



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720322/2011-73
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.405 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2023
Recorrente CARISMA COMERCIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INTIMAÇÃO. PRORROGAÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 171.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF constitui-se em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e, por isso mesmo, quaisquer irregularidades em sua emissão, alteração ou prorrogação não ensejam a nulidade do lançamento tributário, bem como não acarreta nulidade do lançamento a ciência do auto de infração após o prazo de validade do MPF.

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. ERRO DE MOTIVAÇÃO. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESSUPOSTO DE EXISTÊNCIA. MOTIVAÇÃO ADEQUADA À REALIDADE DOS FATOS E DO DIREITO. ATO-NORMA VÁLIDO.

O instituto do lançamento tributário se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, sua identidade estrutural é composta por elementos e pressupostos de existência, os quais, em conjunto, equivalem aos requisitos necessários para que o ato possa ser considerado como integrante do sistema jurídico, enquadrando-se, portanto, na espécie “ato administrativo”, inserindo-se aí os pressupostos do motivo e da motivação do ato-norma de lançamento.

Nas hipóteses em que a motivação do lançamento é adequada à realidade dos fatos e do direito o ato-norma de lançamento será válido, não havendo se cogitar, aqui, da nulidade do auto de infração, já que os motivos que ensejaram a apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas não se confundem com os motivos que implicam na apuração de omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos de origem não comprovada.

PRELIMINAR. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO.

A nulidade no processo administrativo fiscal apenas deve ser reconhecida, excepcionalmente, nas hipóteses em que restar verificada (i) a incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão, ou, ainda, (ii) a violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. FUNDAP. TRANSFERÊNCIA DO BENEFÍCIO. RENÚNCIA AO REEMBOLSO DE DESPESAS PAGAS. DESCONTO COMERCIAL. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A transferência, por parte de pessoa jurídica, do benefício fiscal obtido no âmbito do FUNDAP, mediante renúncia ao reembolso de despesas por ela pagas em relação a operações de importação por conta e ordem dos seus clientes, não constitui desconto comercial sobre os serviços por ela prestados e tal dispêndio não é dedutível nas bases de cálculo do IRPJ/CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal e dos Autos de Infração; e quanto ao mérito, por maioria de votos, por negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nobrega (relator), Flávio Machado Vilhena Dias e Helder Jorge Dos Santos Pereira Junior, que votaram por dar provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Paulo Figueiredo, para redigir o voto vencedor quanto à matéria em que o relator foi vencido. Nos termos do Art. 58, § 5º, Anexo II do RICARF, os conselheiros Sérgio Magalhães Lima, Marcelo Oliveira, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior e Maria Angélica Echer Ferreira Feijó não votaram quanto às preliminares por se tratar de questão já votada na reunião de novembro de 2022.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Magalhães Lima, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Helder Jorge dos Santos Pereira Junior e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Julgamento iniciado em novembro de 2022. Os conselheiros Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado) e Felipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado) votaram na reunião de novembro de 2022.

Relatório

Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 489/496), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 497/503), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 504/518) e de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 519/532), relativos ao ano-calendário de 2007 e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de R\$ 5.504.809,23, incluindo-se aí a cobrança dos respectivos impostos e contribuições, a incidência de juros de mora e a aplicação de multa de ofício no percentual de 75%.

Com base no Relatório do Acórdão recorrido nº 12-67.2.000 que restou elaborado pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ, o qual estarei por adotá-lo, aqui, e transcrevê-lo, a seguir, no que diz com os pontos que aqui nos interessam, a autuação fiscal tal qual relatada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 455/486 pode ser facilmente compreendida a partir dos elementos fático-jurídicos a seguir reproduzidos:

Os autos de infração indicam a apuração das seguintes infrações:

AUTO DE INFRAÇÃO REFERENTE AO IRPJ

Infração 1

OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA DE SERVIÇOS.- RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS.

SUMÁRIA DESCRIÇÃO DOS FATOS: Falta de registro da receita de vendas da filial de Rondônia no mês de novembro de 2007 e insuficiência de registro da prestação de serviços realizada pela matriz nos meses de abril a setembro e dezembro de 2007 conforme item 3.1 do Termo de Verificação Fiscal (TVF) que é parte integrante do auto de infração.

O item 3.1 do TVF esclarece que na conferência realizada entre os livros fiscais e comerciais constatou-se diferença indicando receita não contabilizada referente ao faturamento da filial de Porto Velho (RO) no mês de novembro de 2007. Nos Livros de Saídas e de Apuração do ICMS dessa filial o total de vendas no mês de novembro de 2007 foi de R\$ 905.463,39 e o livro Razão registrara R\$ 890.138,92 indicando falta de registro no Diário de uma diferença de R\$ 15.324,47.

Intimada no dia 28/03/2011 por meio da Intimação nº 03 a justificar tal diferença, admitiu não saber o que a gerou (fls. 233 a 241)

Prosseguindo no confronto entre escrituração fiscal com os lançamentos nos livros Diário e Razão de 2007 foi examinada a prestação de serviços da matriz. O Livro Registro de prestação de Serviços (Livro ISS) apresentado à fiscalização indica a existência de receitas de prestação de serviços no ano-calendário de 2007 no montante de R\$ 525.889,93 e a conta Receita de Serviços 31.01.01.0001 no Livro Razão registra o montante de R\$ 300.036,40. O quadro abaixo reproduzido mostra mensalmente as receitas registradas no Livro ISS, Razão, e a diferença:

QUADRO 03 – APURAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE SERVIÇOS NÃO CONTABILIZADAS

Per. Apur	LIVRO ISS	LIVRO RAZÃO	DIF APURADAS
JAN 2007	28.800,00	28.800,00	-
FEV 2007	11.299,89	11.299,89	-
MAR 2007	17.005,21	17.005,21	-
ABR 2007	19.355,00	-	19.355,00
MAI 2007	11.083,54	383,54	10.700,00
JUN 2007	24.239,40	50,00	24.189,40
JUL 2007	38.097,99	70,00	38.027,99
AGO 2007	46.092,30	-	46.092,30
SET 2007	36.173,10	250,00	35.923,10
OUT 2007	40.835,86	40.833,86	2,00
NOV 2007	63.414,28	63.414,28	0,08
DEZ 2007	189.493,36	137.929,70	51.563,66
TOTAL EM 2007	525.889,93	300.036,40	225.853,53

A contribuinte foi intimada a explicar tais diferenças por meio do termo de Constatação e Intimação nº 8 (fls. 441/444) e, em resposta de 01/12/2011 reconheceu a falta de escrituração das diferenças apuradas e esclareceu que “(...) em todos esses meses esse mesmo valor tenha sido reconhecido para fins de pagamento dos impostos mensais como ISSQN à Prefeitura e o PIS e a Cofins à RFB pois a pessoa que fazia os cálculos dos tributos era um ao passo que o contador que lançava no Livro Diário era outro e infelizmente não se apercebeu que em alguns meses de 2007 do fato de haver destaque de valor dos serviços na NF considerando apenas o valor das mercadorias”.

Além do alegado, em 12/12/2011 foram apresentadas planilhas com demonstrativo de cálculo dos valores da Cofins, PIS, ISS, ICMS e IPI a partir do faturamento mensal (fls. 446 a 452).

Como as apurações das receitas informadas na planilha trazida pela contribuinte totalizavam R\$ 15.245.135,05 e o total das receitas contabilizadas R\$ 15.619.617,69 o Fisco concluiu que a planilha não espelha os valores devidos de PIS e Cofins lançados nas contas de passivo.

A partir desses fatos foram consolidados os valores omitidos da escrituração comercial com a junção da omissão referente à filial de Rondônia e as diferenças apuradas na prestação de serviços da matriz conforme quadro demonstrativo a seguir:

QUADRO 06 – VALOR TRIBUTÁVEL - RECEITAS OMITIDAS EM 2007

PERÍODO DE APURAÇÃO	LIVRO SAÍDAS (RONDÔNIA)	LIVRO ISS (MATRIZ)	DIFERENÇAS APURADAS
30/04/2007	-	19.355,00	19.355,00
31/05/2007	-	10.700,00	10.700,00
30/06/2007	-	24.189,40	24.189,40
31/07/2007	-	38.027,99	38.027,99
31/08/2007	-	46.092,30	46.092,30
30/09/2007	-	35.923,10	35.923,10
30/11/2007	15.325,53	0,08	15.325,61
31/12/2007	-	51.565,66	51.565,66
TOTAL EM 2007	15.325,53	225.853,53	241.179,06

No auto de infração constaram os seguintes valores tributáveis e enquadramento legal:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/04/2007	19.355,00	75,00
31/05/2007	10.700,00	75,00
30/06/2007	24.189,40	75,00
31/07/2007	38.027,99	75,00
31/08/2007	46.092,30	75,00
30/09/2007	35.923,10	75,00
30/11/2007	15.324,47	75,00
31/12/2007	51.563,66	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2007:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99

Infração 2

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS – DESCONTOS CONCEDIDOS

SUMÁRIA DESCRIÇÃO DOS FATOS: Despesas com descontos oferecidos às clientes ELUMA S/A IND E COMERCIO e SIEMENS LTDA, doravante denominadas “ELUMA e SIEMENS” que se referem a operações de importação por conta e ordem de terceiros realizadas para essas empresas. Tais despesas não se enquadram nas condições de dedutibilidade previstas na legislação do IR, caracterizando-se como liberalidade da fiscalizada, constando maiores esclarecimentos no item 3.2 do TVF.

O item 3.2 do TVF menciona que a ficha 5 A – da DIPJ 2008, ano-calendário 2007 traz na linha 31 (Outras despesas operacionais) um montante de R\$ 11.160.241,07 e que quase 80% desse valor é representado pela conta 41.03.01.0005 DESCONTOS CONCEDIDOS, que teve lançamentos que totalizaram R\$ 8.877.478,04. Na contabilidade essa conta está classificada no grupo das despesas financeiras e apresenta lançamentos a débitos cujas contrapartidas credoras estão nas contas de clientes ELUMA S/A IND E COMERCIO (código 1102010021) e SIEMENS LTDA (código 1102010034).

Por meio do Termo de Constatação e Intimação nº 5 a empresa foi intimada a justificar e apresentar documentos comprobatórios referentes a essas despesas.

Em carta resposta apresentada no dia 05/08/2011 a fiscalizada esclareceu que:

“Dentro da dinâmica comercial da empresa, bem como pela forte concorrência do mercado, para a concretização de negócios com parceiros/clientes estratégicos, fica convencionado na tratativa um desconto comercial como forma de angariar a operação.

Esses descontos previstos em contratos permitem a dedutibilidade para fins de apuração do lucro tributável na forma da legislação em vigor”

Na resposta é feita referência ao anexo 4 Doc A e B que contém os seguintes documentos:

- Cópia de Instrumento particular para Importação de Mercadorias por conta e Ordem de Terceiros celebrado entre CARISMA e ELUMA, datado de 06/10/2005 e um aditivo nº 01, lavrado em 02/04/2007 (fls 314)
- Cópia de “contrato de Importação por Conta e Ordem”, celebrado entre Carisma e a NOKIA SIEMENS NETWORKS TELECOMUNICAÇÕES LTDA, datado de 01/04/2007 e um “Termo de Compromisso de Repasse de Benefícios e Ajuste de Créditos e Débitos”, lavrado em 002/04/2007 (fls. 328)

- Relatório de Consulta de Notas Fiscais, listando as emitidas pela CARISMA em 2007 tendo a SIEMENS como cliente (fls. 354).

Examinando a conta 2205010001 – FUNDAP PRINCIPAL classificada como empréstimo no Exigível a Longo Prazo e registrada nas folhas 277 a 279 do livro Razão (fls. 34 a 36), a autuada obteve em 2007 financiamento do BANCO DE DESENVOLVIMENTO DO ESPÍRITO SANTO - BANDES no montante de R\$ 16.072.486,20. Além disso, participou dos leilões administrativos promovidos pelo BANDES que permite a cessão dos contratos de financiamento com recursos do FUNDAP e quitou R\$ 15.075.182,54 do saldo de suas dívidas, obtendo R\$ 12.805.245,05 de ganhos financeiros com deságio pelo resgate dos seus contratos. Esse ganho foi registrado contabilmente na conta 32.01.01.0004- DESCONTOS OBTIDOS, lançada na folha 292 do Livro razão de 2007 (fls. 48).

As operações de importação contratadas com ELUMA e SIEMENS se deram na modalidade “por conta e ordem de terceiros”. A cada saída das mercadorias importadas só há lançamentos de ativo e passivo (referentes à movimentação da mercadorias de terceiros em estoque) e o registro do valor do ICMS apurado na saída, envolvendo conta do passivo (ICMS FUNDAP A RECOLHER) e a conta no ativo, na conta da CLIENTE, uma vez que há obrigação contratual desta última em arcar com as despesas, o que inclui o valor do ICMS. A única interferência em conta de resultado na CARISMA se dá com o registro da receita auferida pela prestação de serviço.

Citando como exemplo a nota fiscal 0473, emitida em 08/02/2007, no valor de R\$ 5.716.757,16 e tendo R\$ 686.010,86 de ICMS destacado (fls. 262) o serviço prestado para a ELUMA foi no valor de R\$ 174,81, conforme registrado na fl. 76 do Diário (fls. 20).

Como se trata de importação por conta e ordem de terceiros a CARISMA não reconhece a saída de R\$ 5.716.757,16 como venda e a ELUMA acrescenta ao seu estoque esse valor creditando-se do valor do ICMS que efetivamente pagou.

Posteriormente as contas fecham com o recebimento do cliente (creditando a cliente ELUMA e debitando Banco) e a CARISMA efetua o pagamento do ICMS no vencimento.

A possibilidade de ganhos financeiros com os leilões do BANDES que existem para as empresas “fundapeana” fez com que a CARISMA criasse previsões contratuais dividindo parte do seu ganho com a cliente, ainda que este ganho seja específico da empresa “fundapeana” que, conforme já mencionado, para assim ser considerada precisa obedecer a diversos requisitos legais.

No contrato firmado com a ELUMA (fls 318) consta na cláusula 4.2:

Resolvem as partes que parte dos benefícios financeiros obtidos pela contratada com as operações objeto deste contrato serão repassados para a ENCOMENDANTE através de concessão, pela CONTRATADA à ENCOMENDANTE, de um desconto de 5,1% (cinco vírgula dez por cento) calculado sobre o valor da Nota de Transferência das Mercadorias conforme item 2.2, da cláusula segunda acima, e que será abatido do valor mencionado na alínea (b) do item 4.1 supra.

No contrato firmado com a SIEMENS (fls 343), foi lavrado aditivo no qual consta:

A TRADING compromete-se a repassar à NOKIA SIEMENS parte dos benefícios que venha a ter com o FUNDAP relativo às importações de mercadorias efetuadas no âmbito do contrato que, segundo avaliação da TRADING, será representado por um crédito a favor da NOKIA SIEMENS de 5% (cinco por cento), calculado sobre o valor da Nota Fiscal de Remessa, deduzido do IPI e do ICMS da operação.

O repasse mencionado nessas cláusulas contratuais é feito indiretamente, ou seja, a CARISMA deixa de receber parte do que lhe é devido pela cliente. O valor recebido é

contabilizado a débito de uma conta BANCO e a parte não recebida é lançada em conta de despesa financeira intitulada DESCONTOS CONCEDIDOS.

No exemplo dado da NF nº 473 o desconto contabilizado foi de R\$ 291.554,62 (5,1% de R\$ 5.716.757,16).

A transferência de recursos (benefícios obtidos com o leilão dos contratos promovidos pelo BANDES) que ocorrem para as clientes ELUMA e SIEMENS via desconto financeiro, de acordo com o artigo 299 do RIR/99 não podem ser considerados despesas necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

São descontos concedidos por mera liberalidade. A remuneração da operação comercial tida com as clientes ELUMA e SIEMENS é a importação por conta e ordem de terceiros, e se dá pelo serviço prestado pela CARISMA. Caso a fiscalizada desejasse conceder desconto a suas clientes deveria fazê-lo sobre os valores de receitas de serviços e não sobre as receitas financeiras que não têm qualquer vinculação com os serviços prestados. As receitas financeiras são decorrentes de benefício fiscal atribuído à “fundapeana” e não às suas clientes. Também não se pode entender que os descontos concedidos sejam considerados despesa usual ou normal, visto que a CARISMA registrou diversas outras operações de importação para outros clientes, os quais não foram beneficiados com repasses com os leilões do BANDES.

Por se caracterizarem como despesas não necessárias glosam-se todos os descontos concedidos para as clientes ELUMA e SIEMENS no ano calendário de 2007 que somaram R\$ 8.877.478,04.

O enquadramento legal dessa infração foi:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2007:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

Infração 3

3 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

SUMÁRIA DESCRIÇÃO DOS FATOS: Despesas lançadas na contabilidade como “prejuízo na venda de ações as quais não foram comprovadas conforme item 3.4 do TVF.

O item 3.4 do TVF explicita que houve três lançamentos contábeis no montante de R\$ 568.665,52 apropriado como despesa financeira na conta intitulada 41.03.01.0017 – PREJUÍZO NA VENDA DE AÇÕES, conforme quadro a seguir.

QUADRO 19 – LANÇAMENTOS DA CONTA 41.03.01.0017- PREJUÍZO NA VENDA DE AÇÕES

Data	D/C	Valor Lançado	Histórico do Lançamento
00		0,00	(SALDO INICIAL)
30/05/2007	D	126.796,66	VR PREJUÍZO VENDA AÇÕES 43% AÇÕES P/ D DATA
20/12/2007	D	45.848,59	Prejuízo nas vendas de ações PERFILADOS RIO DOCE
31/12/2007	D	396.020,32	APLICAÇÕES
31/12/2007	C	568.665,57	ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO
		0,00	(SALDO FINAL)

No Termo de Constatação e Intimação nº 5 (fls. 282 a 287) a empresa foi intimada a apresentar os documentos comprobatórios referentes a essas despesas.

Na resposta a esta intimação a contribuinte informou (fls 289) que participou como acionista de algumas empresas e as alienou. Informou que houve prejuízo nessas alienações e que estas operações foram registradas no livro de acionistas das respectivas empresas (subscrições e alienações), que está em poder de terceiros com as cópias constantes do (ANEXO 03 Doc A), estando os recibos em Doc B.

Os documentos comprobatórios apresentados foram:

“Relatório de Controle de cauções FUNDAP e Indicações Futuras fornecido pelo BANDES (fls. 313)

Cópia da fl. do Livro Registro de Ações Nominativas da empresa YAHOO TURISMO LTDA (fls. 307)

Recibos assinados pelo sócio Thomas Cornelius A. Reichenhein atestando o recebimento de diversos pagamentos efetuados pela empresa D. DALLA PRODUTOS SIDERÚRGICOS LTDA, CNPJ 27.487.693/0001-45, que teria adquirido as ações da PERFILADOS RIO DOCE e pela YAHOO TURISMO S/A, que teria readquirido as suas próprias ações em poder da CARISMA (fls. 308 a 312).

Por meio do Termo de Intimação nº 8 (fls. 383/388), a contribuinte foi intimada a comprovar a aquisição das ações da PERFILADOS RIO DOCE e da YAHOO TURISMO S/A; a informar a forma como foi efetuada a venda dessas ações, inclusive com documentos que demonstrem o valor dessas ações no momento da venda, e comprovar o recebimento dos valores mencionados nos recibos fornecidos pela CARISMA COMERCIAL S/A, inclusive com indicação do banco, nº da conta-corrente, bem como identificar os lançamentos no Razão das contas bancárias caso tenham sido escriturados.

Em sua resposta (fls. 389) a contribuinte com relação à comprovação do recebimento proveniente das vendas somente comprovou o registro contábil do recebimento que se refere à venda das ações provenientes dos contratos nºs 83 a 88 celebrados com o BANDES, operação que gerou o prejuízo de R\$ 126.796,66.

Com relação ao prejuízo de R\$ 45.848,59 a contribuinte explicou que:

“As vendas das ações para a D. DALLA PRODUTOS SIDERÚRGICOS LTDA referentes ao contrato 095 no total de R\$ 114.621,47 resultou num prejuízo de R\$ 45.848,59; o valor de R\$ 68.772,88 foi devidamente depositado em conta corrente mas como não houve conciliação contábil na ocasião não conseguimos precisar se isso se deu pelo banco do Brasil S/A da Agência Jucutuquara conta 10080497 ou mesmo no Banco Itaú S/A da agência São Paulo SP 64.290, agência 350, que são as

contas que recebem TED's destas operações quando há. O lançamento contábil está no Livro Diário 2007 na data de 20/12/2007".

Às fls. 494/5 do Livro Diário de 2007, onde foi lançado o movimento do dia 20 de dezembro não há qualquer registro de recebimento de R\$ 68.772,88 (fls 24 a 25).

Com relação ao prejuízo de R\$ 396.020,32 lançado no dia 31/12/2007 com o histórico de "aplicações", a contribuinte informa que provém da soma de prejuízos que teriam ocorrido com a venda das ações da YAHOO TURISMO (contratos nºs 89 a 93) e da PERFILADOS (contrato nº 94), conforme abaixo:

As vendas das ações para a YAHOO TURISMO S/A referentes aos contratos 089 a 093 no total de R\$ 507.204,39 resultaram num prejuízo de R\$ 337.545,04. A diferença a ser recebida no total de R\$ 169.659,35 foi para uma conta de "clientes a receber" e só foram acertados no decurso de 2008, alguns meses na frente devido a problemas financeiros da própria Yahoo na ocasião.

As vendas das ações para D. DALLA PRODUTOS SIDERÚRGICOS LTDA, referente ao contrato 094 no total de R\$ 157.257,06 resultou num prejuízo de R\$ 62.902,86. A diferença de R\$ 94.354,20 encontra-se na mesma situação esplanada acima, em que não houve conciliação bancária mas que, de fato, o valor foi depositados em um daqueles bancos mencionados em data posterior, razão pela qual também ficou n uma conta de "clientes a receber".

Portanto, a CARISMA não conseguiu comprovar a operação que gerou o prejuízo de R\$ 396.020,32 visto que apenas apresentou recibos assinados pelo sócio e não contabilizou os lançamentos referentes aos recebimentos expressos nos recibos. Não conseguiu, também, comprovar através dos extratos bancários os recebimentos relativos às ações alienadas.

Assim, serão considerados não comprovados os prejuízos lançados em 20/12/2007 e 31/12/2007 no total de R\$ 441.868,91 (R\$ 45.848,59 + R\$ 396.020,32).

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2007:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

Infração 4

4 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS – PERDAS DIVERSAS.

SUMÁRIA DESCRIÇÃO DOS FATOS: Despesas registradas na contabilidade no dia 20/12/2007, com o histórico de prejuízo negocial por não recebimento, o qual a contribuinte não logrou comprovar devidamente conforme item 3.3 do TVF.

O Item 3.3 do TVF menciona que:

Dentre as contas que compõem o grupo das DESPESAS COM ADMINISTRAÇÃO (41.02), encontra-se a conta 41.02.01.0033 – PERDAS DIVERSAS (Fls. 49) que no ano- calendário de 2007 recebeu um único lançamento no dia 20/12/2007, tendo como histórico "prejuízo negocial por não recebimento", no valor de R\$ 260.272,13.

Intimada conforme Termo de Intimação nº 5 (fls. 282 a 287) a justificar e apresentar documentos que comprovassem esta despesa, a contribuinte explicou que:

“Trata-se de operação na modalidade importação por conta e ordem de terceiros. Conforme lançado na contabilidade do contribuinte, o cliente Banco Itaú S/A, por força de uma decisão interna, não ressarciu à CARISMA os valores referentes à diferença do IPI e do ICMS das operações em questão. Isso gerou para a empresa prejuízo por inadimplência, na medida em que o preço total da operação estava composto com esses dois tributos.

Seguem os documentos como relatório de fechamento referente a dois processos onde se constata que a somatória dos valores de ICMS e diferencial de IPI não pagos resulta no mesmo montante do prejuízo comercial lançado na contabilidade (Anexo 01 doc A). Algumas trocas de e-mails que foram recuperadas do nosso backup, onde denota-se que o Banco se recusou a fazer o pagamento integral dos valores cobrados. (Anexo 01 doc B)”.

Segundo este esclarecimento, e com base nos relatórios de fechamento apresentados (fls. 291 e 295), a perda de R\$ 260.272,13 está composta pela soma do ICMS e do IPI devidos nas notas fiscais de nºs 107 a 110, emitidas pela filial de Porto Velho, Rondônia, conforme demonstrado a seguir:

QUADRO 14 – COMPOSIÇÃO DO LANÇAMENTO “PERDAS DIVERSAS”

Nº NF	CÓD	DATA	ICMS	IPI DEVIDO	SOMA ICMS + IPI
107	6949	09/04/2007	67.446,56	17.055,50	260.272,13
108	6949	09/04/2007	44.964,37		
109	6949	13/04/2007	67.832,98	17.750,73	
110	6949	13/04/2007	45.221,99		

Conforme explicado no item 3.2 do relatório, o registro na conta do cliente se dá pelo valor correspondente ao ICMS e, neste caso, o IPI também.

Conforme página 132 do Livro Razão 2007 (fls. 33) verifica-se que todas as notas fiscais já haviam sido registradas no dia 30/04/2007 como lançamento a débito da conta clientes ITAÚ num montante de R\$ 322.035,90. Este valor inclui o IPI e o ICMS das

citadas Notas Fiscais, estando a maior porque foi lançado o valor do IPI das notas fiscais de saída, não a diferença de IPI que consta dos relatórios de fechamento. Além disso, houve falha no registro do IPI da nota fiscal 110, que deveria ser lançado como R\$ 24.182,88. A cópia da nota fiscal apresentada pelo contribuinte mostra que esse campo está ilegível, levando ao erro (fls. 298). A composição desse lançamento se dá conforme quadro a seguir:

QUADRO 16 – COMPOSIÇÃO DO LANÇAMENTO DE R\$ 322.035,90

Nº NF	código	data	ICMS	IPI DEVIDO	SOMA ICMS + IPI
107	6949	09/04/2007	67.446,56	36.067,68	322.035,90
108	6949	09/04/2007	44.964,37	24.045,12	
109	6949	13/04/2007	67.832,98	36.274,32	
110	6949	13/04/2007	45.221,99	182,88	
Totais			225.465,90	96.570,00	

Esta conta clientes ainda registrou além dos R\$ 322.035,90 acima, vendas referentes às NF nºs 111 a 134 dessa mesma filial de Rondônia no total de R\$ 592.103,85 (fls. 244 e 249) em 30/04/2007. A conta clientes BANCO ITAÚ ao final de 30/04 fica com o saldo de R\$ 914.138,33.

Dois meses depois, sem que qualquer outro lançamento tenha ocorrido nesta conta, há um registro a crédito de R\$ 914.183,33, zerando o saldo. Tal lançamento recebe o histórico de “recebimentos”, conforme registrado na fl. 293 do Livro diário de 2007 (fls. 22). Ou seja, ficou evidenciado que a totalidade dos valores foi quitada pelo cliente.

Posteriormente, houve apenas mais um lançamento nesta conta de venda a este cliente no dia 31/07/2007 e que foi integralmente recebido no dia 30/09/2007.

No dia 30/11/2007 surge o lançamento a débito da conta cliente no montante de R\$ 260.272,13, com o histórico AJUSTE DE SALDOS, conforme registrado na fl. 463 do Livro Diário (fls. 23). A contrapartida deste valor não pôde ser identificada, visto que os lançamentos nesta data envolvem diversas contas com o mesmo histórico.

Caberia à fiscalizada explicar a origem deste lançamento, visto que vinte dias depois foi zerado ao ser transferido para a conta 41.02.01.0033 PERDAS DIVERSAS. Ao responder à intimação, porém, a contribuinte explicou-a com fatos já ocorridos e contabilizados sete meses antes.

Mesmo que contrariando o registrado na contabilidade, tivesse mesmo havido inadimplência do cliente (Banco Itaú), não há por que lançar como despesa a falta de recebimento desse valor, tendo em vista que o contribuinte afirma se tratar de uma importação por conta e ordem de terceiros, inexistindo registro de receita de vendas com relação às NF 107 a 110. Haveria neste caso o descumprimento de cláusulas contratuais que não poderiam de forma alguma gerar despesas que afetaria as suas obrigações tributárias.

Tendo em vista que as alegações da contribuinte não se mostram de acordo com seus registros contábeis e que os documentos apresentados apenas demonstram a realização de operação por conta e ordem com destaque dos valores ICMS e IPI nos documentos fiscais, sem registro de receitas, efetua-se a glosa do valor de PERDAS DIVERSAS de R\$ 260.272,13.

AUTO DE INFRAÇÃO REFERENTE À CSLL

Infração 1

FALTA DE RECOLHIMENTO DE CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS OMITIDAS

Esta infração decorre dos fatos geradores que culminaram na apuração da infração 1 referente ao IRPJ.

O enquadramento legal indicado no auto de infração é:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2007:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Arts. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 37 da Lei nº 10.637/02

Infração 2

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO COMPROVADOS

Esta infração decorre dos fatos geradores que resultaram na apuração das infrações de nºs 3 e 4 referentes ao IRPJ.

O enquadramento legal indicado foi o mesmo da infração 1.

COFINS

COFINS - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO- OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS

Esta infração decorreu dos fatos geradores que resultaram na infração 1 relativa ao auto de infração de IRPJ.

O enquadramento legal indicado no auto de infração é:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/03

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95

Art. 2º, caput, da Lei nº 10.833/03.

Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04

Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06

Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06 e pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07

PIS

PIS - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO- OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS

Esta infração decorreu dos fatos geradores que resultaram na infração 1 relativa ao auto de infração de IRPJ.

O enquadramento legal indicado no auto de infração é:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2007 e 31/12/2007:

Arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7/70; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95

Art. 2º da Lei nº 10.637/02

Arts. 1º, 2º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04

A empresa *Carisma Comercial Ltda.* foi, então, devida e regularmente intimada da autuação fiscal por via postal em 20/12/2011 (fls. 534/536) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 535/570, de modo que os autos foram encaminhados à autoridade julgadora de 1ª instância para que a impugnação administrativa fosse apreciada.

E, aí, Acórdão de fls. 707/750, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ entendeu por julgá-la parcialmente procedente, uma vez que o colegiado acabou cancelando a glosa de R\$ 15.324,47 constante da infração 1 e, no final, acabou afastando da exação a base tributável no referido valor. Ao final, o Acórdão nº 12-67.2.000 restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

PEDIDO DE PERÍCIA. EXAME DA ESCRITURAÇÃO. DESNECESSIDADE.

A perícia se torna necessária quando o deslinde da procedência do feito fiscal dependa de um conhecimento especializado que escape das atribuições que um Auditor da Receita Federal deve ter no regular exercício de suas atribuições. O exame da escrita fiscal e contábil e dos documentos que a respaldem prescinde de perícia por ser uma das competências dos Auditores da Receita Federal no exercício de suas funções.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. ESCRITURAÇÃO.

As diferenças apuradas entre os valores das notas fiscais emitidas relacionadas a operações que geram receita e o escriturado na contabilidade configura omissão de receitas.

PERDAS DE CRÉDITOS VINCULADOS A DESÁGIOS OBTIDOS POR RESGATE ANTECIPADO DE CONTRATOS DE FINANCIAMENTO SOB A SISTEMÁTICA DO FUNDAP. NECESSIDADE.

Os chamados descontos concedidos por empresas integrantes do Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP) aos seus clientes, e que consistem em redução dos seus valores a receber atrelados aos deságios obtidos pelos resgates antecipados dos seus contratos de financiamento junto ao BANDES não são dedutíveis porque perdas de créditos tem regramento específico, que só abrange aquelas que ocorrem por inadimplência ou insolvência.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. PREJUÍZO NA VENDA AÇÕES. VALORES ESCRITURADOS.

Os lançamentos contábeis devem estar respaldados por documentação hábil e idônea. Cópias de recibos emitidos para os adquirentes das ações são documentos unilateralmente elaborados, devendo a contribuinte, se intimada pelo Fisco, apresentar os extratos bancários que confirmem os valores recebidos pela venda de ações.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. PERDAS DIVERSAS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

Créditos superiores a R\$ 30 000,00 só podem ser considerados perdas se estiverem vencidos a mais de um ano e desde que iniciados os procedimentos judiciais para seu recebimento.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2007

CSLL. PIS. COFINS. TRIBUTAÇÃO CORRELATA AO DO IRPJ.

Sendo uma mesma infração fato gerador que enseja a incidência de outro tributo, a mesma sorte terá o auto de infração correlato observada sua base de cálculo, período de apuração e alíquota própria.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Regularmente intimada do resultado da decisão de 1ª instância, a empresa Carisma Comercial Ltda. interpôs Recurso Voluntário por meio do qual suscita as razões do seu descontentamento.

Em Despacho de fls. fls. 797, o então Presidente do CARF o proferiu tendo por objeto a *Solicitação de desistência total ou parcial de recurso interposto* e, assim, determinou o retorno dos autos à unidade da administração tributária de origem em decorrência da adesão ao parcelamento parcial dos débitos de que tratava a Lei nº 12.996/2014 por parte da contribuinte.

Em atendimento ao Despacho, foi emitida a Carta Cobrança nº 720322/11 (fl. 799/801), sendo que, posteriormente, a contribuinte apresentou petição de fls. 806/811 em que esclareceu que o parcelamento não abarcaria os débitos do item 3.2 do TVF relativos às despesas não necessárias – descontos concedidos e, na oportunidade, requereu o retorno dos autos ao CARF.

Após a apartação dos valores contemplados pela desistência parcial apresentada pela contribuinte, os autos retornaram a este E. CARF para que o Recurso Voluntário seja

apreciado em relação à matéria controversa que corresponde às despesas não necessárias – descontos concedidos (fl. 835).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

De início, devo analisar a admissibilidade do Recurso Voluntário interposto pela empresa Carisma Comercial Ltda. para verificar se os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos encontram-se presentes.

A começar pela análise do requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de plano, que a empresa Carisma Comercial Ltda. tomou conhecimento do resultado da decisão proferida pela autoridade julgadora de 1ª instância por meio do Portal e-Cac em 19/08/2014 (fls. 758/759) e apresentou seu Recurso Voluntário de fls. 761/793 em 18/09/2014.

Considerando, pois, que o Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram formuladas no recurso, as quais, a rigor, serão tratadas em tópicos apartados.

Observe, de plano, que a recorrente Carisma Comercial Ltda sustenta as seguintes alegações:

Alegações preliminares

- (i) Da nulidade do MPF e suas prorrogações;
- (ii) Da nulidade do auto de infração por falta de motivação e por não ter sido oportunizado o direito fundamental ao contraditório e da ampla defesa; e
- (iii) Da nulidade da restrição de dedutibilidade dos descontos concedidos e do cumprimento do artigo 299 do RIR/99.

Alegações de mérito

- (i) Da não composição dos ingressos a título de subvenção para investimento nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Antes de adentrar na análise das respectivas alegações, vale registrar que a Recorrente ingressou no parcelamento especial da Lei nº 12.996/14, intitulado de “REFIS da Copa”. Às fls. 806/11, a Recorrente deixou claro que a desistência do recurso voluntário foi parcial, considerando que não incluiu no aludido parcelamento o item 3.2 do TVF, referente às “despesas não necessárias – descontos concedidos”, que corresponde ao montante de R\$ 2.207.694,54 (referente ao IRPJ – PA 2007).

Pois bem. Feito esse esclarecimento, passa-se a analisar os pontos aventados na irresignação recursal quanto às preliminares e no que diz respeito ao mérito referido item 3.2 do TVF que, a propósito, correspondente às despesas não necessárias – descontos não concedidos.

1. Das alegações de nulidade do MPF

Reconheça-se, de início, que a atividade de fiscalização é de extrema importância para o Estado brasileiro e, por isso mesmo, possui valor corretivo, punitivo e arrecadatório, de modo que, a partir das normas válidas e vigentes, exsurge para o contribuinte o dever de cumpri-las, enquanto, para o Estado, surge o dever de fiscalizar o seu cumprimento e, a partir daí, notificar o contribuinte que acaba descumprindo-as, configurando aí o caráter arrecadatório.

A partir da edição da Portaria SRF nº 1.265/1999, a expedição de uma ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF tornou-se indispensável em relação à instauração de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. O MPF é, basicamente, o documento por meio do qual autoriza a autoridade fiscal a realizar um procedimento de fiscalização e/ou diligência que pode resultar na constituição do crédito tributário e, portanto, apresenta dois principais objetivos: (i) servir de controle administrativo sobre as ações fiscais; e (ii) conceder ao contribuinte a garantia de que está sendo fiscalizado por autoridade autorizada, sem contar, que, num segundo plano, o MPF também teve por objetivo de informar o escopo da fiscalização.

A título de informação, observe-se que a Portaria SRF nº 1.256/1999 sofreu várias alterações posteriormente e, na sequência, acabou sendo revogada pela Portaria SRF nº 3.007/2001, sendo que, atualmente, o MPF acabou sendo substituído pelo Termo de Procedimento Fiscal - TDPF por força da Portaria RFB nº 1.687, de 17 de setembro de 2014.

Note-se que a importância do MPF ou do TDPF para o contribuinte é reconhecida em razão de trazer segurança jurídica no que concerne aos atos procedimentais que vão se desencadeando durante o procedimento de fiscalização. É por meio do MPF ou do TDPF que o contribuinte tem conhecimento de qual período será fiscalizado, o tributo abrangido e se o agente é competente para instaurar o correspondente procedimento e se, portanto, goza de legítima competência para tanto. Em síntese, afirma-se que o MPF ou o TDPF tem a função de delimitar as verificações a serem exercidas pelo auditor durante o procedimento de fiscalização, que não necessitam ser exercidas de imediato pelo auditor designado.

Não é de hoje que os efeitos sobre o lançamento fiscal decorrentes de irregularidades no MPF ou no TDPF têm provocado acaloradas discussões tanto por parte da jurisprudência, quanto por parte da própria doutrina. A doutrina tem sustentado que, uma vez que os lançamentos devem ser lavrados em decorrência de procedimentos inaugurados pelo MPF ou TDPF, a inobservância aos respectivos requisitos procedimentais acaba ensejando a invalidade do próprio lançamento.

Nas palavras de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López¹,

“Assim, irregularidade no MPF configura-se vício de procedimento que pode acarretar a invalidade do lançamento. Esses vícios, no entanto, são passíveis de serem sanáveis no decorrer do procedimento fiscal pela supressão da omissão ou pela repetição do ato tido por irregular. Observe-se, contudo, que a emissão do MPF depois de lavrado o auto de infração não tem o condão de eliminar o vício formal no procedimento de fiscalização, pois justamente o Mandado foi criado para assegurar transparência ao trabalho fiscal. A

¹ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

própria finalidade da existência do MPF estaria prejudicada se fosse possível sanar a irregularidade a qualquer tempo”.

Corroborando essa linha de raciocínio, Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo² sustentam que o MPF representa uma formalidade imprescindível para que a atuação fiscal seja considerada válida:

“[...] o *Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)* tem a natureza jurídica de ato administrativo, implicando “ordem específica” para a instauração, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal, dos “procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições” administrados pela SRF.

A partir da criação da figura do *MPF*, em suas várias modalidades, o agir fazendário, na esfera federal, sofreu expressiva limitação, já que este documento tornou-se juridicamente imprescindível à validade dos “procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF”.

Vai daí que procedimentos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, que sejam instaurados a descoberto do competente *MPF*, são inválidos e, nesta medida, tizam de irremediável nulidade as providências fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes.”

Ademais, como bem assinalado pela DRJ, inexistente obrigatoriedade de motivação na emissão do MPF, por falta de previsão legal, sendo um ato de início do procedimento fiscal no qual ainda não se revela o contraditório e a ampla defesa, plenamente assegurados e indispensáveis na fase litigiosa.

O parágrafo único do art. 9º da Portaria RFB nº 11.371/2007, à época em vigor, assentava que:

“Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal **cientificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.**”

Compulsando os autos, verifica-se que as prorrogações após o prazo final de 04/09/2010, bem ou mal, foram regularmente realizadas a partir de novas intimações, ainda que para outros fins, conforme autorizada pela própria regra então vigente.

Nesse contexto, destaca-se, ainda, que este Tribunal Administrativo também foi palco de debates dos mais técnicos sobre os efeitos que as supostas irregularidades do MPF ou TDPF poderiam provocar no lançamento tributário, sendo que, de uns anos para cá, a jurisprudência passou a sustentar, de forma uníssona, o entendimento de que o MPF ou TDPF consiste em mero instrumento de controle da Administração Tributária e, portanto, eventuais

² CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. Mandado de Procedimento Fiscal e Espontaneidade. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 80, mai./2002, p. 104.

irregularidades na sua emissão ou prorrogação não legitimam a anulação do lançamento, conforme se verifica dos precedentes abaixo reproduzidos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2003

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF consiste em mero instrumento de controle da Administração Tributária. Eventuais irregularidades na sua emissão ou prorrogação não legitimam a anulação do lançamento.

[...]

(Processo nº 13888.001268/2007-57. Acórdão nº 2002-005.135. Sessão de 20/05/2020. Acórdão publicado em 05/06/20200.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2003

PRELIMINAR DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e irregularidades em sua emissão, alteração ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento, bem como não acarreta nulidade do lançamento a ciência do auto de infração após o prazo de validade do MPF.

[...]

(Processo nº 15586.001793/2008-83. Acórdão nº 2402-009.409. Sessão de 15/01/2021. Acórdão publicado em 08/02/2021).”

E tanto é que, em sessão do Pleno realizada em 06/08/2021, este Tribunal acabou editando a Súmula Vinculante nº 171, vigente a partir de 16/08/2021, cuja redação segue reproduzida abaixo:

“Súmula CARE nº 171

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

Dessa forma, não assiste razão à recorrente ao sustentar que a falta de intimação das consecutivas prorrogações do MPF ensejaria o suposto vício formal no ato de lançamento.

Com base nessa linha da fundamentação, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração tal qual aventada.

2. Das alegações de nulidade do Auto de Infração em razão da falta de motivação e em virtude do cerceamento do direito de defesa

O Código Tributário Nacional – CTN, enquanto norma jurídica com status de Lei Complementar, cuidou de dispor em seu artigo 142 sobre o instituto do lançamento tributário o qual, a rigor, deve ser formalizado com observância a todos os requisitos ali previstos. Confira-se:

“Lei nº 5.172/66

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Pelo que se nota, o lançamento é o procedimento administrativo por meio do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, nos termos do artigo 142 do CTN, sendo certo que o documento que o formaliza deve constar referência clara a todos esses requisitos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente, de modo que o sujeito passivo possa compreender, com perfeição, as causas de fato e de direito que ensejaram a confecção do procedimento³.

Ao confeccionar o lançamento, a autoridade fiscal tem, na verdade, um dever jurídico de investigação ou encargo da prova no que diz com a comprovação da ocorrência do fato tal qual descrito abstratamente na norma superior, o qual não se confunde num ônus da prova, nem em sentido material, nem em sentido formal, já que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas, sim, de um dever jurídico.

É nesse sentido que Alberto Xavier⁴ sustenta:

“O lançamento, como ato de aplicação do direito, envolve, como já se disse, a interpretação da lei, a caracterização do fato previsto na hipótese normativa e sua ulterior subsunção no tipo legal.

O procedimento tributário de lançamento tem como finalidade central a investigação dos fatos tributários, como vista à sua prova e caracterização; respeita à premissa menor do silogismo de aplicação da lei.

Como, porém, proceder, à investigação e valoração dos fatos?

A este quesito a resposta do Direito Tributário é bem clara. Dominado todo ele por um princípio da legalidade, tendente à proteção da esfera privada contra os arbítrios do poder, a solução não poderia deixar de consistir em submeter a investigação a um *princípio inquisitório* e a valoração dos fatos a um *princípio da verdade material*.

[...]

Porque no procedimento administrativo se tende à averiguação da verdade material quanto ao objeto do processo – indispensável para aplicação da lei de imposto – nele não se coloca, em rigor, um problema de repartição de ônus da prova como critério de juízo sobre o fato incerto.

³ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

⁴ XAVIER, Alberto. Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. reform.e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 131, 155/157.

Ao contrário de que entendia a antiga jurisprudência do *Reichsfinanzhof* e do Supremo Tribunal Administrativo da Prússia, apoiada na doutrina por Rauschning, Berger e Louveaux, segundo a qual no procedimento de lançamento existiria uma repartição do ônus da prova semelhante à que vigora no processo civil, cabendo à Administração provar os fatos constitutivos do seu direito e ao contribuinte provar os fatos impeditivos, é hoje concepção dominante que não pode falar-se num ônus da prova do Fisco, nem em sentido material, nem em sentido formal. Com efeito, se é certo que este se sujeita às consequências desfavoráveis resultantes da falta de prova, não o é menos que a averiguação da verdade material não é objeto de um simples ônus, mas de um dever jurídico. Trata-se, portanto, de um verdadeiro *encargo da prova* ou *dever de investigação*, que não se vê vantagem em designar por novos conceitos, ambíguos quanto à sua natureza jurídica, como o de ônus da prova objetivo (*objektive Beweislast*), ônus da probabilidade (*Vermutungslast*) ou situação, base ou condição da prova (*Beweislagen*).” (grifei).

Ora, se o lançamento tributário é definido como atividade administrativa plenamente vinculada, por óbvio que tal prescrição tem por destinatário a própria autoridade fiscal e, por isso mesmo, se autoridade não obedece quaisquer dos requisitos constantes do artigo 142 do Código Tributário Nacional a nulidade do lançamento restará patente.

E é por isso mesmo que se diz que o motivo ou o que motiva o ato de lançamento é, sempre, a comprovação de um fato que preenche as características do acontecimento previsto abstratamente na hipótese da regra-matriz de incidência tributária. Trata-se do fato que justifica a prática do ato administrativo. E, aí, como a autoridade fiscal está sujeita a um regime jurídico que homenageia o Estado de Direito, decerto que deve agir em estrita obediência à legalidade, de modo que, para que autoridade possa efetuar o lançamento, é necessário que a hipótese fática da norma jurídica legal ocorra no mundo fenomênico e seja devidamente comprovada, restando-se consignar, pois, que o lançamento apresentará vício quanto ao motivo nas hipóteses em que a autoridade não verifica essa *a ocorrência do fato gerador* a partir da comprovação da subsunção do fato à norma⁵.

O instituto do lançamento tributário se enquadra na categoria dos atos administrativos e, enquanto tal, sua identidade estrutural é composta por elementos e pressupostos de existência, os quais, em conjunto, equivalem aos requisitos necessários para que o ato possa ser considerado como integrante do sistema jurídico, enquadrando-se, portanto, na espécie “ato administrativo”. Qualquer vício relacionado a tais elementos não apenas prejudica a validade do ato, mas, antes, acarreta a sua própria existência jurídica. É aí que se insere a motivação dos atos administrativos, que nada mais é do que exposição do motivo, ou seja, a formalização dos motivos (abstrato e concreto) relativos a prática do ato administrativo.

Motivo e motivação são duas realidades que não se confundem. Enquanto o motivo é o fato que serve de suporte para a prática do ato, a motivação, por sua vez, é a exposição desse motivo, o que é feito por meio da indicação (i) da norma na qual está previsto, abstratamente, o motivo para a prática do ato, autorizando, pois, a sua produção, (ii) do evento concreto que preenche as características descritas na hipótese da regra abstrata, motivando a prática do ato concretamente e (iii) das provas que demonstram a ocorrência desse evento⁶.

É nesse sentido que Eurico Marcos Diniz de Santi⁷ sustenta ao asseverar que

⁵ SOUZA, Eduardo Stevanato Pereira de. Atos Administrativos Inválidos. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 83/84.

⁶ FIGUEIREDO, Marina Vieira. Lançamento Tributário: Revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014, p. 212.

⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 83-84.

“(…) não é o motivo do ato sozinho o fato jurídico criador do ato-norma administrativo, nem é o motivo do ato o suposto normativo do ato-norma. *O motivo do ato é pressuposto fático e por tratar-se de fato não pode compor estrutura normativa proposicional.* O que ingressa na estrutura normativa do ato-norma é a sua descrição: a enunciação linguística do motivo do ato. Ou seja, é a motivação que integra a estrutura normativa do ato-norma como seu antecedente normativo, em nexo de causalidade jurídica (imputação) com seu consequente normativo: a relação jurídica intranormativa.

A motivação é o antecedente suficiente do consequente do ato-norma administrativo. Funciona como descritor do motivo do ato que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato [fato jurídico], o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários, (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal.”

A Teoria da Motivação Determinante confirma a tese de que a motivação do ato administrativo – é aqui que se enquadra o lançamento tributário – é elemento essencial do ato-norma administrativo, de modo que se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito o ato norma será válido, sendo que, do contrário, se faltar a motivação, ou esta for falsa, isto é, não corresponder à realidade do motivo do ato ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com a prescrição do ato-norma (conteúdo), então, por ausência de antecedente normativo, o ato-norma é invalidável⁸.

De toda sorte, destaque-se que a motivação do lançamento tem a ver com a capitulação da matéria tributável nos termos prescritos pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72.

Nesse contexto, observe-se que artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos. Confira-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Pelo que se observa, enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal.

O que nos interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual os despachos e decisões administrativas devem sempre ser proferidos com observância aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de serem consideradas nulos em decorrência da falta de elemento essencial à sua formação.

⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento Tributário. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 84.

Nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka⁹,

“[A nulidade no processo administrativo fiscal] Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.”

É nesse mesmo sentido Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López¹⁰ se manifestam:

“O artigo 59 trata de nulidade por vício de incompetência, seja dos atos e termos processuais (inc. I), seja dos despachos e decisões (inc. II) (...).

[...]

O inciso II cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos essenciais enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte.”

Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, a Recorrente sustenta a nulidade do Auto de infração por falta de menção das provas que deveriam ter sido apresentadas para comprovar as despesas dedutíveis, o que acabou cerceando o seu direito de defesa.

Nesse ponto, entendo por adotar as razões expostas pela própria 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ às fls.729/732 acerca do exame da alegação de nulidade tal qual levantada pela ora recorrente. Passarei a reproduzi-las abaixo:

“Quanto à nulidade do auto de infração por falta de menção de quais provas deveriam ser apresentadas para comprovar as despesas dedutíveis, o que teria lhe dificultado o direito de defender-se, cumpre examinar o que explicita o TVF.

Com relação à Infração 1.

Não se aplica porque a infração é OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA DE SERVIÇOS.- RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS.

Com relação à Infração 2

⁹ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

¹⁰ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS – DESCONTOS CONCEDIDOS.

Esta infração se baseia na desnecessidade da despesa não nos documentos apresentados, todos considerados válidos para respaldar as operações.

Com relação à Infração 3

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Relembrando, o item 3.4 do TVF explicita que houve três lançamentos contábeis no montante de R\$ 568.665,52 apropriados como despesa financeira na conta intitulada 41.03.01.0017 – PREJUÍZO NA VENDA DE AÇÕES, conforme quadro a seguir.

QUADRO 19 – LANÇAMENTOS DA CONTA 41.03.01.0017- PREJUÍZO NA VENDA DE AÇÕES

Data	D/C	Valor Lançado	Histórico do Lançamento
00		0,00	(SALDO INICIAL)
30/05/2007	D	126.796,66	VR PREJUÍZO VENDA AÇÕES 43% AÇÕES P/ D DATA
20/12/2007	D	45.848,59	Prejuízo nas vendas de ações PERFILADOS RIO DOCE
31/12/2007	D	396.020,32	APLICAÇÕES
31/12/2007	C	568.665,57	ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO
		0,00	(SALDO FINAL)

O TVF menciona que a contribuinte, com relação à comprovação do recebimento proveniente das vendas das ações, somente comprovou o registro contábil do recebimento que se refere à venda das ações provenientes dos contratos nºs 83 a 88 celebrados com o BANDES, operação esta que gerou o prejuízo de R\$ 126.796,66.

Já com relação aos prejuízos de R\$ 45.848,59 e R\$ 396.020,32 o TVF menciona não terem sido comprovados porque

“Com relação ao prejuízo de R\$ 45.848,59 a contribuinte explicou que: as vendas das ações para a D. DALLA PRODUTOS SIDERÚRGICOS LTDA referentes ao contrato 095 no total de R\$ 114.621,47 resultou num prejuízo de R\$ 45.848,59 O valor de R\$ 68.772,88 foi devidamente depositado em conta corrente **mas como não houve conciliação contábil na ocasião não conseguimos precisar se isso se deu pelo banco do Brasil S/A da Agência Jucutuquara conta 10080497 ou mesmo no Banco Itaú S/A da agência São Paulo SP 64.290, agência 350, que são as contas que recebem TED's destas operações quando há.** O lançamento contábil está no Livro Diário 2007 na data de 20/12/2007”. (grifei)

Às fls. 494/5 do Livro Diário de 2007, **onde foi lançado o movimento do dia 20 de dezembro não há qualquer registro de recebimento de R\$ 68.772,88** (fls 24 a 25). (grifei)”

O que fica claro é que o documento que deixou de ser apresentado é justamente aquele que comprovaria o recebimento de R\$ 68.772,88, qual seja, o extrato bancário contendo o registro do crédito na conta-corrente. E a contribuinte reconhece que não sabia em qual conta de sua titularidade teria ocorrido o indigitado crédito porque não houve conciliação bancária com a contabilidade.

Com relação ao prejuízo de R\$ 396.020,32 lançado no dia 31/12/2007 com o histórico de “aplicações”, a contribuinte informa que provém da soma de prejuízos que teriam ocorrido com a venda das ações da YAHOO TURISMO (contratos nºs 89 a 93) e da PERFILADOS (contrato nº 94), conforme abaixo:

As vendas das ações para a YAHOO TURISMO S/A referentes aos contratos 089 a 093 no total de R\$ 507.204,39 resultaram num prejuízo de R\$ 337.545,04. A diferença a ser recebida no total de R\$ 169.659,35 foi para uma conta de “clientes a receber” e só foram acertados no decurso de 2008, alguns meses na frente devido a problemas financeiros da própria Yahoo na ocasião.

As vendas das ações para D. DALLA PRODUTOS SIDERÚRGICOS LTDA, referente ao contrato 094 no total de R\$ 157.257,06 resultou num prejuízo de R\$ 62.902,86. A diferença de R\$ 94.354,20 encontra-se na mesma situação esplanada acima, em que não houve conciliação bancária mas que, de fato, o valor foi depositados em um daqueles bancos mencionados em data posterior, razão pela qual também ficou n uma conta de “clientes a receber”.

Após estas respostas a fiscalização concluiu:

“Portanto, a CARISMA não conseguiu comprovar a operação que gerou o prejuízo de R\$ 396.020,32 visto que apenas apresentou recibos assinados pelo sócio e não contabilizou os lançamentos referentes aos recebimentos expressos nos recibos. **Não conseguiu, também, comprovar através dos extratos bancários os recebimentos relativos às ações alienadas.** (grifei)

Ou seja, consta no TVF que os prejuízos lançados em 20/12/2007 e 31/12/2007 no total de R\$ 441.868,91 (R\$ 45.848,59 + R\$ 396.020,32), não foram considerados comprovados porque não houve contabilização e apresentação de extratos bancários que comprovassem o crédito das ações alienadas.

Portanto, não procedem as alegações da contribuinte de que as descrições dos fatos teriam sido insuficientes para que ela pudesse entender quais documentos teria de apresentar para comprovar os valores dos prejuízos levados a resultado.

Com relação à Infração 4

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS – PERDAS DIVERSAS.

O que levou o Fisco a considerar não comprovadas as perdas diversas lançadas no grupo das DESPESAS COM ADMINISTRAÇÃO no valor de R\$ 260.272,13, foi, segundo o TVF, o lançamento a débito da conta cliente em 30/11/2007 com o histórico AJUSTE DE SALDOS, conforme registrado na fl. 463 do Livro Diário (fls. 23). A contrapartida deste valor não pôde ser identificada, visto que os lançamentos nesta data envolveram diversas contas com o mesmo histórico. A contribuinte não teria explicado a origem deste lançamento, visto que vinte dias depois foi zerado ao ser transferido para a conta 41.02.01.0033 PERDAS DIVERSAS e, ao responder à intimação, a explicação se teria dado com fatos já ocorridos e contabilizados sete meses antes.

A autoridade atuante pondera que, mesmo que contrariando o registrado na contabilidade, tivesse mesmo havido inadimplência do cliente (Banco Itaú), não haveria por que lançar como despesa a falta de recebimento desse valor, tendo em vista que o contribuinte afirma se tratar de uma importação por conta e ordem de terceiros, inexistindo registro de receita de vendas com relação às NF 107 a 110. Haveria neste caso o descumprimento de cláusulas contratuais que não poderiam de forma alguma gerar despesas que afetariam as suas obrigações tributárias.

Finalmente conclui que as alegações da contribuinte não se mostram de acordo com seus registros contábeis e que os documentos apresentados apenas demonstram a realização de operação por conta e ordem com destaque dos valores ICMS e IPI nos documentos fiscais, sem registro de receitas, efetua-se a glosa do valor de PERDAS DIVERSAS de R\$ 260.272,13.

Entendo que a fiscalização explicou satisfatoriamente a razão pela qual concluiu que o valor registrado como PERDAS DIVERSAS não foi comprovado, pois deixa claro que a resposta à intimação dada pela contribuinte remeteu a fatos já ocorridos e contabilizados sete meses antes, não foi possível identificar a contrapartida do lançamento contábil no livro Diário e que, mesmo que se admitisse inadimplência do cliente não caberia lançar como despesa a falta de recebimento desse valor porque a contribuinte afirmou tratar-se de importação por conta e ordem de terceiros, só cabendo, nesse caso, descumprimento de cláusulas contratuais que não poderiam gerar despesas que afetassem as obrigações tributárias.

Por todo o exposto afasto a preliminar suscitada pela contribuinte de que o lançamento deveria ser anulado por ter sido cerceado seu direito à ampla defesa motivada por insuficiente descrição dos fatos.”

Por fim, frise-se que os demais argumentos apresentados no Recurso Voluntário referentes à ausência de motivação se confundem com as alegações de mérito, daí por que serão oportunamente analisados.

Por todas essas razões, entendo por rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada pela empresa Carisma Comercial Ltda., já que tanto não há se falar em qualquer vício quanto à motivação do lançamento, quanto não houve qualquer preterição ao direito de defesa da empresa.

3. Das alegações de que as despesas seriam dedutíveis e de que cumprem os requisitos do artigo 299 do RIR

Quanto a este ponto, entendo que assiste razão à recorrente.

Veja-se que, quando do julgamento do Acórdão proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ, o Ilmo. Auditor Ronaldo Ribeiro Costa restou vencido no que toca à indedutibilidade das despesas referentes aos repasses de descontos recebidos no âmbito do *Fundap*. Pela erudição do seu voto, passo a reproduzi-lo abaixo:

“Apresento o presente voto relativamente ao item 2 da autuação, que trata da glosa de despesas com descontos concedidos, consideradas indedutíveis na apuração do lucro real por serem desnecessárias.

A divergência de meu entendimento envolve tanto os fundamentos para a glosa das despesas trazidos no Termo de Verificação Fiscal quanto aos que se valeu o Ilustre Relator em seu voto, que, a meu ver, s.m.j., alteraram a fundamentação do lançamento, focando a argumentação na dedutibilidade de perdas.

Como bem resumido pelo Ilustre Relator em seu relatório, a fiscalização entendeu que seriam desnecessárias, por não se enquadrarem nas condições de dedutibilidade previstas na legislação do IR, caracterizando-se, portanto, como liberalidade, as despesas classificadas pela interessada na conta “41.03.01.0005 – Descontos Concedidos”, deduzidas pela interessada na apuração do lucro real do ano-calendário de 2007, exercício de 2008, no valor total de R\$ 8.877.478,04.

Tais despesas adviriam das atividades comerciais realizadas entre a interessada e dois de seus clientes, as pessoas jurídicas ELUMA S/A IND E COMERCIO e SIEMENS LTDA, e se referem a operações de importação por conta e ordem de terceiros realizadas para essas empresas.

Em resumo, a interessada repassava às mencionadas clientes, através da concessão de descontos nas transações comerciais, parte de ganhos financeiros obtidos em razão de ser participante do Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias – Fundap.

As condições dos descontos foram previstas em contratos firmados entre as partes envolvidas, devidamente juntados aos autos.

Após arrazoadado esclarecendo a forma que são obtidos os financiamentos através do Fundap e a forma de contabilização dos descontos ora analisados, os fundamentos mencionados pelo autuante no Termo de Verificação Fiscal para classificar tais despesas como não necessárias são, basicamente, os seguintes:

- a) Seriam descontos concedidos por mera liberalidade da interessada;
- b) Caso a interessada desejasse conceder descontos a suas clientes deveria fazê-lo sobre valores de receitas de serviços e não sobre receitas financeiras, que não teriam qualquer vinculação com os serviços prestados, tendo em vista que as receitas financeiras auferidas pela interessada são decorrentes de benefício fiscal a ela atribuídos, e não às suas clientes;
- c) Que os descontos concedidos não podem ser considerados usuais ou normais, visto que não foram oferecidos a outros clientes que transacionaram com a interessada no mesmo período.

A interessada, por sua vez, apresentou justificativas de caráter empresarial para entender e escriturar as despesas financeiras glosadas pela fiscalização como despesas operacionais necessárias, usuais e normais. Justifica a necessidade das despesas alegando razões que fazem parte do cotidiano da gerência comercial e financeira de empresas: meio de angariar clientes relevantes e forma de manutenção de tais clientes; a concorrência entre “trading companies” que, como a interessada, também se locupletam de vantagens financeiras por se filiarem ao Fundap. Além disso, a interessada classifica como natural o tratamento diferencial dado aos clientes mencionados, em virtude do porte dos mesmos.

Do enquadramento legal mencionado no auto de infração, convém citar o artigo 299 do RIR/99, *verbis*:

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização de 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”.

De acordo com o dispositivo legal citado, os dispêndios realizados ou as obrigações assumidas pelas pessoas jurídicas são considerados dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ se feitos com o propósito de manter em funcionamento a fonte produtora de rendimentos. O artigo ainda determina que as despesas devem atender aos requisitos gerais de necessidade, usualidade e normalidade.

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. Exemplo disso é a crescente atuação de empresas comerciais ou de serviços junto ao mercado financeiro, seja para captação de recursos ou para proteção contra as variações dos índices econômicos, como nas operações de

hedge ou *swap*. Tais atuações, apesar de não serem os objetivos finais das empresas, se revelam necessárias para a manutenção da fonte produtora de recursos e cada vez mais normais ou usuais a todos os ramos de negócios.

Entendo, ainda, que quesitos como necessidade, usualidade e normalidade são critérios subjetivos e que, por isso, dependem de boa dose de razoabilidade na análise da dedutibilidade de determinado gasto.

Segundo Edmar Oliveira Andrade Filho (Andrade Filho, Edmar Oliveira. “*Imposto de Renda das Empresas*” - 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2005, p. 144), “*a necessidade ou normalidade do gasto é questão de fato que só pode ser aquilatada diante de casos concretos. Um gasto não usual ou não ordinário pode, em certas circunstâncias, ser útil para a sociedade e para a empresa se visa à boa marcha ou ao incremento de suas atividades ou se tem por finalidade proteger bens tangíveis e intangíveis afetos aos interesses delas. Dentro dessa perspectiva, mesmo os gastos realizados a título de liberalidade podem, em certas circunstâncias, ser admitidos como dedutíveis; basta que o gasto tenha alguma relação com a função social da empresa, princípio pelo qual o empreendimento econômico é visto como um centro de aglutinação de interesses dos sócios, dos empregados, dos entes públicos e, enfim, de toda a comunidade.*”

É certo que no Direito existe o princípio de que “**a prova cabe a quem alega**”. Tal princípio se aplica também ao direito tributário e está inserido na legislação do imposto de renda. De acordo com o art. 923 do RIR/99, “*a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais*”, e que o artigo 924 do mesmo regulamento determina que “*cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior*”.

Assim, salvo nos casos das presunções legais, onde há inversão do ônus da prova, que é transferida expressamente ao contribuinte, entendo que cabe ao Fisco provar que os fatos registrados na contabilidade do contribuinte são inverídicos; no caso concreto, se a interessada escriturou as despesas entendendo as mesmas necessárias, deveria a fiscalização apresentar provas concretas que provassem o contrário.

Nesse sentido, entendo insuficientes os argumentos da fiscalização para promover a glosa. O argumento que os descontos seriam liberalidade da interessada não se sustenta com fundamento da glosa, visto que todo desconto dado a cliente possui, em maior ou menor grau, determinada parcela de liberalidade, haja vista a possibilidade prevista no art. 280 do RIR/99 de ao apurar o lucro real deduzir da receita bruta de vendas os descontos incondicionais.

Também não há vedação ao fato de a interessada se valer de benefícios em razão de participar do Fundap, de modo a obter vantagens comerciais. Aliás, esta é uma das finalidades do benefício fiscal: além de promover o desenvolvimento regional, também aumentar a competitividade das empresas vinculadas aos setores econômicos envolvidos.

Por fim, o argumento da fiscalização de que tais descontos não são usuais ou normais aos tipos de operações também é insustentável, pois os ganhos financeiros advindos do benefício fiscal do Fundap são para empresas relacionadas ao comércio exterior, sendo certo que as despesas glosadas foram todas vinculadas a contratos e operações de importação. Portanto, usuais e normais ao tipo de atividade desenvolvida pela interessada.

Abrir precedentes para que a fiscalização interfira em decisões empresariais ao analisar a necessidade de determinada despesa descaracteriza o lançamento de tributos como atividade administrativa plenamente vinculada, conforme previsto no art. 142 do CTN. Deve-se ter em conta que a imaginação humana é ilimitada. Toda decisão empresarial criadora de despesas estaria sujeita a argumentos contrários trazidos pela fiscalização de que outra decisão seria a mais correta, ou mais econômica que a adotada, e que a despesa criada seria, por isso, desnecessária.

Por todo o exposto, entendo que é improcedente o lançamento consubstanciado no item 2 do auto de infração do IRPJ.

É o meu voto.”

Adotando as razões de decidir levantadas pelo o Ilmo. Auditor Ronaldo Ribeiro Costa, anoto, complementarmente, e no que concerne à usualidade e normalidade da despesa, que existem diversos relatos em casos análogos submetidos a este Conselho nos quais há reiterada indicação de que a prática de repasse de descontos relacionados ao Fundap é comum no Espírito Santo e, quiçá, um dos principais atrativos à contratação de *Trading Companies* no Estado. Há relatos de concorrentes que, inclusive, adotam o “custo zero” na prestação dos seus serviços de importação (Acórdão nº 1301-002.006).

Nessa esteira, vale trazer à colação os seguintes precedentes deste E. CARF:

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

Exercício: 2010

[...]

GLOSA DE DESPESAS COM DESCONTOS CONCEDIDOS A CLIENTES EM OPERAÇÕES POR CONTA E ORDEM. POSSIBILIDADE.

Presentes os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade que autorizam a dedutibilidade das despesas com descontos concedidos aos clientes, para os quais a Recorrente realizou importações por conta e ordem. No caso, a despesa incorrida com o “repasse” é essencial às operações de importação por conta e ordem de terceiros e vinculada diretamente com a fonte produtora de rendimentos. Em face de benefício fiscal estadual auferido, a contribuinte, contratualmente, “repassa” parte de tais benefícios aos seus clientes. Se não houvesse este “repasse”, a Recorrente perderia o negócio para outro concorrente, que atua de idêntica forma com relação ao “repasse”. Por outro lado, restou cabalmente demonstrado pela própria Fiscalização que o “repasse” se aplica a todos os clientes de conta e ordem, de modo que se apresenta de forma usual, costumeira e habitual na espécie do negócio. [...]

(Processo nº 15586.720585/2015-14. Acórdão nº 1401-004.265. Sessão de 10/03/2020. Acórdão publicado em 27/03/2020).”

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

Ano-calendário: 2010

RECURSO DE OFÍCIO. GLOSA DE DESPESAS COM DESCONTOS CONCEDIDOS A CLIENTES EM OPERAÇÕES POR CONTA E ORDEM. IMPROCEDÊNCIA. Presentes os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade que autorizam a dedutibilidade das despesas com descontos concedidos aos clientes, para os quais a Recorrente realizou importações por conta e ordem. No caso, a despesa incorrida com o “repasse” é essencial às operações de importação por conta e ordem de terceiros e vinculada diretamente com a fonte produtora de rendimentos. Em face de benefício fiscal estadual auferido, a contribuinte, contratualmente, “repassa” parte de tais benefícios aos seus clientes. Se não houvesse este “repasse”, a Recorrente perderia o negócio para outro concorrente, que atua de idêntica forma com relação ao “repasse”. Por outro lado, restou cabalmente demonstrado pela própria Fiscalização que o “repasse” se aplica a todos os clientes de conta e ordem, de modo que se apresenta de forma usual, costumeira e habitual na espécie do negócio.

(Processo nº 15586.721082/2013-96. Acórdão nº 1402-002.301. Sessão de 14/09/2016. Acórdão publicado em 17/10/2016).”

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

Ano-calendário: 2011

GLOSA DE DESPESAS COM DESCONTOS CONCEDIDOS A CLIENTES EM OPERAÇÕES POR CONTA E ORDEM. IMPROCEDÊNCIA. Presentes os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade que autorizam a dedutibilidade das despesas com descontos concedidos aos clientes, para os quais a recorrida realizou importações por conta e ordem. No caso, a despesa incorrida com o “repasse” é essencial às operações de importação por conta e ordem de terceiros e vinculada diretamente com a fonte produtora de rendimentos. Em face de benefício fiscal estadual auferido, a contribuinte, contratualmente, “repassa” parte de tais benefícios aos seus clientes. Se não houvesse este “repasse”, a recorrida perderia o negócio para outro concorrente, que atua de idêntica forma com relação ao [...]

(Processo nº 15586.720536/2015-73. Acórdão nº 1402-002.743. Sessão de 19/09/2017. Acórdão publicado em 24/10/2017).”

Se não houvesse este repasse, a Recorrente provavelmente perderia o negócio para outro concorrente que atua de idêntica forma com relação ao repasse.

Assento, ainda, que, independentemente da classificação da receita revelada no ingresso dos valores restituídos, ela deve integrar o lucro real e, apenas em um segundo momento, ser contabilizada a despesa do seu repasse parcial, ou mesmo integral, na forma de descontos incondicionais à parte contratante (*Eluma e Siemens*). Caso contrário, se a receita não fosse submetida à tributação e, concomitantemente, autorizada a dedutibilidade da despesa, haveria um verdadeiro benefício para a contribuinte sem previsão legal, o que não se pode admitir.

Vale registrar que os descontos incondicionais não integram sequer a receita bruta e, portanto, não são considerados na base de cálculo do IRPJ, nos termos do parágrafo único do art. 224 do RIR/1999, em vigor no ano-calendário de 2007. Ademais, a existência das despesas foi devidamente comprovada pelos contratos de prestação de serviços e pela escrituração contábil e fiscal, não infirmadas pela fiscalização - ou mesmo no Acórdão recorrido - quanto a esse ponto.

Considerando, pois, que a contribuinte parcelou os débitos dos demais itens da autuação, voto por dar provimento ao recurso voluntário para anular o débito residual dos autos de infração por insubsistência meritória, sendo assegurada a cobrança de eventuais valores na hipótese de rescisão do parcelamento.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, entendo por conhecer do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares de nulidade tais quais suscitadas e, no mérito, voto por dar-lhe provimento para reconhecer a dedutibilidade das despesas com descontos concedidos referentes aos repasses de descontos recebidos no âmbito do *Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias – Fundap*.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator designado

Todo o Colegiado acompanhou o Relator quanto às preliminares de nulidade, mas a maioria dos Conselheiros dele divergiram quanto à dedutibilidade das despesas referentes a repasses de descontos recebidos no âmbito do Fundap, no que fui incumbido de redigir o voto vencedor quanto a tal matéria, conforme argumentos a seguir deduzidos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Caso, porém, haja necessidade ou interesse da empresa em deixar registrados tais Descontos Comerciais, proceder-se-á com eles da mesma forma que no caso das Devoluções e dos Abatimentos, com a abertura, é claro, de contas específicas de *Descontos Comerciais sobre Vendas* ou *Descontos Comerciais Concedidos*, para o vendedor, e *Descontos Comerciais sobre Compras* ou *Descontos Comerciais Obtidos*, para o comprador.¹¹

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

No caso dos autos, a pretensão da Recorrente é enquadrar os valores que indevidamente reduziram as bases de cálculo dos referidos tributos na condição de descontos comerciais, conforme resposta a seguir reproduzida:

Dentro da dinâmica comercial da empresa, bem como pela forte concorrência do mercado, para a concretização de negócios com parceiros/clientes estratégicos, fica convencionado na tratativa um desconto comercial, como forma de angariar a operação.

Estes descontos, previstos em contratos, permitem a dedutibilidade para fins de apuração do lucro tributável, na forma da legislação em vigor. (ANEXO 04 DOC A); junta também um relatório fiscal das operações na modalidade conta e ordem onde constam as notas fiscais de saídas emitidas durante o exercício de 2007 para as duas Empresas solicitadas (ANEXO 04 Doc B).

O que se constata, contudo, é uma situação totalmente inusitada e discrepante em relação à previsão acima.

Como relatado, a pessoa jurídica Recorrente é detentora de benefício fiscal no âmbito do FUNDAP, instituído, no Estado do Espírito Santo, pela Lei Estadual nº 2.508, de 1970, nos seguintes termos:

Art. 1º- Fica o Poder Executivo autorizado a criar, junto ao Conselho de Desenvolvimento Econômico do Estado (CODEC), um fundo especial denominado Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP), cujos recursos serão destinados a promover o incremento das exportações e importações através do Porto de Vitória.

[...]

Art. 4º Os financiamentos a que se refere esta Lei terão valor de 8% (oito por cento) da operação, considerando-se: (Redação dada pela Lei nº 6668, de 15 de maio de 2001)

a) na importação, o valor das saídas das mercadorias efetuadas pelo estabelecimento importador; (Redação dada pela Lei nº 6668, de 15 de maio de 2001)

b) na exportação, o valor das mercadorias constantes da guia de exportação visada pela DECEX ou pela Delegacia da Receita Federal, conhecimento de embarque ou contrato de câmbio liquidado. (Redação dada pela Lei nº 6668, de 15 de maio de 2001)

O referido benefício foi regulamentado pelo Decreto Estadual nº 163-N, de 1971, do qual se destaca:

Art. 7º O FUNDAP alcançará seus objetivos mediante a aplicação dos recursos que o constituem, através de contrato de financiamento celebrado pelo BANDES na qualidade de gestor financeiro, com empresas que exerçam atividades de comércio exterior, em financiamento às operações intercâmbio comercial que:

a) estejam sujeitas no pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) ao Estado do Espírito Santo;

b) não se refiram aos produtos tradicionais do intercâmbio comercial com o exterior (café, cacau, madeira, trigo) e outros que venham a ser fixados pelo Estado;

c) sejam efetuadas por empresas que tenham sede no Estado do Espírito Santo.

Art. 8º Os financiamentos de que trata o artigo anterior observarão as seguintes condições:

a) Valor - até 10% (dez por cento) das operações considerando-se, na importação o valor das notas fiscais das saídas das mercadorias do estabelecimento importador e, na exportação, o valor das mercadorias constantes da guia de exportação visada pela

CACEX ou pela Delegacia da Receita Federal, conhecimento de embarque ou contrato de câmbio liquidado;

b) Prazos - máximo de carência e de amortização de 5 (cinco) anos, e de 20 (vinte) anos, respectivamente;

c) Encargos Financeiros - máximo de 3% (três por cento) ao ano, na carência e máximo de 6% (seis por cento) ao ano sobre o saldo devedor durante a amortização;

d) Reembolso - pagamento do principal e encargos em parcelas anuais e sucessivas;

e) Garantias:

- Notas Promissórias emitidas pela Empresa mutuária e avalizadas por seus Diretores e/ou sócios majoritários, representativas do valor do principal e encargos financeiros;

- Caução de Certificados de Depósito a Prazo Fixo ou outros títulos a critério do BANDES equivalente a 10% (dez por cento) do valor do financiamento, substituídos, até o final do exercício seguinte ao da contratação, pela caução das ações representativas do investimento tratado no Capítulo 111 deste regulamento equivalente a 50% (cinquenta por cento) do financiamento.

Parágrafo Único - Por ato do Governador do Estado, serão fixados, para cada exercício financeiro, os tetos máximos dos valores percentuais incidentes sobre as operações a que alude o Art. 4º da Lei nº 2.508, de 22 de maio de 1970, com a redação dada pela Lei nº 2.592, de 22 de junho de 1971, definidores dos financiamentos a serem concedidos, bem assim, de seus encargos financeiros e prazos.

Conforme se observa dos referidos atos, no caso das importações, o benefício fiscal se materializa por meio de financiamento equivalente ao valor de 8% (oito por cento) do “valor das saídas das mercadorias efetuadas pelo estabelecimento importador”.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 455/486, algumas outras características do benefício são detalhadas, conforme excerto a seguir:

[...] As condições do empréstimo são extremamente vantajosas para a mutuária, com carência de cinco anos, amortização de 20 anos e juros de 1% ao ano.

A empresa financiada compromete-se a investir pelo menos 7% do valor do financiamento em projetos previamente aprovados pelo BANDES. Para garantir o investimento a que está obrigada a mutuária, o BANDES retém, a título de caução, o valor correspondente. Esse valor retido é inicialmente aplicado em títulos de renda fixa (CDB) em nome da creditada e, posteriormente, o BANDES o aplicará na aquisição de ações de empresa que tenha projeto aprovado, ou em ações de sua própria emissão.

Os contratos de financiamento com recursos do FUNDAP, periodicamente, são objetos de oferta pública, através de leilões administrativos promovidos pelo Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo – BANDES, sendo cedidos para qualquer pessoa, física ou jurídica, que atenda às exigências do edital do leilão e que apresentem a melhor oferta. O valor mínimo exigido é de 10% do valor dos saldos devedores, que devem ser pagos à vista, em moeda corrente. Como normalmente os únicos interessados em adquirir títulos que rendem juros de 1% ao ano, e vencem em 25 anos, mesmo com um deságio de 90%, são os próprios devedores ou pessoas a eles ligadas, abre-se a possibilidade de liquidação antecipada do financiamento, propiciando um ganho expressivo à fundapeana.

Pois bem, no caso sob análise, o que se constata é que a Recorrente, por meio de contratos com seus clientes, transferiu a estes parte do benefício fiscal obtido no âmbito do FUNDAP. E fez isso ao abrir mão de ser reembolsada de parte do ICMS por ela pago em relação a operações de importação por conta e ordem do referido cliente. Obviamente, o valor repassado ao cliente não constitui desconto comercial sobre os serviços prestados pela Recorrente, de modo que indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL. Para tornar tal conclusão mais clara, explico.

Nos termos do art. 1º, Parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002,

[...] Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

Observa-se, portanto, que a mercadoria é adquirida por um terceiro, e o importador, tão somente, promove o despacho aduaneiro de importação e, eventualmente, outros serviços relacionados. Ou ainda, o importador realiza a operação de comércio exterior com os recursos do terceiro, conforme art. 5º da mesma Instrução Normativa.

Tal situação se distingue da importação por encomenda, de que trata o art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 634, de 2006, caracterizada pela “atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado”.

Veja-se, então, que, na importação por conta e ordem, o importador emitirá notas fiscais de entrada e saída da mercadoria mediante a utilização dos CFOP específicos, sem que tais documentos fiscais estejam relacionados aos serviços prestados ao terceiro. Em paralelo, emitirá nota fiscal referente a tais serviços.

Caso a importadora resolva conceder desconto incondicional sobre o valor dos serviços prestados ao terceiro, tal desconto deverá constar do contrato e do documento fiscal relacionado a tal serviço. Nesta hipótese, aplica-se totalmente as disposições dos arts. 224 e 280 do RIR/99, com a dedutibilidade do desconto das bases de cálculo do IRPJ/CSLL.

Situação totalmente diversa é aquela tratada nos autos, quando o “desconto” concedido pelo importador não é sobre o valor dos serviços prestados, mas, como dito, mediante o perdão da obrigação que o terceiro teria de lhe reembolsar pelo ICMS pago sobre a operação de saída das mercadorias importadas.

O tema foi objeto da Solução de Consulta COSIT nº 26, de 2021, cuja ementa se transcreve:

ASSUNTO: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - II

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROMOÇÃO DO DESPACHO ADUANEIRO. DESCONTO INCONDICIONAL. NOTA FISCAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Eventual desconto incondicional concedido pela importadora por conta e ordem de terceiro ao adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem não guarda qualquer relação com a saída das mercadorias de seu estabelecimento ou do recinto alfandegado em que se deu o despacho aduaneiro, mas sim decorre exclusivamente de liberalidade sua, independente de qualquer condição, devendo constar expressamente do contrato previamente firmado, relativamente a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, bem como da nota fiscal emitida, em razão da prestação desses serviços.

Não é possível que o mencionado desconto incondicional conste destacadamente da nota fiscal de saída, a que se refere o inciso II, do art. 7º da IN RFB nº 1.861, de 2018. A nota fiscal de saída não configura documento representativo da relação jurídica entre importador por conta e ordem de terceiro e adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, no tocante ao serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação e, eventualmente, de outros serviços correlatos, pactuados mediante contrato previamente determinado.

Na situação em tela, a Recorrente firmou com a cliente ELUMA S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO o contratos de fls. 314/325. Ali, compromete-se a realizar importação de mercadorias por conta e ordem da referida cliente, em razão da qual, após o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, compromete-se a:

2.2. Cumprido o disposto no item 2.1 supra, a CONTRATADA emitirá Nota Fiscal de Transferência de Posse, transferindo as mercadorias para a ENCOMENDANTE, sendo que a referida Nota Fiscal fará menção as referidas Instruções Normativas, e será composta por:

- a) As quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim entendidos os valores expressos em reais, acrescidos dos valores dos tributos incidentes na importação e despesas de desembaraço, incluindo o frete internacional e remoção;
- b) O destaque do valor do ICMS incidente na saída das mercadorias do estabelecimento da CONTRATADA, calculado em conformidade com a legislação aplicável;
- c) O IPI calculado sobre o valor da operação de saída;

2.2.1. Na referida Nota Fiscal, a CONTRATADA deverá informar o número da Nota Fiscal de Serviços a que corresponde aquela transferência.

2.3. Na mesma data da emissão da Nota Fiscal de Transferência mencionada no item 2.2 supra, a CONTRATADA emitirá Nota Fiscal de Serviços, tendo por destinatária a ENCOMENDANTE, em que deverão estar discriminados todos os custos e despesas incorridos para a execução das operações de importação por conta e ordem realizadas sob o amparo deste instrumento, tais como, mas não exclusivamente, despesas incorridas com a importação, o licenciamento e desembaraço aduaneiro, armazenagem, taxas e emolumentos do DECEX, frete, transportes, honorários do despachante, capatazias, custos financeiros incorridos pela CONTRATADA, Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AF'RMM), Sindicato dos Despachantes Aduaneiros (SDA) e quaisquer outras;

Em momento posterior, é discriminada a forma de pagamento dos valores envolvidos na operação de importação, inclusive, com a previsão do “desconto” conferido à cliente:

3.1. O fechamento e liquidação dos contratos de câmbio para pagamento do exportador serão realizados diretamente pela ENCOMENDANTE, conforme permissão existente para operações de importação por conta e ordem de terceiros, constante no Título I, Capítulo 12, Seção 2, do Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais, emitido pelo Banco Central do Brasil (BACEN).

[...]

4.1. (a) Fica desde já acordado entre as partes que os valores relativos ao II — Imposto de Importação, IPI — Imposto Sobre Produtos Industrializados, se incidentes e as contribuições devidas ao PIS/Pasep e à COFINS, incidentes na nacionalização das mercadorias serão automaticamente debitados da conta corrente da ENCOMENDANTE, com o que esta última concorda expressamente. Fica claro e acordado que esta autorização de débito automático é exclusiva para débitos dos impostos acima mencionados, referentes as importações objeto deste instrumento.

4.1. (b) O valor correspondente ao ICMS será pago pela ENCOMENDANTE para a CONTRATADA no vigésimo quinto dia subsequente ao mês em que houve a emissão da respectiva Nota de Transferência das Mercadorias.

4.1. (c) Os valores relativos às despesas incidentes na importação, conforme mencionado no item 2.3 supra, inclusive o valor relativo ao frete internacional, serão pagos pela CONTRATADA e reembolsados pela ENCOMENDANTE no prazo de 15 (quinze) dias contados da emissão da respectiva Nota de Transferência das Mercadorias.

4.2. Resolvem as partes que parte dos benefícios financeiros obtidos pela CONTRATADA com as operações objeto deste contrato serão repassados para a

ENCOMENDANTE, através da concessão, pela CONTRATADA à ENCOMENDANTE,, de um desconto de 5,10% (cinco vírgula dez por cento) calculado sobre o valor da Nota de Transferência das Mercadorias, conforme item 2.2, da Clausula Segunda acima, e que será abatido do valor mencionado na alínea (b) do item 4.1. supra.

Chama a atenção que, no referido contrato, não é estipulado o valor dos serviços prestados pela Recorrente à cliente. Trata-se, apenas, do ressarcimento dos custos e despesas incorridos e do “desconto” concedido sobre tais valores. Ou seja, nos termos contratuais, a Recorrente não é remunerada pelos serviços prestados, mas tão somente transfere a sua cliente parte dos benefícios recebidos por meio do FUNDAP!!!

Os valores envolvidos revelam o disparate da pretensão recursal.

Como exemplo, veja-se a importação a que se refere a Nota Fiscal nº 473, citada no TVF. O valor das receitas de serviço prestados pela Recorrente importou em R\$ 174,81 (registro à fl 76 do Livro Diário). Em contrapartida, o “desconto” concedido a partir do benefício auferido foi de R\$ 291.554,62.

Fica patente (e explícito na cláusula 4.2) que o que é concedido aos 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”.

A situação não é diferente em relação ao contrato firmado pela Recorrente com a NOKIA SIEMENS NETWORKS TELECOMUNICAÇÕES LTDA (FLS. 328/341). Mais uma vez, trata-se de contrato para importação por conta e ordem, sendo que, neste caso, é discriminada a remuneração da Recorrente pelos serviços prestados:

- DI's, com valor CIF igual ou superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais): remuneração fixa, única, no valor de R\$ 1.000,00 (hum mil reais) por DI;
- DI's, com valor inferior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais): remuneração, fixa e única, no valor de R\$ 500,00 (quinhentos reais) por DI

Paralelamente, firmaram o Termo de Compromisso de Repasse de Benefícios e Ajuste de Créditos e Débitos de fls. 342/344, por meio do qual se ajusta:

III — A **TRADING**, tendo interesse em oferecer melhores condições à **NOKIA SIEMENS** nas importações de mercadorias efetuadas através da **TRADING**, a pedido da **NOKIA SIEMENS**, pretende repassar parte dos benefícios financeiros que venha a ter com as referidas importações;

[...]

Cláusula primeira: A **TRADING** compromete-se a repassar à **NOKIA SIEMENS** parte dos benefícios que venha a ter com o FUNDAP relativo às importações de mercadorias efetuadas no âmbito do CONTRATO que, segundo avaliação da **TRADING**, será representado por um crédito a favor da **NOKIA SIEMENS de 5 % (cinco por cento)**,

calculado sobre o valor da Nota Fiscal de Remessa, deduzido do IPI e do ICMS da operação.

[...]

Cláusula segunda: O CRÉDITO será apurado na mesma data em que a **TRADING** emitir a Nota Fiscal de Saída, correspondente às mercadorias remetidas, ocasião em que a **TRADING** emitirá a favor da **NOKIA SIEMENS** uma Nota de Crédito, pelo valor do crédito, definido conforme Cláusula Primeira.

Mais uma vez, portanto, a Recorrente repassa à cliente parte das receitas financeiras auferidas, e reduz tal montante na apuração do IRPJ/CSLL à guisa de desconto comercial.

Com total razão a autoridade fiscal, quando afirma:

É inegável que as empresas têm liberdade na destinação dos seus recursos. Mas, apesar de poderem contratar livremente com terceiros, tais acertos não tem poder de interferir nas obrigações de natureza tributária. Em outras palavras, a transferência de recursos (benefícios obtidos com o leilão dos contratos no BANDES) que se dá para as clientes Eluma e Nokia Siemens, por intermédio de desconto financeiro, não pode interferir na apuração do resultado do exercício da fiscalizada, diminuindo a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

[...]

Não se pode aceitar essas despesas com descontos como despesa necessária para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Trata-se, antes de mais nada, de descontos concedidos por mera liberalidade da fiscalizada. A operação comercial travada entre a fiscalizada e as clientes ELUMA e SIEMENS é a importação por conta e ordem de terceiros, cuja remuneração se dá **pelo serviço prestado** pela Carisma. Portanto, caso a fiscalizada desejasse conceder desconto a suas clientes deveria fazê-lo sobre os valores de receitas de serviços e não sobre receitas financeiras, que não têm qualquer vinculação com os serviços prestados. É importante lembrar que as receitas financeiras auferidas são decorrentes de benefício fiscal **atribuído à fundapeana** e não às suas clientes. Também não se pode entender que os descontos concedidos sejam considerados despesa usual ou normal, visto que a CARISMA registrou diversas outras operações de importação para outras clientes, os quais não foram beneficiados com repasses de ganhos com os leilões do Bandes.

É inegável que há jurisprudência de duas outras turmas julgadoras da 1ª Seção do CARF admitindo a dedutibilidade dos referidos “descontos”. Esta Turma Julgadora, porém, ainda que em outra composição, examinou o tema e concluiu, por unanimidade de votos, pela impossibilidade de o repasse de receitas financeiras ser deduzido na apuração do IRPJ/CSLL, conforme trecho de ementa a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2010, 2011

Ementa:

[...]

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. DESCONTO NO ICMS DEVIDO NA IMPORTAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE

A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa - a importadora -, a qual promove, em seu nome, o Despacho Aduaneiro de Importação de mercadorias adquiridas por outra empresa - a adquirente - em razão de contrato previamente firmado. Nas importações por conta e ordem de terceiros o ICMS não integra o custo da prestação de serviços, sendo que os descontos concedidos no pagamento da fatura não podem ser enquadrados como descontos condicionais, nos termos do art. 374, do Decreto nº 3.000/1999.

LEI COMPLEMENTAR 160/2017. INAPLICABILIDADE. CARÁTER PERSONALÍSSIMO DO BENEFÍCIO

No presente caso, estamos tratando de uma glosa de despesas e não do tratamento como receita tributável de uma subvenção para investimento.

Os repasses parciais dos benefícios FUNDAP/INVEST têm origem em acordo particular realizado pelo contribuinte, o qual dá ao adquirente desconto sobre valores antecipados para pagamentos da importação, e tal procedimento está em desacordo com a modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, reduzindo indevidamente as receitas provenientes dos benefícios fiscais FUNDAP/INVEST, além de transferir, de forma indevida, o benefício fiscal por ele experimentado, a terceiros. (Acórdão nº 1302-002.558, de 21 de fevereiro de 2018, Relator Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa)

Por todo o exposto, refletindo a posição prevalecente no julgamento quanto à matéria de mérito, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo