio como Subvenções para Investimento e as excluiu, em parte, no Livro de Apuração do Lucro Real e na*

própria Demonstração do Resultado, na DIPJ/2010. A MULTIMEX foi favorecida, em 2009, por benefícios fiscais do Estado de Rondônia, nos termos da Lei nº 1.473/2005, que concede ao contribuinte do ICMS um crédito presumido de 85% (oitenta e cinco por cento) do valor do imposto devido pela saída interestadual de mercadoria importada do exterior ***sem exigir contrapartida/aplicação de tais valores em projetos ou investimentos para expansão de empreendimentos econômicos****. Como se vê,* ***as características do referido incentivo****, no ano de 2009, o enquadram, sem margens de erro,* ***dentro das subvenções para custeio ou operação, não se tratando de subvenção para investimento***", acusação rebatida pela recorrente que entende estar-se diante de subvenção para investimento, logo, ao abrigo da tributação.

Para melhor entendimento, importa ver a legislação de Rondônia que institui o benefício (Lei nº 1.473, de 2005):

> *Art. 1º. Fica concedido ao contribuinte do ICMS enquadrado no artigo 2º um crédito presumido de 85% (oitenta e cinco por cento) do valor do imposto devido pela saída interestadual de mercadoria importada do exterior. (redação original vigente até 11/01/2011).*
>
> *Art. 2º. A fruição do benefício de que trata esta Lei condiciona-se ao cumprimento das exigências indicadas no artigo 3º e a que o contribuinte:*
>
> *I – realize exclusivamente operações abrangidas por esta Lei, permitidas as saídas internas, não abrangidas pelo benefício e desde que acompanhadas de prévio recolhimento do imposto devido;*
>
> *II – entregue quinzenalmente à Coordenadoria da Receita Estadual arquivo magnético com seus registros fiscais;*
>
> *III – não realize operações com combustíveis líquidos ou gasosos derivados ou não de petróleo; e*
>
> *IV - celebre Termo de Acordo com a Coordenadoria da Receita Estadual comprometendo-se a cumprir os termos desta Lei.*
>
> *Parágrafo único. A opção pelo benefício indicado nesta Lei implica a vedação de aproveitamento de outros créditos relativos à entrada de mercadorias, bens ou serviços, inclusive os concedidos por Lei de Incentivo Fiscal.*
>
> *Art. 3º A celebração do Termo de Acordo indicado no inciso IV do artigo 2º dependerá de pedido do contribuinte, a ser formulado junto à Coordenadoria da Receita Estadual, e da apresentação de garantia, sob a forma de hipoteca, seguro-fiança, carta-fiança bancária ou depósito caução, no valor de 2.000 (duas mil) UPF/RO. (NR dada pela Lei 2103, de 07.07.09 – efeitos a partir de 08.07.09)*

Com suporte nesta legislação, a recorrente foi beneficiada com uma receita advinda de subvenção concedida por Rondônia e consubstanciada por um "crédito presumido" equivalente a 85% do ICMS devido nas saídas interestaduais de mercadorias importadas do

exterior, sendo simples o mecanismo de apuração e aproveitamento do incentivo, como se vê abaixo:

a beneficiária (Multimex), embora destaque o ICMS de forma integral nas notas fiscais de saídas interestaduais (vendas ou remessas) de mercadorias por ela importadas, deixa de recolher 85% de seu valor em razão do crédito presumido concedido.

Dizendo diferentemente, como só recolhe 15% do ICMS devido, a diferença (85%) se traduz, sem nenhuma dúvida, em receita, pois receita é, restando ver se seria tributável (subvenção para custeio) ou ficaria longe do campo da tributação (subvenção para investimento).

Sobre a matéria, a legislação do Imposto de Renda assim dispõe em seus artigos 392 e 443, *verbis*:

> *Art. 392. **Serão** computadas na determinação do lucro operacional:*
>
> *I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);*
>
> *(...)*
>
> *Art. 443. **Não serão** computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):*
>
> *I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou*
>
> *II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.*

Posteriormente, a Lei 11.941/2009, no seu art. 15, previu tratamento específico para subvenções para investimentos, como segue:

> *Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às **subvenções para investimento**, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei n° 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:*
>
> *I - **reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência**, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da*

> *competência conferida pelo § 3° do art. 177 da Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;*
>
> *II - excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou* ***subvenções governamentais para investimentos****, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;*
>
> *III- manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;*
>
> *IV- adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3° deste artigo.*

Da leitura conjugada e contraposta de tais dispositivos é possível inferir que, enquanto as subvenções correntes para custeio devem ser computadas na determinação do lucro real, as subvenções para investimento não o serão, desde que atendidos os requisitos neles estabelecidos, já que estas "*não integram a receita porque elas não interferem diretamente com a apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, do qual a receita é parte integrante*", enquanto as primeiras "*afetam diretamente o lucro líquido, eis que os custos e despesas que elas financiam são debitados ao lucro líquido*"[4].

A partir deste cenário é que surgem as divergências entre Fisco e contribuinte, sendo imperioso distinguir se a subvenção disponibilizada pelo ente estatal ao ente privado tem caráter de custear suas atividades (por isso, tributada) ou se revestiria de perfil de investimento (assim, longe da tributação).

A respeito, não são poucas as vozes – de ambos os lados – que entendem que um dos meios (certamente não o único), seria a comprovação de que os "investimentos" se refletissem em aumento do ativo fixo (no linguajar contábil mais apropriado, ativo imobilizado), o que implicaria, por exemplo, na ação do subvencionado em aplicar e investir na construção de galpões industriais.

Outros já entendem que o incremento de vendas ou do lucro por determinado período de tempo, presumivelmente frutos dos "investimentos" realizados, serviriam para confirmar a correta aplicação do dinheiro público recebido e, assim, seriam subvenções para investimentos.

Há outras teorias, por exemplo, a maior oferta de empregos, acréscimo na arrecadação de tributos, ou, mesmo, a presença de literal informação no texto legal definindo estar-se diante de "subvenção para custeio" ou para "investimento".

Data vênia, não penso que somente estes parâmetros, *per si* ou em comunhão, sejam suficientes para tal definição.

[4] Ricardo Mariz de Oliveira - 10º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, 2001, - p. 45:

Muito mais importante, penso, é o *animus* do subvencionador em conceder o benefício e a correta (e comprovada) aplicação dos recursos pelo subvencionado, de modo a atingir os fins propostos e projetados a partir da obtenção do subsídio.

Dizendo de modo mais claro, a mera construção de um galpão com 2 ou 3 mil metros quadrados, por si só, sem que haja qualquer incremento patrimonial, de faturamento, de oferta de mão de obra, podendo se chegar a casos em que tal imóvel esteja até subutilizado, só isso seria suficiente para comprovar ser a subvenção para "investimento"? Simplesmente porque o "ativo fixo (imobilizado)" aumentou?

Não me parece sensata tal conclusão, até porque a própria evolução da economia nas últimas décadas mostra ser possível, nos dias de hoje, ampliar, implantar, implementar, incrementar fatores de crescimento e investimento sem grandes aportes de imobilizado, como por exemplo, investindo em tecnologia, em treinamento de pessoal, em maciça publicidade, em logística, pela melhor exploração de pontos de vendas, pela racionalização da produção, etc., de modo que, no pensar desta Relatoria, não é o simples incremento do "ativo imobilizado" que mostra a linha divisória entre "subvenção para investimento" e "subvenção para custeio".

Com a economia globalizada e altamente tecnológica de hoje muitas vezes a inversão em um sistema operacional, em um software, em um ponto de venda, em uma marca conhecida pelo mercado ou mesmo a obtenção do direito (intangível) de explorar um determinado segmento pode ter muitíssimo mais retorno e significar um investimento muito mais rentável que a construção de um prédio de 5 mil metros quadrados.

Em suma, só "aumento de ativo fixo", na minha visão, não significa que a subvenção seja de investimento. É preciso muito mais que isso.

No caso concreto, entretanto, sequer há essa vertente a ser pontuada.

Explico.

A Lei nº 1.473, de 2005, de Rondônia, instituidora do beneplácito fiscal NÃO CRIOU NENHUMA CONTRAPARTIDA de investimento para fins de fruição do benefício, salvo assentando que "*Art. 2º. A fruição do benefício de que trata esta Lei condiciona-se ao cumprimento das exigências indicadas no artigo 3º*" e que o contribuinte cumprisse formalidades burocráticas e fosse impedido de realizar determinadas operações (ver incisos e parágrafo único do artigo 2º, antes reproduzido).

E quanto ao artigo 3º, sua redação é ainda mais simplista:

> *Art. 3º A celebração do Termo de Acordo indicado no inciso IV do artigo 2º dependerá de pedido do contribuinte, a ser formulado junto à Coordenadoria da Receita Estadual, e da apresentação de garantia, sob a forma de hipoteca, seguro-fiança, carta-fiança bancária ou depósito caução, no valor de 2.000 (duas mil) UPF/RO. (NR dada pela Lei 2103, de 07.07.09 – efeitos a partir de 08.07.09)*

Diga-se, inexiste qualquer exigência de uma contrapartida que possa ser **minimamente** classificada como "investimento", ao contrário, aflora um benefício com todos os contornos de subvenção para custeio (com incremento de uma receita ao giro da empresa) posto que não há sequer um único requisito primário e compulsório determinando qualquer retorno ao ente público subvencionador.

Situação mais escancaradamente exposta quando se vê que, em 2011, com a promulgação da Lei Estadual nº 2.389, de 10/01/2011, que deu nova redação ao artigo 1º da Lei original (nº 1.473/2005), o Estado concessor **passou a exigir uma contraprestação** mais clara e objetiva para fins de fluência do benefício, confirmando que ANTES não existia exigência alguma a ser superada.

Veja-se:

> *Art. 1º.* ***Fica concedido ao contribuinte*** *do ICMS enquadrando no artigo 2º um crédito presumido de até 85% (oitenta e cinco por cento) do valor do imposto devido pela saída interestadual de mercadoria importada do exterior,* ***que efetivamente esteja estabelecida no Estado de Rondônia e cumpra os requisitos exigíveis para a geração de emprego e renda à população****. (****NR dada pela Lei nº 2389, de 10.01.11- efeitos a partir de 11.01.11****).*

Ou seja, como antes desta alteração não era exigido qualquer vínculo de investimento destes valores subvencionados a título de crédito presumido, **indiscutível que a subvenção (em 2009) era de custeio, por isso, tributada**.

Em voto proferido no Ac. 9101-01.239 – 1ª Turma da Câmara Superior, o Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, muito bem resumiu o tema:

> "*Como bem assinalado no voto do i. Relator, para serem caracterizados como subvenção para investimento, os benefícios fiscais, devem ser submetidos a cuidadoso exame jurídico do ato concessivo e das respectivas disposições regulamentares.*
>
> *O fato da lei que institui o benefício revelar a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público de transferir capital para a iniciativa privada, é apenas indicativo de tratar-se de subvenção para investimento, pois sua correta qualificação, inequivocamente,* ***depende dos requisitos e exigências estipuladas para a fruição do benefício, cujas características permitem assegurar o efetivo cumprimento dos objetivos da norma concessiva.***
>
> *Assim, verificar se tal benefício pode ser considerado, para fins fiscais, como subvenção para investimento, ou para custeio, implica investigar a natureza jurídica do benefício, com destaque para os pontos da lei concessiva que estabelecem os critérios quantitativos e qualitativos, bem como os requisitos e mecanismos que assegurem a efetiva "implantação ou expansão de empreendimentos econômicos", tal como preconizado pelo Decreto-Lei nº 1.598/77.*
>
> *(...)*
>
> *Conforme entendimento que já manifestei neste Colegiado, é condição legal para que as subvenções sejam qualificadas como de "investimento", além da manifestação do ente subvencionador dispondo que os recursos devem ser aplicados na implantação ou expansão de empreendimento,* ***que os recursos correspondentes à subvenção sejam efetivamente aplicados, conforme os critérios quantitativos e qualitativos fixados no ato concessivo****. Se a norma que institui o benefício estabelece determinadas exigências documentais, mas não fixa de modo taxativo tais critérios, os requisitos estipulados para fruição do*

> *benefício passam a representar mera formalidade, que se descumprida por parte do beneficiário, não acarreta nenhum tipo de sanção.*
>
> *In casu, o benefício concedido pelo Estado de Pernambuco* ***não obriga a destinação*** *dos valores subvencionados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Como se verifica pelo teor ato concessivo, o auxílio obtido por meio de crédito presumido do ICMS evidencia uma redução do desembolso financeiro, podendo ser utilizado pela empresa na forma que lhe for mais conveniente. Neste mesmo sentido, observa-se pela análise dos atos regulamentares, que existem algumas exigências, porém nenhuma delas fixa a destinação do valor correspondente à subvenção ou o montante equivalente, na aplicação específica do projeto apresentado para habilitação no programa.*
>
> *Assim, não vislumbro respaldo jurídico para enquadrar tal benefício como subvenção para investimento, cujos requisitos devem estar prescritos na lei concessiva e estritamente observados pelo contribuinte*".

Visão que converge para o pensamento de Edmar Oliveira Andrade Filho[5] para quem, "*não basta haver uma subvenção; é necessário que o direito à sua percepção esteja condicionado, pela lei, ao emprego do respectivo valor em algum investimento*".

Mais incisivamente (com destaque acrescido): "*Subvenção é a transferência de capital de algo que sai do Patrimônio Público e, portanto,* ***não alcança as reduções e isenções tributárias***[6]".

Em ato normativo editado em 2008, vigente à época dos fatos aqui presentes, o Conselho Federal de Contabilidade, pela Resolução CFC nº 1.143/2008, definiu que "*Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade*"; que "*A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido*", e que, "*A subvenção é algumas vezes recebida como um pacote de ajuda financeira ou fiscal e sujeita ao cumprimento de certo número de condições. Em tais casos, é necessário cuidado na identificação das condições que dão origem aos custos e às despesas que determinam os períodos durante os quais a subvenção é reconhecida*".

Antes, em 2005[7], o CFC já havia planificado ser a subvenção uma "*contribuição pecuniária, prevista em lei orçamentária, concedida por órgãos do setor público a entidades públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e o custeio destas, com ou sem contraprestação de bens ou serviços da beneficiária dos recursos*"; que, "*o reconhecimento da receita deve ser o mesmo, independente da forma com que o benefício foi concedido, em dinheiro ou como isenção e redução de passivo*"; que deve "*ser confrontado com os*

---

[5] in Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – MP Editora – 2007 - SP – pgs. 105/106

[6] ibidem - pg. 107

[7] Esta Resolução (nº 1.026, de 09 de maio de 2005) foi posteriormente revogada com a vigência das Leis que levaram a contabilidade brasileira ao perfilamento com as normas e padrões internacionais, mas seus conceitos revelam-se poderosos para entendimento do tema subvenção.

custos e as despesas correspondentes", e que "*Os registros contábeis dos incentivos fiscais, subvenções, contribuições, auxílios, perdão de empréstimo subsidiado e doações devem ser efetuados em contas específicas de receita e constar dos demonstrativos do resultado das entidades beneficiadas*".

Bulhões Pedreira, depois de escrever que o conceito de subvenção para investimento pode incluir as isenções ou reduções de impostos, ressalva que esse alinhamento impõe que haja "*estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*[8]".

Ora, no caso aqui estampado o benefício concedido pelo Estado de Rondônia **não obriga** (ou ao menos não obrigava à época dos fatos geradores aqui tratados – 2009), QUALQUER DESTINAÇÃO aos valores subvencionados de redução do ICMS, **podendo dele dispor o subvencionado** DA FORMA QUE MELHOR LHE APROUVESSE, como de fato acabou por ocorrer e se verá adiante.

Neste sentir, tais valores percebidos pela MULTIMEX, em 2009, não têm qualquer caráter de "investimento" e se traduzem, sem nenhuma dúvida, como Subvenção **Corrente/para Custeio ou Operação** e são tributáveis como receita operacional nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 4.506/64 (artigo 392, do RIR/1999).

Destaque-se, ainda, que tais valores são incontroversos posto não terem sido contestados em momento algum pela recorrente que se limitou a buscar caracterizá-los como subvenção para investimentos, não se posicionando contrariamente aos montantes apurados pelo Fisco.

Pelo exposto, neste item, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

DAS DESPESAS GLOSADAS

A infração seguinte (item 0006 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS/CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA DAS SUBVENÇÕES CORRENTES) é praticamente decorrente da anterior, isto é, enquanto na irregularidade precedente o Fisco lançou de ofício valores de subvenção de custeio que a recorrente não ofereceu à tributação, considerando-os como "de investimento", neste caso trata-se de montantes originalmente oferecidos à tributação (DIPJ – Ficha 06A – linha 32 – fls. 5873/5875/5877/5879) e subsequentemente dela excluídos (pela adoção do RTT), conforme DIPJ – Ficha 07A – linha 32 (fls. 5881/5883/5885/5887), referentemente ao 1º, 2º, 3º e 4º trimestres/2009.

O resultado da comparação entre as linhas 32 das Fichas 06A e 07A está a seguir demonstrado e serviu de base para consecução dos lançamentos:

1 - Período	2 - Ficha 06A - linha 32	3 - Ficha 06A - linha 32	4 - Vlr. Lançado AI
1º Trim/2009	4.214.721,46	3.421.411,98	**793.309,48**
2º Trim/2009	4.198.721,16	648.374,71	**3.550.346,45**
3º Trim/2009	3.835.895,30	265.502,97	**3.570.392,33**
4º Trim/2009	4.846.755,13	66.485,44	**4.780.269,69**

[8] Imposto sobre a renda – v. II: pessoa jurídica. Rio de Janeiro: Justec – 1979 – pag. 688.

Valores que, com pequenos ajustes, correspondem ao que consta do auto de infração (fls. 6063/6064):

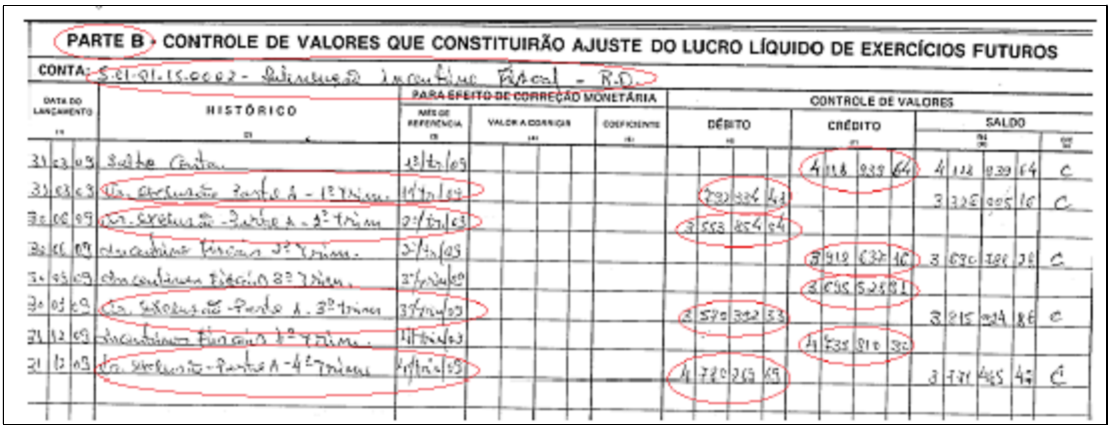
0006 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
EXCLUSÕES INDEVIDAS/CONTABILIZAÇÃO IMPRÓPRIA DAS SUBVENÇÕES CORRENTES

Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a subvenções correntes para custeio ou operação recebidas no período de apuração, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL FINAL, parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R$)	Multa (%)
31/03/2009	792.939,48	75,00
30/06/2009	3.553.854,04	75,00
30/09/2009	3.570.392,33	75,00
31/12/2009	4.780.269,69	75,00

Enquadramento Legal
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:
Art. 44, inciso IV da Lei nº 4.506/64
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 247, 248, 249, inciso II, 250, 251, 277, 278, 392, inciso I, todos do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99)

Saliente-se que os valores foram informados pela recorrente em atendimento a intimação fiscal e constam expressamente escriturados no LALUR (fls. 6017):



Postos os valores (incontroversos, pois informados pela própria autuada), conclui-se que sua exclusão, como feito pela recorrente, não procede por se tratar, da mesma forma que no item precedente, de subvenção para custeio, portanto tributável.

Tendo a recorrente excluído tal montante da tributação, via LALUR, impõe-se a sua recomposição na apuração do Lucro Real, procedimento realizado de ofício pelo Fisco mediante o lançamento ora apreciado.

Ademais, acresça-se, as "exclusões permitidas na apuração do Lucro Real" são aquelas literalmente descritas no RIR/19099, dentre elas não se enquadrando as "subvenções para custeio", em face de sua natural condição de receita tributável.

Pelo exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário em relação a este tópico.

Aprecio, a seguir, as duas infrações de "glosa de despesas" realizadas pelo Fisco, itens 0002 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS

NÃO NECESSÁRIAS: Despesas com fretes e carretos, e 0004 – DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS: Despesas financeiras indedutíveis escrituradas como descontos, iniciando por este última, em razão do seu valor mais expressivo (AI – fls. 6062/6063).

Segundo o TVFF, referidos descontos não podem ser tidos como "despesas necessárias" para a percepção da receita da atividade da pessoa jurídica (serviço de importação por conta e ordem de terceiros), posto que "*nas operações por conta e ordem de terceiros, a receita operacional auferida pela importadora* ***é a inerente aos serviços por ela prestados***" (fls. 6032). Mais ainda, assenta o Fisco, a fiscalizada inicialmente teria informado tratar-se de "descontos incondicionais", o que seria um despropósito, pois estes reduzem diretamente a receita bruta, não sendo possível sua alocação como despesas financeiras.

Em sua impugnação e depois no recurso voluntário a recorrente destaca que, incondicional ou condicional, o desconto reduz o lucro, de modo que o resultado final seria o mesmo, ou seja, estar-se-ia diante de mero erro contábil de classificação sem reflexo tributário.

Mais ainda, segundo a recorrente, os descontos representariam repasses parciais dos benefícios por ela obtidos junto aos Estados do Espírito Santo e Rondônia, ou seja, a subvenção já tratada neste voto.

Para o Fisco, porém, este procedimento não teria suporte legal porque "*auferir benefícios fiscais e incentivos financeiros* ***NÃO*** *são o objeto social da MULTIMEX e* ***NÃO*** *são receita da prestação de serviço de importação por conta e ordem de terceiros. Portanto, a despesa com os repasses ("descontos") não são necessárias à atividade operacional e a consequente percepção da receita (no caso discutido, receita de prestação de serviço na importação por conta e ordem de terceiros)*". (TVFF - fls. 6037).

Ainda mais, "*nos contratos de prestação de serviço de importação por conta e ordem de terceiros, a atividade operacional é a prestação do serviço. Nesse sentido, a despesa admitida como dedução pela legislação é aquela necessária à percepção da receita do serviço.* ***Admitir "descontos" (despesas) reiterados e muito superiores à própria receita de serviço auferida, vinculados à receita dos benefícios estaduais é dizer que a MULTIMEX tinha como objetivo social auferir benefício fiscal do Estado****. No entanto, por absurdo que ainda assim o fosse, pela legislação já citada não se impõe como requisito à concessão dos benefícios o repasse a terceiros. Pelo contrário, a concessão dos benefícios pelas Leis nº 2.508/70 (ES) e 1.473/2005 (RO) são personalíssimos, porquanto são para que a beneficiária se desenvolva e se mantenha operando no Estado concessor do benefício e não para o repasse desses valores em favor de outras empresas*".

E continua incisivamente a Autoridade Fiscal: "*se a MULTIMEX, às custas dos benefícios fiscais a ela concedidos em caráter pessoal, resolveu repassá-los aos seus clientes sob a denominação de "descontos" o fez por liberalidade e, por esta razão, tais repasses não podem ser deduzidos do lucro operacional da empresa*".

Reproduz parcialmente alguns contratos firmados entre a recorrente e seus clientes e assenta que "*em nenhum deles há qualquer cláusula referente a descontos incondicionais sobre os custos e as despesas das operações contratadas. Também não há a previsão de divisão dos benefícios fiscais obtidos pela MULTIMEX. Pelo contrário, a exemplo da cláusula 3.1 (DA REMUNERAÇÃO) do contrato com a SIGRAMAR, alguns estabelecem que a MULTIMEX se aproveitará integralmente dos benefícios e estímulo financeiros do FUNDAP*", concluindo a Fiscalização que, "*ante o descortinado, verifica-se que os "descontos" concedidos sobre o pagamento de duplicatas vinculadas às Notas Fiscais de remessa de mercadorias por conta e ordem de terceiros se tratam de repasses de benefícios fiscais e incentivos financeiros por liberalidade e gracejo da empresa fiscalizada. Ora, como é possível conceder "desconto" se inexiste a respectiva*

receita que o suporte. O repasse parcial dos benefícios financeiros aos clientes não se enquadram como despesa operacional (financeira) passível de dedução, por não ser ***necessária*** *à percepção da receita*". (TVFF – fls. 6038/6039).

E finaliza relatando que tais descontos são indedutíveis e objeto de glosa "*por não representarem despesas operacionais necessárias*", e que os valores são os constantes das "*contas contábeis 4.02.03.01.0020 e 4.02.03.01.0021, que têm como contrapartida operações por conta e ordem de terceiros*". (TVFF – fls. 6039).

A recorrente, de sua parte, desde a ação fiscal (ver resposta à Intimação Fiscal nº 2-0414-0 – fls. 1389) defende que o desconto em pauta é necessário ao desenvolvimento de sua atividade e que, "*sem ele, não existe o fechamento do negócio*".

Em suma, sustenta a recorrente, o desconto é parte integrante de sua atividade e é representado, basicamente, pela diferença entre o ICMS que seria devido e o efetivamente recolhido (fruto do incentivo fiscal – subvenção).

Para demonstrar sua linha de pensamento, junta demonstrativos.

Pois bem, independentemente do nome que se dê (desconto incondicional ou condicional) ou sua origem (efetiva saída financeira do patrimônio da recorrente ou repasse parcial do benefício fiscal recebido do Espírito Santo ou de Rondônia), fato é que tais "descontos" são, inquestionavelmente, "**despesas**", tomado o termo nas suas acepções técnica, teórica, acadêmica ou normativa, sendo, sempre, "*decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais (distribuição de resultado ou devolução de capital aos proprietários da entidade)*[9]".

Esta definição pode ainda ser conceituada conforme a consecução dos objetivos ordinários da entidade. Neste caso, ainda segundo o Pronunciamento Técnico CPC 00, item 4.33, estas despesas seriam as que "*surgem no curso das atividades usuais da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado*".

Já a Resolução nº 1.374, de 08/12/2011, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em seu item 4.25, letra "b", define: "***despesas*** *são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais*".

Na doutrina, Hendriksen e Breda dizem que despesa é: "***o uso ou consumo de mercadorias ou serviços no processo de obter receitas. Elas são as expirações dos fatores de serviços relacionados diretamente ou indiretamente na produção e vendas de produtos das empresas***"[10].

---

[9] cf. definição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (instituído pela Resolução CFC n.° 1.055/2005), através do "Pronunciamento Técnico CPC 00 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis" (item 27).

[10] HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente.- 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Confirmando esta concepção, Kam (1986) sustenta que "***despesas são reduções no valor dos ativos ou aumento no valor das exigibilidades, devido à utilização de bens e serviços das operações principais ou centrais da entidade*"**. [11]

Já o professor Sérgio de Iudícibus, com a cátedra que lhe é peculiar afirma que a despesa "***representa a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas podendo referir-se a gastos efetuados no passado, no presente ou que serão realizados no futuro***". [12]

O mesmo Sérgio de Iudícibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, *in* "Dicionário de Termos de Contabilidade", Atlas – SP – 2ª Ed., conceituam que "*despesa, em sentido restrito, representa a utilização ou consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas. O que caracteriza a despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção ou a venda do produto (serviço) da entidade*".

Por seu turno, Edmar Oliveira Andrade Filho (op. citado – pg. 120) defende que "***numa primeira acepção, a palavra despesa é utilizada como sinônimo de gasto*** *(...). Todavia, a idéia de que uma despesa está sempre associada a um gasto cujo motivo determinante é a obtenção de um benefício é apenas parcialmente correta,* ***posto que também os dispêndios que não trazem benefício algum para a entidade também são qualificados como despesas****, como é o caso, por exemplo, da multa de trânsito (...). A multa, no caso, trouxe um malefício porque a empregadora teve de despender recursos sem contrapartida alguma e, portanto, teve de suportar uma perda de ativos sem receber algo em troca*". (destaquei)

Portanto, ao abrir mão de parte do valor do benefício que recebeu como subvenção (diferença entre o ICMS devido e o recolhido), não há nenhuma dúvida que a recorrente **suportou um decréscimo em seu patrimônio**, ou seja, uma perda, um gasto, uma despesa.

Quanto a isso, indiscutível.

O problema que se apresenta é quando tal despesa, redutora do lucro líquido da empresa, ponto de partida da apuração do Lucro Real, adentra o campo de ação da legislação tributária, especialmente a do IRPJ, que exige, além da ocorrência do dispêndio, que se atendam aos requisitos previstos no artigo 299, do RIR/1999[13], sem o que, embora "despesas", não seriam dedutíveis.

Como, conceitualmente, **despesas são a contrapartida das receitas, participando da concepção de lucro**, a Fiscalização entendeu indedutível os descontos concedidos pela recorrente a seus clientes, fruto do repasse parcial dos benefícios fiscais por elas obtidos (subvenção), ou seja, o Fisco concluiu que estas despesas não fariam parte do objeto social da pessoa jurídica e seriam mera "*liberalidade e gracejo da empresa fiscalizada*", e, ainda, "*como é possível conceder "desconto" se inexiste a respectiva receita que o suporte*", mais

[11] KAM, Vernon. Accounting theory. New York, John Wiley & Sons, 1986
[12] IUDÍCIBUS, Sergio de. Teoria da Contabilidade. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

[13] *Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos,* ***necessárias*** *à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 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 nº 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 nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).*

ainda porque "*auferir benefícios fiscais e incentivos financeiros **NÃO** são o objeto social da MULTIMEX e **NÃO** são receita da prestação de serviço de importação por conta e ordem de terceiros. Portanto, a despesa com os repasses ("descontos") não são necessárias à atividade operacional e a consequente percepção da receita (no caso discutido, receita de prestação de serviço na importação por conta e ordem de terceiros)*".

Neste eito, à primeira vista e em uma leitura rápida, com razão estaria o Fisco.

Todavia, entendo que outras variáveis permeiam a situação fática.

Conforme Cláusula Primeira do contrato social consolidado da recorrente (fls. 6169/6176), seu objeto social é a "*importação e exportação de bebidas, alimentos [...] incluídos o comércio destas mercadorias por atacado e a varejo, bem como a administração consignada destes produtos para adquirentes diversos e venda e distribuição de produtos importados e nacionais e comércio por atacado dos seguintes produtos (...)*", o que leva a entender que, para consecução destes objetivos, é exigida a conjugação de esforços que permita o atendimento aos seus clientes de forma ampla, não sendo despropositado concluir que, sendo lícitas, **todas** as variáveis comerciais que atraiam e mantenham a fidelidade de tais clientes são permitidas, dentre elas, certamente, a concessão de "descontos" que barateiem o preço final cobrado e satisfaça sua clientela, mesmo que à custa de sacrificar percentual da margem de lucratividade.

Nessa linha, se os descontos – condicionais ou incondicionais – servem de *plus* para sua mantença no mercado e conquista de clientes, nada impede sejam concedidos e constituam parte das operações normais da empresa, ou seja, são, como dito antes, **a contrapartida das receitas, participando da concepção de lucro**.

O fato de advirem originalmente de uma subvenção concedida pelo Poder Público não desnatura tal situação, mais ainda porque o Fisco tributou tais subvenções de ofício por entendê-las como "de custeio" (e que foram aqui mantidas neste voto), de tal sorte que, como discorrido alhures, após tal imposição tributária, os valores dos referidos benefícios fiscais passam a pertencer à subvencionada que deles pode dispor DA FORMA QUE MELHOR LHE APROUVER, inclusive repassando-os parcial ou mesmo integralmente a terceiros.

Para melhor compreensão, importa trazer exemplificativamente a forma de apuração destes descontos, conforme apontado pela recorrente:

a) Planilha (fls. 6660):

YARA ALIMENTOS											
#	Nº PI	EXPORTADOR	PRODUTO	Nº DI	Nº FATURA	Nº NF	SERIE	DATA	VALOR NF R$	BC NF R$	ICMS 12%	ICMS 4%
1	801/208	EXPORTACIONES RODIMAC	AZEITONAS	09/0136884-3	001-000024	5797	1	09/02/09	R$ 127.001,65	127.001,65	15.240,20	5.080,07

No detalhe:

Nº NF	SERIE	DATA	ICMS 12%	ICMS 4%
5797	1	09/02/09	15.240,20	5.080,07

Cálculo do desconto concedido:

ICMS originalmente devido 12%	– R$ 15.240,20
(-) ICMS a pagar – 4%	- R$ 5.080,07
(=) Incentivo repassado (desconto)	- R$ 10.160,13

b) Conferindo (fls. 2228), com a duplicata emitida:

MULTIMEX S.A - FILIAL RO
AVENIDA DOS IMIGRANTES,2509 - SALA D-COSTA E SILVA
Tel.: 6932238837 - Fax: 6932238837 - CEP:76.803-659

INSC. ESTADUAL: 00000001663585
INSC. MUNICIPAL: 14227189
Data Emissão : 09 / 02 / 2009

1ª V.

FATURA		DUPLICATA		VENCIMENTO	Para uso da instituição financeira
VALOR	NÚMERO	VALOR	NÚMERO		
127.001,65	5797	15.240,20	5797C3	11/03/2009	

DESCONTO INCONDICIONAL R$ 10.160,13

No detalhe:

DESCONTO INCONDICIONAL R$ 10.160,13

c) Com os dados constantes no Anexo I (resposta à Intimação Fiscal nº 2 – 0414-0, de 04/11/2013) – (fls. 2422):

06/03/2009	4.02.03.01.0020	DESCONTOS CONCEDIDOS	D	50.570,22		D	VLR DESCONTO N/DATA
06/03/2009	1.01.20.15.0001	CLIENTES - CONTA E ORDEM TERCEIROS	C		39.899,18	D	VLR REC DUPL NO 6192C4 DE YARA ALIMENTOS LTDA - PROC 161/209.
06/03/2009	1.01.20.15.0001	CLIENTES - CONTA E ORDEM TERCEIROS	C		10.671,04	D	VLR REC DUPL NO 6191B3 DE YARA ALIMENTOS LTDA - PROC 160/209.

No detalhe:

10.671,04	D	VLR REC DUPL NO 6191B3 DE YARA ALIMENTOS LTDA - PROC 160/209.

Nesse ponto, não é fora de propósito entender que estes repasses, via descontos, podem ter sido o sustentáculo que permitiu que a recorrente, localizada fora do eixo São Paulo-Rio, se mantivesse em um mercado complexo e competitivo e fossem o chamariz para a contratação de seus serviços, caso contrário, muito provavelmente, como ela própria admite em seu RV (fls. 6945), "*nenhuma empresa iria vir dos lugares mais longínquos do país para importar por uma Trading capixaba ou rondoniense*".

Status que não se altera pela alegação do Fisco de que admitir tais descontos "***é dizer que a MULTIMEX tinha como objetivo social auferir benefício fiscal do Estado***", e que, "*ainda assim o fosse, pela legislação já citada não se impõe como requisito à concessão dos benefícios o repasse a terceiros. Pelo contrário, a concessão dos benefícios pelas Leis nº 2.508/70 (ES) e 1.473/2005 (RO) são personalíssimos, porquanto são para que a beneficiária se desenvolva e se mantenha operando no Estado concessor do benefício e não para o repasse desses valores em favor de outras empresas*" (TVFF – fls. 6037), a uma porque não há este impedimento na legislação concessora do benefício e a duas porque, como alertado antes, os valores, aceitos como subvenção para custeio, integram o ativo circulante da pessoa jurídica que deles pode dispor da forma que achar mais conveniente para consecução de seus negócios.

Demais disso, a própria Fiscalização ao expressamente assentar que (TVFF – fls. 6037) "*não se pode olvidar que a fiscalizada não reconheceu como receita da atividade e ofereceu à tributação os benefícios fiscais e incentivos financeiros que suportaram tais "descontos", em grande parte os omitiu ou os excluiu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL*", está dizendo, por vias inversas, que, houvesse a recorrente reconhecido como receita da atividade e oferecido à tributação referidos beneplácitos fiscais e incentivos financeiros que suportaram os descontos, estes seriam dedutíveis.

Ora, como esta imposição tributária sobre as subvenções foi feita pelos lançamentos – **e aqui mantidos** – as despesas havidas com tais descontos passam a se vincular às referidas receitas e, por isso, atendem aos preceitos de normalidade, usualidade e necessidade. Por isso mesmo, em dizer final, "**dedutíveis**".

Acrescente-se não haver qualquer questionamento do Fisco acerca dos valores dos descontos concedidos, ou seja, não se discutiu em momento algum se os descontos aconteceram efetivamente e nos montantes contabilizados, mas, apenas sua desnecessidade. Mais ainda, destaque-se, os valores foram retirados pela Fiscalização da escrituração contábil da autuada que foi plenamente aceita e não sofreu restrição da parte da Autoridade Tributária, por isso, válida.

Por tudo o que se expôs, considerando não haver discussão sobre os valores e tendo em conta o oferecimento à tributação das subvenções, entendo que os descontos concedidos se constituem em despesa dedutível, de forma que, neste tópico, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário.

A infração seguinte analisada é a do item 0002 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS: Despesas com fretes e carretos, conforme AI (fls. 6061).

Neste caso, basicamente, a acusação fiscal é no sentido de que, pelos contratos firmados entre a recorrente e seus clientes, não seria da responsabilidade da autuada o transporte dos produtos até o destino apontado pela adquirente.

A recorrente contrapôs-se dizendo que há casos em que isso ocorre (apesar de não haver previsão contratual) e que o Fisco deve buscar a verdade material e não se fundar apenas em contrato assinado entre as partes.

De fato, os contratos assinados entre as partes não contêm obrigação para a recorrente entregar os produtos, ou seja, a cláusula seria FOB. Todavia, a exemplo do que aconteceu com os descontos, esta pode ser uma despesa que, embora não prevista contratualmente, pode surgir no mundo negocial e no dia-a-dia das empresas, ou seja, pode ser necessário, pelos mais variados fatores, que a recorrente, ainda que não obrigada contratualmente, **tenha que "entregar" o produto que vendeu, arcando com o custo do frete**.

Ora, se quadro fático efetivamente ocorreu, se não há questionamento ou dúvidas sobre os valores apontados e se a operação está suportada por documentação hábil e idônea, não vejo que apenas pelo fato de não haver expressa previsão contratual impondo tal ônus à recorrente possa levar à desconsideração do dispêndio, taxando-o de indedutível, como fez o Fisco, até porque, como discorrido em tópico anterior, a assunção de tal ônus pode ser um dos fatores que permitam à autuada manter-se no mercado.

Mais a mais, não se olvide, trata-se de custo usual e normal e plenamente vinculado à atividade da recorrente, além de suportado por documentação hábil e idônea em relação à qual a Autoridade Fiscal não opôs restrições.

Por estes motivos e pelos demais que foram elencados no item precedente, aqui aplicáveis no que couber, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos de glosa destas despesas de fretes.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA - DOS LANÇAMENTOS DE PIS/COFINS

Acerca destas duas contribuições, **foram lavrados autos de infração reflexos (fls. 6099 e 6093) tão somente em relação à infração de IRPJ nº 0001** – OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS: Omissão de receita caracterizada pela não contabilização de pagamentos referentes às quitações dos financiamentos correspondentes aos contratos nºs 82, 83 e 84, objeto dos Leilões Fundap, conforme informações públicas REITERADAS do órgão gestor do Fundap – BANDES, com valores imputados de R$ 95.554,90 (1º Trim/2009) e R$ 43.933,02 (2º trim/2009).

A recorrente, já em 1ª Instância e depois novamente em seu RV (fls. 6951), opôs-se a esta tributação afirmando que a partir da edição do Decreto nº 5.442, de 09 de maio de 2005, as alíquotas destas duas contribuições, incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa, seria zero.

A DRJ, por entender que a matéria e a imputação envolviam valores cuja infração foi declarada precluída e definitiva (matéria já vista neste voto), aplicou a preclusão também em relação ao PIS e à COFINS e deixou de analisar o pedido.

Todavia, ainda que assim seja, há um ponto que não pode ser deixado de lado: de fato, a infração tem origem em matéria não questionada, **porém isso se deu somente em relação ao IRPJ** (e CSLL), não no que tange ao PIS e à COFINS, objeto de impugnação específica nas duas fases recursais, basicamente, como assentado, alertando sobre o zeramento das alíquotas, posição trazida pelo indigitado Decreto, vigente à época dos fatos geradores e só revogado pelo Decreto nº 8.426, de 2015.

De sua parte o Fisco assim classificou a irregularidade que deu origem aos lançamentos de IRPJ e reflexos, inclusive PIS e COFINS (TVFF - fls. 6027):

> "*A quitação efetiva do passivo descrito deve ser objeto de escrituração, reconhecendo-se, como contrapartida à sua baixa, a receita decorrente do desconto obtido na liquidação da obrigação. Contudo, não é o que se verifica nos livros contábeis da fiscalizada, que manteve a integralidade das obrigações relacionadas nos Contratos 82, 83 e 84 em sua contabilidade. É dizer, a empresa manteve em sua contabilidade passivo registrado quando já o havia liquidado, deixando de oferecer à tributação,* ***como receita financeira****, o desconto obtido na liquidação das obrigações decorrentes dos financiamentos FUNDAP*". (destaque acrescido).

Pois bem, se a própria Autoridade Fiscal classifica a irregularidade, em sua origem, como "**receita financeira**" a tributação não pode ser mantida, posto que a alíquota incidente, para estes casos, é **zero** e não 1,65% e 7,6%.

Assim, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário e cancelo os lançamentos de PIS e de COFINS.

SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICADA

Insurge-se a recorrente sobre a multa de ofício lançada (75%), classificando-a de confiscatória

De plano não conheço desta argumentação por ser vedado ao julgador administrativo manifestar-se sobre matéria de cunho constitucional, competência que cabe exclusivamente ao Poder Judiciário, nos termos do art. 102, incisos I, "a" e III, "b" e § 1º, da Constituição Federal. Além disso, o tema já está consolidado no âmbito deste CARF, Súmula nº 2[14].

Não bastasse, a multa de ofício adotada a ser aplicada em lançamentos derivados de procedimentos fiscais, tem previsão legal na Lei nº 9.430/1996, corretamente adotada pela Auditora Fiscal nos autos em questão:

> ***Art. 44.*** *Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)*
>
> *II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*
>
> *a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (*Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)
>
> *b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*
>
> *§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do* ***caput*** *deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*
>
> *§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do* ***caput*** *e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*
>
> *I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a" pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*
>
> *II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b" com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*
>
> *III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c" com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

[14] Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Como visto do dispositivo transcrito, para a aplicação da multa no patamar de 75% basta a constatação, em procedimento de ofício, de infração à legislação tributária, da qual resulte falta de recolhimento do tributo ou contribuição, por parte da contribuinte. E é exatamente este o caso aqui tratado.

Pelo exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste tópico.

Com essas considerações, concluo meu voto no sentido de, **i)** NÃO CONHECER do recurso voluntário em relação às matérias de cunho constitucional, e de itens já preclusos por falta de impugnação em 1ª Instância; **ii)** REJEITAR o pedido de sobrestamento do julgamento e as preliminares suscitadas; **iii)** no mérito, **iii.i)** DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos de IRPJ e CSLL referentes a glosa de despesas com descontos concedidos e glosa de despesas de fretes e carretos; **iii.ii)** DAR PROVIMENTO INTEGRAL para cancelar os lançamentos de PIS e COFINS e, **iii.iii)** no mais, MANTER os lançamentos **não cancelados** neste acórdão.

Para melhor execução do Acórdão, demonstro abaixo os valores lançados pelo Fisco, as exonerações havidas e o crédito tributário mantido.

1438 - OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB			
Período	**Vlr. Lançado**	**Vlr. Exonerado**	**Vlr. Mantido (*)**
31/08/2009	750,00	-	750,00
30/09/2009	750,00	-	750,00
31/10/2009	750,00	-	750,00
29/11/2009	750,00	-	750,00
TOTAIS	3.000,00	0,00	**3.000,00**

(*) Valores sujeitos a juros de mora pela taxa SELIC

2917 - IRPJ			
Período	**Vlr. Lançado**	**Vlr. Exonerado**	**Vlr. Mantido (*)**
1º Trim/2009	1.216.287,00	527.636,43	688.650,57
2º Trim/2010	1.696.064,60	252.508,29	1.443.556,31
3º Trim/2010	1.424.988,63	168.260,12	1.256.728,51
4º Trim/2010	1.686.380,13	274.913,45	1.411.466,68

TOTAIS	6.023.720,36	1.223.318,29	**4.800.402,07**
(*) Valores sujeitos a multa de ofício de 75% e juros de mora pela taxa SELIC			

2973 - CSLL			
Período	**Vlr. Lançado**	**Vlr. Exonerado**	**Vlr. Mantido (*)**
1º Trim/2009	247.914,21	-	247.914,21
2º Trim/2010	521.840,27	-	521.840,27
3º Trim/2010	454.452,66	-	454.452,66
4º Trim/2010	510.132,01	-	510.132,01
TOTAIS	1.734.339,15	-	**1.734.339,15**
(*) Valores sujeitos a multa de ofício de 75% e juros de mora pela taxa SELIC			

5477 - COFINS			
Período	**Vlr. Lançado**	**Vlr. Exonerado**	**Vlr. Mantido (*)**
31/03/2009	7.262,17	7.262,17	0,00
31/05/2009	3.338,91	3.338,91	0,00
TOTAIS	10.601,08	10.601,08	**0,00**
(*) Valores sujeitos a multa de ofício de 75% e juros de mora pela taxa SELIC			

6656 - PIS			
Período	**Vlr. Lançado**	**Vlr. Exonerado**	**Vlr. Mantido (*)**
31/03/2009	1.576,66	1.576,66	0,00
31/05/2009	724,89	724,89	0,00
TOTAIS	2.301,55	2.301,55	**0,00**
(*) Valores sujeitos a multa de ofício de 75% e juros de mora pela taxa SELIC			

É como voto.

Brasília (DF), em 19 de setembro de 2017.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone