



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15586.720139/2017-63</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-001.495 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SAVIXX COMERCIO INTERNACIONAL S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2013

TRANSFERÊNCIA DO BENEFÍCIO. REEMBOLSO DE DESPESAS PAGAS. DESCONTO COMERCIAL. DEDUTIBILIDADE.

A transferência, por parte de pessoa jurídica, do benefício fiscal de estímulo à importação por Estados Portuários, em relação a operações de importação por conta e ordem dos seus clientes, constitui despesa dedutível nas bases de cálculo do IRPJ/CSLL.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer da preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Roney Sandro Freire Correa.

**RELATÓRIO**

Por economia processual e por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, transcreve-se abaixo o relatório integrante do acórdão nº 06-61.812 - 2ª Turma da DRJ/CTA, com a adição da descrição dos atos processuais praticados a partir daquela ocasião.

1. Trata o processo de impugnação apresentada em face de Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do ano-calendário de 2013 a seguir discriminado.

<b>Auto de Infração do IRPJ</b>			
Tributo	Juros de Mora (calculados até 05/2017)	Multa Proporcional (75%)	Total
R\$ 5.160.550,93	R\$ 2.277.344,44	R\$ 3.870.413,18	R\$ 11.308.308,55
Infrações		Ano-Calendário	Enquadramento Legal
1) DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS		2013	Fls. 2/39
<b>Auto de Infração do CSLL</b>			
Tributo	Juros de Mora (calculados até 05/2017)	Multa Proporcional (75%)	Total
R\$ 1.866.438,34	R\$ 823.598,72	R\$ 1.399.828,73	R\$ 4.089.865,79
Infrações		Ano-Calendário	Enquadramento Legal
1) DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS		2013	Fls. 2/39

2. Em 27/06/2017, foi apresentada a impugnação de fls. 1212/1237, pelo contribuinte, a seguir sintetizada:

PRELIMINAR DE NULIDADE a.O Auto de Infração apresenta grave vício em elemento essencial de validade, qual seja, ausência dos requisitos para constituição do crédito e iliquidez do cálculo do débito fiscal.

b.Da análise do Termo de Verificação Fiscal e do próprio descritivo do Auto de Infração, pode-se depreender que o Auto de Infração ora combatido padece de iliquidez, visto que considerou todos os valores registrados a débito nas contas nos. 631.2.150, 631.2.160, 631.2.200631.2.250, 631.2.260 e 631.2.300 para a apuração do montante do IRPJ e da CSLL a pagar, sem tomar o cuidado de excluir os valores de lançamentos a crédito.

c.Com isso, o que ocorreu na prática foi que a atuação fiscal diz que impõe IRPJ e CSL sobre descontos; mas, na prática, termina por exigir esses tributos sobre valores que não correspondem a descontos. Tal fato revela a iliquidez do auto de infração e a incompatibilidade entre a acusação fiscal e a matéria efetivamente

atuada, o que implica desconformidade com o art. 142 do Código Tributário Nacional ("CTN").

d. Não poderia o presente Auto de Infração considerar apenas os lançamentos devedores na Demonstração do Resultado; deveria, necessariamente, considerar o saldo líquido desses lançamentos ("débitos - créditos").

e. O erro teve dimensão relevante. Apenas a título de exemplo, conforme ilustrado na tabela abaixo - a qual consta do Termo de Verificação Fiscal -, para fins do lançamento os seguintes valores, que somam R\$ 20.859.888,23 (somatório da última linha), foram considerados como "despesas indedutíveis":

f. Ocorre que os valores lançados pela D. Fiscalização são bem diferentes dos efetivamente contabilizados pela Impugnante, como desconto, nas contas nos. 631.2.150, 631.2.160, 631.2.200, 631.2.250, 631.2.260 e 631.2.300 do ano de 2012, conforme demonstrado na planilha abaixo e nos "razões contábeis" anexados à presente peça (doc. n°.

03). Conforme se pode observar, a diferença é de mais de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais)!

Evidente, portanto, a manifesta falta de liquidez do lançamento ora combatido.

g. O artigo 142 do CTN rege o lançamento tributário e confere competência à D. Fiscalização para o exercício dessa importante função e, ao mesmo tempo, estabelece os parâmetros e limites necessários para que a realização da atividade do lançamento se opera nos limites da legalidade e com observância ao princípio da segurança jurídica.

h. Nesse sentido, para que um determinado lançamento possa ser considerado legítimo e certo, é fundamental, à luz das premissas fixadas acima, que a conduta praticada pelo sujeito passivo esteja inequívoca e peremptoriamente descrita na lei como apta a ensejar a aplicação dessa penalidade, bem como que o Auto de Infração contemple todos os elementos necessários para a demonstração da ocorrência de fato tributável e da liquidez do crédito.

i. Em verdade, para que um débito possa ser exigido, deve haver clara e inequívoca descrição e comprovação dos fatos no corpo do Auto de Infração e de sua precisa valoração de maneira que se possa concluir pela exata subsunção dos fatos à lei processual nos valores exigidos. E, no caso em tela, isso não ocorreu, pois se exige da Impugnante tributos supostamente incidentes sobre descontos, mas na prática, o Auto de Infração atinge valores que não correspondem a descontos.

j. Adicionalmente, a fundamentação da autuação é também no mérito pouco clara, em afronta ao art. 142 do CTN e violando o princípio da ampla defesa, do contraditório e da necessidade de motivação.

l. Tendo em vista que a manifesta iliquidez / incerteza e insubsistência do lançamento que ora se combate, é de rigor a sua anulação.

#### MÉRITO: DESPESAS DEDUTÍVEIS E DESCONTOS CONCEDIDOS

m. Conforme já discorrido acima, a Impugnante atua como "trading company", importando produtos a pedido dos seus clientes nacionais. Em algumas operações, quando atua na modalidade de "importação por conta e ordem", a Impugnante presta serviços aos seus clientes no Brasil, desembaraçando os produtos adquiridos diretamente pelos clientes do exterior.

n. Na grande maioria de suas operações, no entanto, (1) a Impugnante adquire (compra) produtos do exterior, e (2) os comercializa (vende) para os seus clientes nas modalidades permitidas pelo direito pátrio, atuando, pois, na modalidade de "importação por encomenda".

o. Quando atua na modalidade "importação por encomenda", referida no parágrafo anterior, o que a Impugnante faz nada mais é do que duas operações mercantis, sendo (1) a primeira de aquisição de mercadorias vindas do mercado externo, atendendo a todos os requisitos legais exigidos, entre eles, emissão de nota fiscal de entrada, registro no Siscomex, registro de mercadorias no estoque etc. e (2) a segunda de venda a seus clientes, também atendendo todas as exigências legais para tal transação.

p. A Impugnante, nessas operações, estabelece com seus clientes contratos de compra e venda das mercadorias importadas, os quais traduzem a vontade das partes em comprar e vender, mediante o pagamento de preço e transferência do domínio dos bens / mercadorias. E para a realização dessas transações comerciais, a Impugnante concede descontos aos seus clientes. E são precisamente esses descontos o objeto de discussão dos presentes autos.

q. A concessão de descontos não é prática isolada no mercado. Muito pelo contrário. A grande maioria, senão a totalidade das empresas comerciais, industriais e "trading companies" adota esse procedimento como estratégia de negócio, em especial tendo em vista o alto nível de competitividade do segmento em que atuam. A praxe de concessão de descontos é ainda mais presente no segmento em que atua a Impugnante.

r. Essa empresa importa produtos pelos portos de Itajaí, no Estado de Santa Catarina, e Paranaguá, no Estado do Paraná. Como esses locais de importação estão localizados longe dos grandes mercados consumidores, a Impugnante incorre em elevados custos de logística para levar os produtos importados aos seus clientes, custos esses inexistentes no caso de "trading companies" localizadas próximas aos grandes mercados consumidores. Nesse contexto, a maioria, senão a totalidade das "trading companies" concede descontos, caso contrário o preço

final cobrado na revenda das mercadorias importadas seria deveras mais elevado do que o cobrado pelas demais importadoras.

s.Ademais, esses descontos fomentam as vendas dos produtos adquiridos do mercado externo e interno, possuindo relação direta com a atividade desenvolvida, que visa não só à sua redução de custo e melhoria do fluxo de caixa como também à de seus clientes.

t.A prática de concessão de descontos aos seus clientes também visa diretamente à manutenção da fidelidade comercial e, conseqüentemente, ao incremento das vendas e do lucro da Impugnante, o qual é devidamente tributado. Se as operações fossem praticadas sem os descontos, não seria possível concorrer em patamar de igualdade com as outras empresas do mesmo segmento, em especial com aquelas localizadas perto dos grandes centro consumidores.

u.Em apertada síntese, na atividade desenvolvida, de revenda de produtos importados, traduzida em uma operação mercantil, bem como na remessa (no caso de importação por conta e ordem), é prática comum e usual por parte de "trading companies" localizadas fora dos grandes mercados consumidores a concessão de descontos comerciais.

Sem a concessão de descontos, a Impugnante não consegue competir nesse mercado.

va concessão de descontos aos clientes é acordada de forma que tanto o seu negócio quanto o do seu cliente atinjam a melhor performance comercial. Aliás, a concessão de descontos se trata de condição "sine qua non" para o desenvolvimento da atividade, não sendo sequer prática isolada das "trading companies" mas sim prática absolutamente disseminada no mercado em geral.

x.Com efeito, a própria Autuação Fiscal atesta o cumprimento dos requisitos para a dedutibilidade de despesas, ao refletir no Termo de Verificação Fiscal que as despesas decorrem de ajustes acordados com os clientes, bem como que são usuais e necessárias para a manutenção da atividade da Impugnante e da sua fonte de receitas.

z.O Termo de verificação fiscal afirma que: "as transferências parciais dos benefícios fiscais não possuem previsão legal para afetar o resultado tributável do exercício".

É importante esclarecer que a Impugnante tributou as "receitas" advindas dos benefícios fiscais para fins de IRPJ e CSLL. Não é esse o objeto das exigências dos tributos em comento.

aa.O objeto da exigência aqui discutida não é a tributação por IRPJ e CSLL da "receita" correspondente ao benefício fiscal, que já é tributada por IRPJ e CSLL pela Impugnante. O objeto do auto ora impugnado é a imposição da indedutibilidade da despesa dos descontos concedidos pela Impugnante em outra ponta, nas suas operações de venda (no caso de operações de importação por

encomenda), e nas transferências aos seus clientes (no caso de operações de importação por conta e ordem).

bb. Juridicamente não há que se confundir a receita do benefício fiscal e os descontos concedidos pela Impugnante, como fez a autuação. O desconto, ainda que tome por base valorativa o valor da operação, que é a mesma base do benefício fiscal, é instituto autônomo e independente, atinente à relação jurídica privada, firmada entre a Impugnante e os seus clientes.

cc. Ocorre que apesar de glosar a dedutibilidade dos descontos, a própria D.

Fiscalização reconhece que os descontos concedidos não se inserem num contexto de mera liberalidade e são necessários à manutenção da fonte produtora de receitas da Impugnante.

dd. As despesas são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando preenchem os requisitos do artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99"), aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 ee. Depreende-se do texto legal que despesas operacionais, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas ff. Despesas usuais ou normais devem ser interpretadas dentro do contexto da atividade desenvolvida pela contribuinte. Da leitura do § 2º do artigo supra reproduzido se infere que as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transação, operação ou atividade da empresa.

gg. Assim, analisando a situação fática da Impugnante, resta evidenciando que as despesas incorridas com a concessão de descontos são usuais, na medida em que não se pode negar, e nem se nega, que a concessão de descontos comerciais é prática mais do que difundida tanto no comércio em geral como entre as "trading companies". Tal fato consta do próprio Termo de Verificação Fiscal, em que consta que esse tipo de desconto é comum ao tipo de atividade. Isto posto, resta claro que a despesa em questão se enquadra perfeitamente no conceito de despesa normal e usual.

hh. Já as despesas necessárias são aquelas incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. A apreciação da necessidade da despesa não comporta nenhum nível de subjetividade. A despesa que se insere no contexto da atividade, do negócio da empresa, é por princípio, necessária.

ii. Uma despesa, para ser considerada necessária, deve ser inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada; ou surgir da simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha. Ou seja, a despesa deve guardar estrita conexão com a atividade da pessoa jurídica que a efetua.

jj. A despesa só pode ser considerada desnecessária, ou fruto de liberalidade, quando ela não guarda relação com o negócio da empresa, o que evidentemente

não é o caso desconto que desde os primórdios da atividade comercial é dado para fomentar as operações da trading company.

ll.Como não poderia deixar de ser, resta evidenciado no Auto de Infração que o próprio agente fiscal reconheceu a necessidade da despesa, quando afirma que os descontos concedidos tem origem em acordo particular realizado pelo contribuinte com seu cliente, frisando tratar-se de "desejo das partes", sendo, ainda, necessários para garantir a competitividade da Impugnante. Nesse sentido, vide a título ilustrativo o documento anexo (doc. nº. 04). Ora, nada pode evidenciar mais a necessidade e a obrigatoriedade de tal despesa.

mm.A Coordenação do Sistema Tributário emitiu diferentes Pareceres Normativos definindo condições aqui trazidas. Cita-se, trecho do Parecer Normativo nº 32/81.

nn.Em suma, mais uma vez, são exatamente essas as condições reconhecidamente presentes no caso em tela. Na realidade, ao que parece, a D. Fiscalização pretende dizer que despesa incorrida pela Impugnante não é passível de dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL por decorrer de acordo privado e que só seria passível de dedutibilidade se fosse decorrente de lei.

oo.A conclusão fiscal é, no entanto, infundada. O que a lei determina para a configuração da dedutibilidade das despesas é que exista um relação clara entre as despesas incorridas e a atividade da empresa; mas não que a obrigatoriedade esteja prevista em lei.

pp.Ora, como se observa nas relações negociais e comerciais das empresas, a grande maioria das obrigações contraídas entre as pessoas jurídicas são decorrentes de ajustes e contratos; decorrem, pois de práticas comerciais. Quase a totalidade dos custos e despesas não decorre de obrigação legal, mas sim de pacto privado.

qq.As empresas não são obrigadas por lei a adquirir máquinas e equipamentos de ativo não-circulante, a adquirir insumos e mercadorias para revenda, a contratar funcionários e a realizar despesas com marketing, dentre tantas outras despesas incorridas no curso das atividades das empresas.

rr.Issso tudo não é fruto de obrigação legal mas sim de pacto privado; e essa circunstância, por óbvio, não pode fazer com que tais despesas e custos sejam indedutíveis.

Interpretação nesse sentido, com a devida vênia, vai de encontro com a intenção do legislador pátrio.

ss.Todos os dispêndios referidos acima são contraídos não por obrigação legal, mas por opção da empresa sim. A empresa escolhe firmar esses pactos privados e isso, a toda evidência não os insere num contexto de mera liberalidade, mormente porque sem firmar pactos privados não se tem negócio e, conseqüentemente, não se gera receita.

tt.Veja-se, nesse ponto, o conceito de liberalidade, demonstrando a sua total inaplicabilidade ao caso concreto, visto que a concessão de descontos é necessária para a manutenção competitividade empresa no seguimento, garantindo a sua fonte de receita.

uu.Não é apenas a lei que é fonte de obrigações. Os pactos privados também o são. A concretização de obrigações contraídas em plena consonância com o sistema normativo é o que se observa no caso em tela. E isso em nada tem a ver com liberalidade vvA concessão de descontos também nada tem a ver com suposta modificação na sujeição passiva da relação tributária, como parece de forma não muito clara sustentar o Relatório Fiscal.

xx.Em momento algum a Impugnante transferiu qualquer obrigação de repasse obrigatório aos cofres públicos para os seus clientes, e nem poderia, pois a sujeição passiva tributária, essa sim, é matéria reservada à lei. Não havendo a alegada mudança na sujeição passiva tributária da Impugnante, o objeto em discussão do contrato - concessão de desconto -está dentro dos limites estabelecidos em lei, visto que é lícito, possível e determinado.

zzComo não poderia deixar de ser, não há qualquer determinação na norma que trata das despesas dedutíveis na determinação do lucro real de que somente as decorrentes de lei podem ser excluídas na apuração das receitas tributáveis.

O que se tem claramente é a necessidade de vinculação da despesa à exploração das atividades principais e acessórias, e, por consequência, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos do contribuinte e a presença desse requisito não se questiona.

Em suma, essas despesas (descontos concedidos aos clientes), são absolutamente necessárias para o desempenho regular das atividades da Impugnante. Além disso, são usuais e normais para as suas atividades. Somente poderia entrar nesse rol de despesas indedutíveis aquelas que em absolutamente nada se coadunam com as atividades do contribuinte, ou seja, gastos não vinculados à operacionalidade de seu objeto social.

Evidentemente, não é esse o caso dos autos.

Em adição, não se pode olvidar que os descontos concedidos aos clientes, objeto da autuação ora combatida, obviamente resultaram em receitas adicionais aos clientes da Impugnante; e, portanto, foram tributados pelo IRPJ e pela CSLL. Nesse contexto, a glosa da dedutibilidade desses descontos na contabilidade da Impugnante cumulada com a tributação desses descontos em desfavor dos clientes da Impugnante se traduz em indevida bitributação, que merece ser afastada.

Extremamente relevante também é lembrar o elementar no sentido de que é incontroverso que os valores correspondentes aos descontos não correspondem a renda da Impugnante, e isso não se discute nos presentes autos: os descontos não

são lucro, não há nenhuma capacidade contributiva a eles subjacente o que de per si demonstra a impossibilidade de sua tributação por IRPJ e CSLL.

A dedutibilidade, na apuração do lucro líquido, das despesas relacionadas aos descontos concedidos, nas suas mais diversas modalidades, é inclusive reconhecida pela própria Receita Federal do Brasil ("RFB") e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais("CARF"). Recentemente a Receita Federal do Brasil publicou Solução de Consulta COSIT, tratando de tema semelhante ao aqui debatido, ficando claro o reconhecimento da dedutibilidade.

Demonstrado está, portanto, o pleno cumprimento dos requisitos legais para a dedutibilidade no caso em tela.

Por fim, há que se fazer apenas um último comentário quanto ao conceito de renda, a base tributável por IRPJ e CSLL e sua afronta pela autuação em comento.

Em que pese IRPJ e CSLL tenham por base "renda" auferida, vê-se que, no caso, a D. Fiscalização buscou cobrar IRPJ e CSLL sobre valores que não se consubstanciam em renda, muito pelo contrário, são despesas necessárias para a manutenção e realização dos negócios da Impugnante.

Nesse sentido, o art. 47 da Lei n°. 4.506, de 30 de novembro de 1964 ao disciplinar as condições de dedutibilidade de despesas acima comentadas, nada mais faz que refletir norma que está implícita na própria competência constitucional para a União.

E os descontos, por qualquer ângulo que se analise, reduzem a renda, reduzem o acréscimo patrimonial.

Em virtude de todo o exposto, não há como se falar em acréscimo patrimonial. Tendo em vista que o fato gerador do IRPJ e da CSLL sempre importa em haver aumento patrimonial, e no presente caso isso não se verifica, é também por esse motivo manifestamente improcedente a exigência ora combatida.

Dessa forma, considerando todo o exposto, resta devidamente evidenciado que as despesas indevidamente glosadas pela D. Fiscalização são dedutíveis, devendo, pois ser integralmente cancelado o Auto de Infração.

#### ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFICIO

Apenas a título subsidiário, caso não sejam acolhidos os fundamentos acima, o que se admite apenas a título argumentativo, passa a Impugnante a demonstrar que jamais o valor da multa imposta poderá ser atualizado pela Taxa SELIC.

Nos termos do que estabelece o artigo 61 da Lei n. 9.430/96, resta evidente que somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias.

Com efeito, a multa, por sua natureza, não se presta para repor o capital alheio, mas sim para punir o não cumprimento da obrigação. O termo "punir" deve ser

entendido no sentido de conferir eficácia à norma primária, é dizer, a fixação de multa adverte o devedor de que a inexecução da obrigação sofrerá encargos, tornando o cumprimento a destempo mais oneroso.

Os juros, por sua vez, possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que, diferentemente da multa, incidem no tempo, exatamente para refletir o prejuízo do credor com a privação do seu capital.

Assim, não há como se admitir a incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal e não foi.

Isto é, o único pressuposto da cobrança dos juros decorre da não transferência voluntária e dentro do prazo legal do capital do contribuinte aos cofres públicos. Excetuando-se essa situação, qualquer incidência de juros revela-se abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato, qual seja, a reposição de capital.

Nesse sentido, é evidente que os juros não existem por si só e não podem ser aplicados aleatoriamente sobre qualquer evento. Decorrem, antes de tudo, de uma obrigação principal. O mesmo ocorre em relação à multa, que só será devida se existir uma obrigação anterior não quitada no prazo legal.

Os juros não podem incidir sobre a multa, já que essa penalidade não retrata obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o contribuinte.

De fato, a multa está prevista no consequente da norma secundária, cujo objetivo é atribuir eficácia ao cumprimento da obrigação estabelecida na norma primária. A se admitir a incidência de juros sobre multa (ambos previstos em norma secundária), estar-se-ia desvirtuando completamente a natureza e a própria finalidade da norma secundária (que não se volta para si mesma, mas sim para a norma primária).

Ademais, a aplicação de tal percentual, de forma ilimitada, sobre o principal e sobre a multa, acarreta verdadeira afronta ao princípio constitucional do não confisco, bem como viola o direito de propriedade, já que faz incidir juros exorbitantes sobre o imposto devido e, ainda, sobre a multa aplicada. Cita jurisprudência do CARF Assim, na remota hipótese de ser mantido o lançamento aqui combatido, não há que se admitir a incidência de juros sobre a parcela da multa de ofício.

Resta, portanto, demonstrada a total improcedência deste auto de infração, motivo pelo qual deve ele ser integralmente cancelado ILEGITIMIDADE DA MULTA APLICADA - CARÁTER CONFISCATÓRIO As multas foram capituladas com base no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata (...)"

Conforme se pode depreender da leitura do dispositivo acima transcrito, a multa de 75% é manifestamente incompatível com o caso dos autos. Primeiramente, porque a Impugnante sempre prestou todas as informações à D. Fiscalização, apresentando a documentação requisitada durante a ação fiscalizatória - que, inclusive, permitiu a materialização do lançamento em questão -, sendo nítida a sua boa-fé.

Além disso, como demonstrado ao longo da presente defesa, os descontos concedidos são dedutíveis para efeitos do IRPJ e da CSLL, razão pela qual não se justifica a imposição da multa no caso concreto.

Por conseguinte, não houve falta de pagamento dos tributos, o que afasta por completo a incidência do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Caso se admitisse, a título argumentativo, se tratar de não pagamento dos tributos, ainda assim as penalidades fixadas em 75% sobre os créditos tributários cobrados não poderiam ser infligidas à Impugnante, em virtude da sua flagrante confiscatoriedade. De se atentar para que "A vedação de confisco também se aplica às multas", tendo essa matéria inclusive sido objeto de decisão do E. Supremo Tribunal Federal:

"EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL.

TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE.

RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA. 1. Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. 2. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%. 3. A mera alusão à mora, pontual e isoladamente considerada, é insuficiente para estabelecer a relação de calibração e ponderação necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição.

É ônus da parte interessada apontar peculiaridades e idiosincrasias do quadro que permitiriam sustentar a proporcionalidade da pena almejada. Agravo regimental ao qual se nega provimento" (grifos nossos).

(RE 523.471 AgR / MG - Minas Gerais. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário.

Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento em 06 de abril de 2010. Órgão Julgador:

Segunda Turma).

Por todas essas razões, merecem ser canceladas as multas Infligidas à Impugnante.

#### DO PEDIDO

Requer que seja o Auto de Infração anulado e, subsidiariamente, julgado totalmente improcedente, cancelando-se integralmente o crédito tributário por ele constituído.

Caso não sejam acolhidos os pedidos de anulação e de cancelamento da autuação - o que se admite a mero título argumentativo - requer a Impugnante que seja afastada a incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício e que sejam afastadas as multas cobradas, em virtude da patente confiscatoriedade das mesmas.

Por fim, protesta pela juntada de quaisquer outros documentos e informações que venham a corroborar com os fatos e argumentos descritos na presente Impugnação.

Atesta-se, ainda, a autenticidade de todos os documentos anexados à presente Manifestação, nos termos do artigo 365, IV, do Código de Processo Civil.

Ainda, a Impugnante requer que todas as intimações e publicações relativas a este processo sejam efetuadas, exclusivamente, em nome das advogadas Daniella Zagari Gonçalves e Camila Galvão, inscritas na OAB/SP sob os n.ºs 116.343 e 140.450, respectivamente, com escritório localizado na Av. Brigadeiro Faria Lima, 3144, 8º andar, São Paulo, SP.

Em primeira instância, a impugnação apresentada pela Recorrente foi julgada improcedente em acórdão assim ementado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. DESCONTOS QUE NÃO SE CARACTERIZAM COMO COMERCIAIS. DESNECESSIDADE

Descontos incondicionais ou comerciais correspondem a parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos. Demais descontos que não se revestem dessas características ficam sujeitos à regra geral de dedutibilidade, qual seja, necessidade da despesa, que, se não confirmada, acarreta a sua glosa.

VALOR PROBANTE DA CONTABILIDADE.

A contabilidade regular, ou seja, aquela respaldada por documentos hábeis e idôneos, faz prova a favor do contribuinte. O simples registro, sem respaldo documental, não tem valor probante.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

AUSÊNCIA DE VÍCIO NA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

PROCEDIMENTOS EXECUTADOS EM CONSONÂNCIA COM OS DITAMES ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

É incabível a argüição de nulidade processual na hipótese em que os atos administrativos estejam revestidos de suas formalidades essenciais e em estrita consonância com as normas tributárias de regência.

INTIMAÇÃO. ENDEREÇO DO PROCURADOR. FALTA DE PREVISÃO.

Indefere-se o pedido de endereçamento de intimações em nome dos procuradores, em razão de inexistência de previsão legal de intimação em endereço diverso do domicílio tributário do sujeito passivo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. DESCABIMENTO

Não cabe ao julgador administrativo apreciar o possível efeito confiscatório de multa regularmente inserida no ordenamento jurídico, eis que o exame quanto à constitucionalidade de leis e atos normativos é de competência privativa do Poder Judiciário.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. CABIMENTO

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, nos créditos constituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é vinculada à previsão legal, não podendo ser excluída do lançamento.

É legítima a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, pois essa integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013 CSLL.

DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Irresignada a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando em síntese que:

- (i) Nulidade do Auto de Infração por carência de fundamentação e erro na determinação da matéria tributável;

- (ii) Dedutibilidade das despesas com descontos;
- (iii) Ilegalidade da incidência de SELIC sobre multa de ofício; e
- (iv) Caráter confiscatório da multa de ofício.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

### 1 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO E DELIMITAÇÃO DA LIDE

O recurso é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Conforme descrito acima, o recurso voluntário interposto pela Recorrente questiona os seguintes aspectos do presente processo:

- (i) **PRELIMINARES:**
  - a. Nulidade do Auto de Infração; e
- (ii) **MÉRITO:**
  - a. dedutibilidade das despesas;
  - b. não incidência de SELIC sobre a Multa de Ofício; e
  - c. efeito confiscatório da multa de ofício.

Como são múltiplas as alegações trazidas pela Recorrente, passa-se a analisar cada uma delas isoladamente.

### 2 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

A Recorrente alega ser nulo o auto de infração. Defende que os vícios que maculam a autuação seriam: (i) a falta de clareza do TVF; e (ii) a ausência de liquidez.

Entendo que não há que se falar em nulidade do auto de infração. Concorde-se ou não com a autuação, os fundamentos que motivaram o lançamento do crédito tributário foram compreendidos pela ora Recorrente, que pode exercer o seu direito de defesa. Quanto à alegada ausência de liquidez, em que pese o alegado erro no cálculo do tributo devido, não se pode perder de vista que a autuação se deu em razão da glosa de despesas declaradas pela própria Recorrente.

Nesse sentido, merece destaque o Termo de Intimação Fiscal nº 3 – Constatação Fiscal (fls. 463-464), por meio do qual a Recorrente foi intimada a se manifestar sobre a seguinte constatação.

2) Descontos concedidos decorrentes dos ganhos obtidos através dos benefícios fiscais no ICMS em Santa Catarina, Paraná e Espírito Santo, que foram contabilizados como despesas redutoras do lucro líquido, influenciando no IRPJ e CSLL, conforme tabela abaixo:

Conta	1º TRI	2º TRI	3º TRI	4º TRI	TOTAL ANO
DESCONTOS CONCEDIDOS PCO -- VIX	477.538,46	481.295,01	399.040,39	43.795,60	1.401.669,46
DESCONTOS CONCEDIDOS PCO -- ITJ	210.295,37	95.139,04	69.507,40	57.345,89	432.287,70
DESCONTOS CONCEDIDOS PCO --- PNG				211.237,91	211.237,91
DESC CONCEDIDOS OP PROPRIA - VIX	645.099,67	1.601.809,44	3.639.634,04	1.689.438,92	7.575.982,07
DESC CONCEDIDOS OP PROPRIA - ITJ	6.338.846,37	2.969.562,43	592.463,34	214.766,71	10.115.638,85
DESC CONCEDIDOS OP PROPRIA - PNG			3.775.200,50	6.783.024,30	10.558.224,80

O contribuinte informou que realiza importações pelos estados de SC, PR e ES e que por isto tem maior custo logístico. Em contrapartida, para atrair clientes, realiza descontos variáveis, negociados com cada cliente sobre os ganhos decorrentes dos benefícios fiscais. Considera assim que se tratam de despesas da operação.

Em sua resposta, fls. 568-569, a Recorrente nada esclareceu sobre os valores das despesas, limitando-se a defender a dedutibilidade da despesa.

### **Dos Descontos Concedidos**

Os Descontos concedidos decorrentes dos ganhos obtidos através dos benefícios fiscais no ICMS em Santa Catarina, Paraná e Espírito Santo, foram contabilizados como despesas redutoras do lucro líquido, tendo em vista que são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos termos do Regulamento do Imposto de Renda –RIR.

Por todo o exposto, em função da atividade vinculada inerente à administração pública, diante de flagrante equívoco, além da necessidade de aplicação de razoabilidade e bom senso, apresenta a intimada essas extensas considerações face ao respeito pelas autoridades constituídas mas, também, visando corrigir entendimentos e evitar possível autuação desnecessária e vultuosíssima.

Pretende, agora, com a instauração do litígio administrativo, ver reconhecida a nulidade do auto de infração por suposta ausência de liquidez. Nesse sentido, entendo que o novo acórdão de impugnação enfrentou adequadamente a questão. Não há aqui uma nulidade a ser reconhecida. Eventual erro de cálculo na apuração do crédito tributário deve ser tratada como mérito, sendo certo que, caso comprovado o erro, o crédito tributário poderá ser reduzido.

### **3 MÉRITO**

A Autuação recai sobre a dedução de despesas consideradas indedutíveis pela Autoridade Fiscal. Segundo o TVF, a Recorrente repassou aos seus clientes benefícios fiscais concedidos pelos Estados de Espírito Santo, Paraná e Santa Catarina, como estimula à importação por meio dos portos de Vitória, Paranaguá e Itajaí, respectivamente.

Em primeiro lugar, é importante destacar que a autuação não se refere ao oferecimento das receitas das subvenções governamentais à tributação nem à exclusão de tais subvenções, mas à dedução de despesas de descontos concedidos aos clientes da Recorrente. Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a analisar os descontos concedidos pela Recorrente aos seus clientes.

No curso do procedimento de fiscalização, a Autoridade Fiscal encaminhou à Recorrente o TIF nº 2 (fl. 383), por meio do qual solicitou esclarecimentos sobre as despesas financeiras contabilizadas como “Descontos Concedidos PCO” e “Descontos Concedidos OP Própria”.

Dentre os esclarecimentos apresentados, a Recorrente respondeu que (Fls. 388-390):

Fundamental salientar que em todos os casos, a totalidade do valor faturado é oferecida à tributação pela SAVIXX. Ademais, o desconto concedido pela SAVIXX representa para o cliente uma redução de custos/receita adicional e é, portanto, tributada desta forma em tal cliente.

No mesmo sentido, a Autoridade Fiscal concluiu no TVF que:

Do ponto de vista da aritmética, na apuração do resultado, é indiferente considerar os descontos como uma despesa ou uma renúncia à receita. Nota-se, que **o contribuinte, de fato, renuncia a parte de valores devidos pelos adquirentes ao fiscalizado**. Ocorre que a esta renúncia de receita o contribuinte dá o nome de desconto concedido e registra como despesa financeira. Nota-se, que este não é um desconto propriamente dito. Não há nas notas fiscais de prestação de serviço o registro do desconto. O que se vê é que o importador, aqui fiscalizado, decide, em acordo privado com o adquirente, abrir mão do recebimento de parte do valor devido pelo adquirente.

Dos excertos transcritos acima, tem-se que a Recorrente afirma ter oferecido a tributação a integralidade das receitas, não havendo qualquer discussão sobre omissão de receita nos autos do presente processo.

A Autoridade Fiscal reconhece que: (i) a Recorrente renuncia parte dos valores devidos pelos adquirentes, com base em acordo privado; (ii) aritmeticamente é irrelevante o desconto ser tratado como redução de receita ou como despesa dedutível.

Nesse ponto é importante observar que está claro que não faz parte da motivação da glosa das despesas qualquer questionamento quanto ao oferecimento da totalidade das receitas à tributação, a efetiva concessão dos descontos ou o fundamento contratual para tanto.

Se do ponto de vista aritmético é irrelevante declarar o valor integral da receita de venda com o lançamento do respectivo desconto a título de despesa ou declarar a receita efetivamente recebida após o desconto sem qualquer dedução de despesa e se está reconhecido pela própria Autoridade Fiscal que a Recorrente renunciou a receita relativa ao desconto com base em acordo privado, deve-se avaliar se a pretensa despesa preenche os requisitos legais para dedução.

Desde o procedimento de fiscalização a Recorrente afirma que a prática de concessão de descontos é necessária para o exercício de suas atividades e representam prática comum do mercado. Nesse sentido, argumenta que os descontos são concedidos para clientes que optam por realizar operações de importação pelos Portos de Vitória, Paranaguá e Itajaí e compensariam outros custos logísticos que seriam absorvidos por seus clientes. Alega que a prática de concessão de descontos é comum no mercado e que seus concorrentes também a adotam.

É importante recordar que a própria Autoridade Fiscal reconhece que os descontos decorrem de acordos privados, não havendo qualquer questionamento sobre a obrigação assumida pela Recorrente perante seus cliente, por meio de instrumento particular, para concessão do desconto.

Mesmo assim, a Recorrente instrui a sua impugnação com documentos que demonstram o desconto convencionado entre as partes. Nesse sentido, a título de exemplo, veja-se a cláusula oitava do Instrumento Particular de Fixação de Responsabilidades e outras avenças relativas ao acordo comercial fixado em 2 de janeiro de 2011 (fls. 1228 – 1233).

#### CLÁUSULA OITAVA

Será concedido pela SAVIXX à ADVANCED POLYMERS, por ocasião do faturamento a título de desconto, uma quantia a ser definida segundo o cálculo da média aritmética trimestral dos valores FOB das Mercadorias constantes das Declarações de Importação (“DI”) efetivamente processadas, nos correspondentes períodos de referência, pela SAVIXX por encomenda da ADVANCED POLYMERS, bem como estabelecida conforme os critérios descritos no Parágrafo Primeiro abaixo.

##### Parágrafo Primeiro

A quantia mencionada no *caput* desta Cláusula será mensurada sobre a somatória dos valores especificados nas alíneas “a” e “b” acrescidos do imposto de importação, e frete internacional caso não contido no “INCOTERM”, da cláusula 3ª do Contrato e aplicada de acordo com as seguintes faixas:

I. – caso a carga tributária de ICMS, incidente nas respectivas operações de importação realizadas pela SAVIXX por encomenda da ADVANCED POLYMERS, corresponda a uma alíquota de 12% (doze por cento), nos termos da legislação aplicável, a SAVIXX concederá para a ADVANCED POLYMERS as seguintes bonificações:

I.1. - para o resultado do cálculo da média aritmética dos valores FOB constantes das D.Is. efetivamente processadas pela SAVIXX por encomenda da ADVANCED POLYMERS nos 3 (três) meses imediatamente antecedentes ao correspondente período mensal de referência, cujo valor seja inferior ou igual a US\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil dólares norte americanos) por mês, a bonificação será de 3,5% (três e meio por cento), calculada conforme o disposto acima; e

I.2. - para o resultado do cálculo da média aritmética dos valores FOB constantes das D.Is. efetivamente processadas pela SAVIXX por encomenda da ADVANCED POLYMERS, nos 3 (três) meses imediatamente antecedentes ao correspondente período mensal de referência, cujo valor seja superior a US\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil dólares norte americanos) por mês, a bonificação será de 4,5% (quatro vírgula cinco por cento), calculada conforme o disposto acima.

##### Parágrafo Segundo

Desde já, fica acordado entre as partes que, de forma excepcional e apenas para os 3 (três) primeiros meses em que a ADVANCED POLYMERS realizar operações de importação sob a égide do Contrato, a SAVIXX concederá para a ADVANCED POLYMERS, nos respectivos processos de importação cuja carga tributária de ICMS corresponda a alíquota de 12% (doze por cento), nos termos da legislação aplicável, uma bonificação de 4,5% (quatro vírgula cinco por cento), calculada conforme o disposto no Parágrafo Primeiro desta Cláusula.

A Autoridade Fiscal, por sua vez, afirma que a despesa não se refere a “desconto propriamente dito”, uma vez que não estaria registrado nas notas fiscais. Há aqui uma aparente contradição, pois em vários trechos do Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade Fiscal parece reconhecer o desconto.

Tais descontos, incluídos na DIPJ do ano calendário 2012, ficha 06 A na linha 51 – outras despesas financeiras, acabam por reduzir a base tributável para o Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, tendo em vista que aparecem como contas redutoras do lucro líquido.

Faz-se necessário esclarecer a origem destes descontos. O contribuinte contabiliza receitas financeiras decorrentes de benefícios fiscais das suas operações de importação, ou seja, FUNDAP, Crédito presumido de ICMS – Itajaí/SC e Crédito presumido de ICMS – Paranaguá/PR.

(...)

De toda forma, o que se vê é que o contribuinte “repassa” através de descontos aos seus clientes, quase a totalidade das receitas decorrentes dos benefícios fiscais.

(...)

Nota-se, que o contribuinte, de fato, renuncia a parte de valores devidos pelos adquirentes ao fiscalizado.

(...)

O que se vê é que o importador, aqui fiscalizado, decide, em acordo privado com o adquirente, abrir mão do recebimento de parte do valor devido pelo adquirente.

Como se vê, a concessão do desconto está reconhecida pelo TVF. Ocorre que a Autoridade Fiscal se apoia na lógica segundo a qual o desconto precisaria constar da Nota Fiscal. É nessa mesma linha que o acórdão recorrido também destaca a omissão do desconto na Nota Fiscal pertinente à saída em que é descrito o valor da mercadoria (venda ou remessa) e, dessa forma, entende que o desconto não poderia ser tido como incondicional e, portanto, não poderia ser deduzido para fins de apuração do lucro real.

Em seu recurso, ao contestar a conclusão segundo a qual os descontos concedidos pela Recorrente não assumiriam a natureza de incondicionais, a Recorrente limita-se a dizer que os descontos não dependeriam de evento posterior para sua efetivação, fazendo referência aos documentos juntados às fls. 1222-1261.

84. A indicação dos descontos nas notas fiscais, contudo, não é requisito previsto na legislação. Além disso, no caso concreto, os descontos eram estabelecidos contratualmente e efetivados no momento da emissão da Nota Fiscal, não dependendo de evento posterior para sua efetivação.

O recurso voluntário não explora com profundidade a natureza dos descontos concedidos pela Recorrente e, analisando a documentação juntada com a impugnação, está claro que os descontos previstos nos contratos apresentados pela Recorrente estão sujeitos a um

evento incerto e futuro, qual seja, a incidência de determinada alíquota de ICMS quando da ocorrência da operação.

No entanto, a simples caracterização do desconto como condicional não é suficiente para a glosa da despesa, sendo correta a sua dedução quando preenchidos os requisitos legais.

A diferença reside no fato de que descontos incondicionais devem ser considerados como elemento de redução da receita para fins de aferição da *receita líquida*, da qual serão deduzidos os custos dos bens e serviços para obtenção do *lucro bruto*. É o que determinava o art. 280, do RIR/99, com fundamento no ainda vigente art. 12, § 1º, Decreto-Lei nº 1598/1977.

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

Por outro lado, descontos condicionais, devem ser tratados como despesas, razão pela qual se submetem aos requisitos legais, notadamente ao critério da necessidade previsto no art. 47, da Lei nº 4.506/1964, que assim dispõe:

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

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

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

Dessa forma, para que uma determinada despesa seja considerada dedutível, é imprescindível que esteja devidamente comprovada e se revele necessária às atividades da empresa e à manutenção da fonte produtora, além de serem consideradas usuais ou normais.

A Autoridade Fiscal afirma que o repasse do benefício fiscal por meio de desconto não é necessário para o exercício da atividade de importação por conta e ordem de terceiros desempenhada pela Recorrente. Veja-se:

Para realizar a importação por conta e ordem de terceiros, não é imprescindível que o contribuinte obtenha o benefício financeiro do FUNDAP ou os créditos presumidos dos programas do PR e SC e efetue seu repasse parcial aos clientes, já que nem todos os importadores brasileiros usufruem tal benefício e, no entanto, exercem normalmente suas atividades de importadores por conta e ordem;

Desta forma, os benefícios proporcionados são uma contingência, ou seja, o importador pode ou não ser beneficiário dos programas, sendo o repasse fruto desta contingência, isto é, o contribuinte concede o repasse porque assim o

deseja (leia-se desejo das partes), e não porque ele seja inerente, operacional e próprio ao serviço de importação por conta e ordem;

Ademais, a concessão do benefício FUNDAP pelo Estado do ES, estabelecida pela Lei nº 2.508/70, é personalíssima, ou seja, é para que a empresa beneficiária se desenvolva e se mantenha operando no Estado concesso do benefício e não para o repasse desses valores em favor de outra empresa, conforme demonstrado na tabela antes apresentada.

Antes de proceder com a análise do critério da necessidade da despesa, faz-se necessário um novo destaque para o TVF. A Autoridade Fiscal descreve a atividade exercida pela Recorrente como importação por conta e ordem e para a compreensão dos fatos é importante ter em mente a definição desse tipo de operação.

De acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1861/2018:

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica.

Tem-se, portanto, que na operação de importação por conta e ordem, a pessoa jurídica importadora se apresenta como prestadora de serviço e fica responsável pelo despacho aduaneiro de mercadorias adquiridas no exterior por outra pessoa. Nesse sentido, a Recorrente alega que o repasse dos benefícios fiscais por meio de concessão de desconto representam uma condição para que os reais adquirentes das mercadorias estrangeiras contratem os seus serviços.

Analisando o desconto concedido pela Recorrente por esse aspecto, não há como negar a sua necessidade, usualidade ou normalidade. Como já mencionado linhas acima, a Recorrente defende, desde o procedimento de fiscalização que os descontos são necessários para o exercício de suas atividades, justificando eventual aumento do custo logístico na importação por Portos de Vitória, Paranaguá e Itajaí, além de ser prática comum do mercado, de modo que, caso a Recorrente não conceda os Recursos, os seus clientes poderiam contratá-los com empresas concorrentes.

A alegação da Recorrente, além de evidenciar a necessidade da despesa para manutenção da fonte produtora, também demonstra a usualidade e normalidade da despesa, uma vez que se trata de prática comum no mercado. Em que pese a dificuldade de se demonstrar a prática comum, uma breve pesquisa aos acórdãos já proferidos por este Conselho, revela uma série de julgados que tratam da mesma questão de “repasse de benefícios fiscais” concedidos por Estados Portuários, por meio de descontos concedidos por *Trading Companies* aos seus clientes.

Dentre os julgados, destacam-se: (i) acórdão nº 1402-002.743, julgado em 19/09/2017, de relatoria do Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira; (ii) acórdão nº 1402-002.301, julgado em 14/09/2016, de relatoria do Conselheiro Leonardo Luis Gonçalves Pagano; e

acórdão nº 1401-004.265, julgado em 27/03/2020, nos quais este Conselho decidiu pela dedutibilidade da despesa relativa ao repasse de benefício fiscal concedido por Estado Portuário.

Também merece destaque o acórdão nº 9101-007.168, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior em outubro do corrente ano e assim ementado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. FUNDAP.

TRANSFERÊNCIA DO BENEFÍCIO. REEMBOLSO DE DESPESAS PAGAS. DESCONTO COMERCIAL. DEDUTIBILIDADE.

A transferência, por parte de pessoa jurídica, do benefício fiscal obtido no âmbito do FUNDAP, em relação a operações de importação por conta e ordem dos seus clientes, constitui despesa dedutível nas bases de cálculo do IRPJ/CSLL.

Para compreensão das razões de decidir, passa-se a transcrever excerto do voto condutor do referido acórdão.

Neste instante, aproveito para acrescentar as demais razões para não concordar com as razões do voto vencedor do Acórdão Recorrido.

A primeira delas é o fato de no voto condutor, o desenvolvimento do arrazoado leva em consideração uma comparação entre o “repasso” e o valor das notas fiscais. Tal comparação não parece razoável porque se tratar de um pagamento acordado entre a “Empresa Fundapeana” e o cliente adquirente de produto/mercadoria por conta e ordem, em razão da evidente redução no valor a ser pago de ICMS, caso a importação fosse realizada na forma apresentada acima.

O nome atribuído a esse pagamento seja “reembolso”, “desconto”, “repasso” ou “devolução” não altera a sua natureza jurídica, que é a redução do “custo” de aquisição da mercadoria/produto. Não se trata de remuneração pelo serviço. O ICMS jamais comporia a prestação de serviços em uma importação por conta e ordem. Portanto, por óbvio, o “repasso” de parte ou a integralidade do seu valor não pode ser compreendido como “desconto comercial” – stricto sensu.

Toda a estrutura montada para o FUNDAP encontra suas origens na impossibilidade de concessão de benefícios fiscais, senão mediante acordo (Convênios CONFAZ) entre os Estados, na forma do inciso II, combinado com a alínea “g” do § 2º, todos do art. 155, da CRFB/88.

Desde a Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, já eram conhecidas as restrições para instituições e revogações de incentivos fiscais (latu sensu). Entretanto, no âmbito dos Estados, dada a fluidez sobre o alcance do que seriam tais incentivos, implementaram-se diversos mecanismos para atrair investimentos, estes em potencial (ou efetivo) desacordo com a exigência da celebração de Convênios.

FUNDAP é, ao meu sentir, um desses incentivos, cuja implementação documental, tal qual a emissão de notas fiscais, indicação da base imponible, alíquotas e cálculo do ICMS devido, não corresponde à realidade da transação, posto que a interposição da estrutura de um fundo público para fomento de atividade econômica, mediante ativos constituídos por títulos de créditos (créditos oriundo do financiamento do valor do ICMS devido), e depois a sua cessão onerosa por valor correspondente à 10% do valor de face serve, apenas, para resultar em um valor de ICMS efetivamente recolhido aos cofres do Estado em montante inferior às alíquotas e montantes constantes das Notas Fiscais.

E o porquê de não constar nos documentos fiscais o ICMS efetivamente recolhido?

A resposta está na natureza do ICMS. Um tributo não cumulativo e de repercussão tributária. Uma vez destacado o ICMS em documento fiscal, o Estado para o qual a mercadoria/produto é destinada (Estado do adquirente) deve admitir tal valor como um crédito (ainda que potencial) em favor do adquirente. Eis aí a guerra fiscal.

No caso da repercussão, o ICMS é um daqueles tributos no qual o contribuinte de direito é o “vendedor” – no caso, o importador, mas o contribuinte de fato é a pessoa adquirente do produto ou mercadoria, podendo este ser igualmente contribuinte ou não do referido imposto.

Não esqueçamos que no caso do ICMS, esta assertiva já se encontra há muito sedimentada, quando para se exigir qualquer indébito, há de se observar o art. 166, do CTN2 . Vejamos:

*Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por êste expressamente autorizado a recebê-la.*

No caso da razão de decidir do voto vencedor, o redator entendeu tratar-se de liberalidade. Reproduzimos novamente parte do voto.

*Fica patente (e explícito na cláusula 4.2) que o que é concedido aos (sic) cliente para quem a Recorrente realiza a importação por conta e ordem não é um desconto sobre o valor dos serviços prestados, mas um repasse do benefício auferido por meio do FUNDAP, o que resulta, ao final em uma redução da receita financeira atrelada ao referido benefício, conforme apontou a autoridade fiscal.*

Como resultado prático, parte da referida receita financeira deixa de ser tributada na apuração da Recorrente.

É o mesmo, portanto, de uma empresa que obtém receitas financeiras por meio de uma aplicação bancária, decidir repassar parte de tais receitas a um cliente, para fidelizá-lo, e, ao mesmo tempo, valer-se de tal repasse para reduzir as bases de cálculo do IRPJ/CSLL, a título de “desconto comercial” Esta conclusão, ao meu

sentir, não reflete o contexto integral do benefício fiscal. Se é um incentivo fiscal com vistas à redução da carga tributária do ICMS (cujo ônus é do adquirente), não se pode dissociar tal operação, para, ao se analisar apenas um único aspecto do FUNDAP, concluir tratar-se o tal “desconto comercial” uma mera liberalidade, a ponto de se afirmar não ser uma despesa dedutível (a teor do art. 299 do RIR/993 ). A operação, vista pelo seu todo, é meramente uma redução do preço de aquisição da mercadoria/produto, cujos ônus e bônus são do adquirente.

Não se pode perder de vista, ainda, a própria razão da existência da “Empresa Fundapeana”. Trata-se, na essência, de uma prestadora de serviços de importação/exportação. No caso, importação por conta e ordem de terceiros. Não é empresa especuladora para, com o ICMS eventualmente pago por terceiros, venha a contratar operação financeira visando lucro pela possibilidade de desconto do passivo financeiro (financiamento). Essa transação (aquisição por conta e ordem) só existe no caso em tela porque o adquirente a contrata sabendo da possibilidade de se utilizar a condição da “Empresa Fundapeana” para a obtenção de um do benefício tributário de ICMS. Com efeito, entendendo perfeitamente usual e normal da sua atividade, a contratação do “repasse”, “desconto”, “reembolso” dessa parcela (ou mesmo parte). Aqui, permito-me uma especial felicitação ao Auditor Fiscal pela sua brilhante ponderação sobre os critérios de dedutibilidade do art. 299 do RIR/99, a alcançar aquelas despesas relativas às atividades que visam cumprir a função social de uma sociedade, e que reproduzo abaixo:

*Deve ser considerado que as relações econômicas e empresariais modernas exigem que as pessoas jurídicas atuem, ainda que de forma subsidiária, em áreas cada vez mais diversificadas, de modo a cumprir suas funções sociais. Dessa maneira, fica cada vez mais desassociada da realidade econômica contemporânea entender que somente as despesas relacionadas às suas atividades-fins são diretamente dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto de renda.*

(...)Assim, alinho-me, igualmente, às conclusões encontradas nos Acórdãos 1402-002.743 e 1402-002.301. Destacando-se do primeiro:

*Os benefícios concedidos pelo Espírito Santo fazem com que a recorrida tenha competitividade o setor que atua ao repassá-los para seus clientes sendo todos registrados nos contratos de importação por conta e ordem.*

*Os descontos concedidos aos clientes da Recorrida não constituem mera liberalidade. Não é o fato de não haver determinação expressa na lei para o repasse que afasta o fato de serem necessárias: trata-se de rotina estabelecida pelo mercado em decorrência dos próprios benefícios e propósitos do FUNDAP, portanto são necessárias, usuais e normais, conforme determina o art. 299 do RIR/99.*

Nestes termos, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial.

Considerando o cenário que se impõe às *Tradings Companies* a partir de práticas comuns de mercado, não há como considerar o desconto concedido pela Recorrente em operações de importação por conta e ordem como uma mera liberalidade, uma vez que caso não o conceda, empresas concorrentes o farão.

Nesse sentido, o desconto é necessário ao exercício de suas atividades e à manutenção da fonte produtora.

O referido raciocínio é igualmente aplicável aos repasses dos benefícios concedidos pelos três Estados identificados pela Fiscalização no TVF (Espírito Santo, Paraná e Santa Catarina) como estímulo à importação por meio de seus portos.

---

#### • CONCLUSÃO

---

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, não conhecer da preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto**