



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720322/2011-73
ACÓRDÃO	9101-007.168 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	1 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	CARISMA COMERCIAL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. FUNDAP. TRANSFERÊNCIA DO BENEFÍCIO. REEMBOLSO DE DESPESAS PAGAS. DESCONTO COMERCIAL. DEDUTIBILIDADE.

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

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa que votou pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento, os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e, quanto ao mérito, os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Designado para redigir os fundamentos do voto vencedor, quanto ao conhecimento, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial do Contribuinte (fls.884/891) em face do Acórdão nº 1302.006.405, sessão de 14 de março de 2023 (fls. 840/875), que julgou improcedente o seu recurso voluntário.

Assim restou assentado o Acórdão ora Recorrido (grifamos):

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. (grifos nossos)

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 Heldo 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, Heldo 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.

A matéria admitida em Despacho de Admissibilidade monocrático (fls. 1.034/1.037) foi: “**dedutibilidade, como despesas necessárias, de descontos financeiros concedidos a título de repasse de benefício fiscal do FUNDAP**”, tendo como Acórdãos Paradigmas os de nº 1401-004.265 e nº 1402-002.743.

A justificativa para admissão do dissenso pode ser assim apreendido do trecho do Despacho de Admissibilidade:

11. Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

12. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que “*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*”, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1401-004.265 e 1402-002.743) decidiram, de modo **diametralmente oposto**, que “*os benefícios FUNDAP correspondentes a ‘descontos’ repassados aos clientes da recorrida trading podem ser considerados como despesas necessárias e ser passíveis de dedução na apuração do lucro real a afetar as bases de incidência do IRPJ e da CSLL*”.

13. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Referida conclusão teve em conta o quadro que é a seguir reproduzido, no qual apresenta-se a comparação entre os casos oferecidos como passíveis de formar o dissídio jurisprudencial:

Acórdão recorrido	Acórdão paradigma	Acórdão paradigma
Acórdão nº 1302-006.405	Acórdão nº 1401-004.265	Acórdão nº 1402-002.743
Ementa	Ementa	Ementa
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	[...]. 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 “repasso” é essencial às operações de importação por conta e ordem de terceiros e vinculada	[...]. 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 “repasso” é essencial às operações de importação por conta e ordem de terceiros e vinculada

e tal dispêndio não é dedutível nas bases de cálculo do IRPJ/CSLL.	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 "repasso", a Recorrente perderia o negócio para outro concorrente, que atua de idêntica forma com relação ao "repasso". Por outro lado, restou cabalmente demonstrado pela própria Fiscalização que o "repasso" 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.	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 "repasso", a recorrida perderia o negócio para outro concorrente, que atua de idêntica forma com relação ao "repasso".
Relatório	Relatório	Relatório
-	-	-
Voto Vencedor	Voto	Voto
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. [...]. [...]. 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: [...].	A questão a ser enfrentada, no mérito dos presentes autos, é se os benefícios FUNDAP correspondentes a "descontos" repassados aos clientes da recorrida trading podem ser considerados como despesas necessárias e ser passíveis de dedução na apuração do lucro real a afetar as bases de incidência do IRPJ e da CSLL. [...]. Os descontos concedidos aos clientes da recorrida não constituem mera liberalidade. Não é o fato de não haver determinação expressa em lei para o repasse que afasta o fato de serem necessários: trata-se de rotina estabelecida pelo do mercado em decorrência dos próprios benefícios e propósitos do FUNDAP, portanto, são necessários, usuais e normais, conforme determina o artigo 299 do RIR/99. Assim, dou provimento ao recurso voluntário da recorrente por considerar que os descontos são dedutíveis da base fiscal tanto do IRPJ quanto da CSLL.	A questão a ser enfrentada, no mérito dos presentes autos, é se os benefícios FUNDAP correspondentes a "descontos" repassados aos clientes da recorrida trading podem ser considerados como despesas necessárias e ser passíveis de dedução na apuração do lucro real a afetar as bases de incidência do IRPJ e da CSLL. [...]. Os descontos concedidos aos clientes da recorrida não constituem mera liberalidade. Não é o fato de não haver determinação expressa em lei para o repasse que afasta o fato de serem necessários: trata-se de rotina estabelecida pelo do mercado em decorrência dos próprios benefícios e propósitos do FUNDAP, portanto, são necessários, usuais e normais, conforme determina o artigo 299 do RIR/99. [...]. Neste cenário, identificando o mesmo substrato fático do caso cuja ementa transcrevi acima, não vislumbro solução outra que não reconhecer as despesas financeiras lançadas pela recorrida como íteus, necessárias e usuais preenchendo-se, assim, o prescrito no art. 299 do RIR.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ofereceu contrarrazões (fls. 1.039/1.045), silente quanto ao conhecimento, e, no mérito, reproduziu as decisões do voto vencedor do Acórdão Recorrido, para, ao fim, afirmar tratarem-se de sólidos argumentos não merecedores de reparo.

É o relatório, em síntese.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, relator

TEMPESTIVIDADE

Como bem destacado no Despacho de Admissibilidade monocrático, a tempestividade do presente Recurso Especial encontra-se superada em razão de Mandado de Segurança em favor do Contribuinte, e assim permanece: Vejamos:

Aludido Recurso Especial já foi analisado pelo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, de e-fls. 951, que o considerou intempestivo. Porém, por força de liminar concedida em Mandado de Segurança (e-fls. 1.022), referida objeção foi superada.

CONHECIMENTO

Não encontrou este Conselheiro razões para discordar da conclusão sobre a admissibilidade do Recurso Especial, notadamente em razão de situações idênticas envolvendo o benefício do Imposto sobre Mercadorias e Serviços -ICMS – FUNDAP.

MÉRITOBrevíssimo Histórico

O FUNDAP – Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias é tido um benefício fiscal estadual¹ visando o incremento das atividades de exportações e importações através do Porto de Vitória, no Estado do Espírito Santo, que exige o atendimento a certos requisitos por parte de empresas importadoras, que tenham sede ou filial naquele Estado (“Empresa Fundapeana”).

A principal característica do benefício é uma efetiva redução do desembolso do ICMS, que se obtém, em apertada síntese, mediante as seguintes etapas:

- 1) Importação pela “Empresa Fundapeana” por conta ordem do adquirente.
- 2) Desembaraço aduaneiro, com diferimento do ICMS incidente na importação, para o momento da saída do produto/mercadoria importada ao adquirente.
- 3) Obtenção, por parte da “Empresa Fundapeana”, de financiamento junto ao BANCO DE DESENVOLVIMENTO DO ESPÍRITO SANTO - BANDES (8% ou 3%, a depender da alíquota de saída), com o compromisso de investimento em

¹ Lei nº 2.508/70, regulamentado pelo Decreto Estadual nº 163-N, de 1971.

projetos sociais, industriais, turismo ou agropecuários no Estado do Espírito Santo (há uma retenção de 9% sobre o valor a ser financiado – caução retida).

- 4) Recompra pela “Empresa Fundapeana” da dívida oriunda do financiamento junto ao BANDES, em leilão, com deságio de até 90%.
- 5) Contratação prévia entre a “Empresa Fundapeana” e o adquirente visando a “devolução”, “reembolso” ou “desconto” equivalente a um percentual sobre o deságio obtido na recompra do financiamento do valor do ICMS na importação.

DO CASO CONCRETO

Temos no voto vencedor que a transferência do efeito do benefício econômico obtido pela fruição por parte da “Empresa Fundapeana” a seu cliente não seria desconto: Vejamos excerto:

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 (grifos nossos).

A base para essa afirmativa é o fato de o redator do voto vencedor entender que o “desconto” seria um instituto atrelado à prestação de serviço.

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, emitira 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.

(...)

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, capa azias, 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 Original Fl. 34 do Acórdão n.º 1302-006.405 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária Processo nº 15586.720322/2011-73 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”.

(...)

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. (g.n.)

Ao fim, manteve o entendimento daquela Turma, ainda que em outra formação, transcrevendo a ementa do Acórdão nº 1302- 002.558:

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

experimento, a terceiros. (Acórdão nº 1302-002.558, de 21 de fevereiro de 2018, Relator Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa)

Como se pode notar, o voto vencedor do Acórdão Recorrido tem em conta dois aspectos (i) o fato de o repasse não ser um “desconto comercial”, porquanto o valor é superior ao da fatura de serviço, e (ii) o que teria sido repassado eram as receitas financeiras obtidas do abatimento da dívida assumida para pagamento do ICMS.

Este Conselheiro já havia se manifestado pessoalmente durante a sessão de julgamento do processo em tela. Na ocasião acompanhei o relator do voto vencido, que adotava como razões de decidir, o voto do Auditor Fiscal que ficou vencido quando do Acórdão de Impugnação, que abaixo igualmente transcrevo:

“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 arrazoado 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 Original Fl. 26 do Acórdão n.º 1302-006.405 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária Processo nº 15586.720322/2011-73 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 empresarias 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.”

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

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

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

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

Desde a Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, já eram conhecidas as restrições para instituições e revogações de incentivos fiscais (*latu sensu*). Entretanto, no âmbito

dos Estados, dada a fluidez sobre o alcance do que seriam tais incentivos, implementaram-se diversos mecanismos para atrair investimentos, estes em potencial (ou efetivo) desacordo com a exigência da celebração de Convênios.

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

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

No caso da repercussão, o ICMS é um daqueles tributos no qual o contribuinte de direito é o “vendedor” – no caso, o importador, mas o contribuinte de fato é a pessoa adquirente do produto ou mercadoria, podendo este ser igualmente contribuinte ou não do referido imposto. Não esqueçamos que no caso do ICMS, esta assertiva já se encontra há muito sedimentada, quando para se exigir qualquer indébito, há de se observar o art. 166, do CTN². Vejamos:

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

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

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

² Exceção em relação ao ICMS-ST (substituição tributária para frente), nos termos do REsp 2.034.975-MG, no qual se firmou a seguinte tese: “Na sistemática da substituição tributária para frente, em que o contribuinte substituído revende a mercadoria por preço menor do que a base de cálculo presumida para o recolhimento do tributo, é inaplicável a condição prevista no art. 166 do CTN.”

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

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

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

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

(...)

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

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

³ Decreto nº 3.000/99.

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

Nestes termos, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial.

CONCLUSÃO

Em decorrência de todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial e, no mérito, DAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, redator designado

Conforme relatado, fui designado para redigir os fundamentos do voto vencedor, quanto ao conhecimento.

Nesse ponto, a maioria do Colegiado divergiu do I. Relator quanto à caracterização do dissídio com base no segundo paradigma (Acórdão nº **1402-002.743**), tendo em vista que, nesse caso comparado, ainda que haja um ponto em comum com a decisão recorrida, o lançamento partiu de infração de omissão de receitas, conforme atesta o seguinte trecho do relatório: Trata-se de Recurso de Ofício decorrente de decisão da DRJ de Belo Horizonte que exonerou contribuinte recorrida, beneficiária do FUNDAP, de lançamento tributário empreendido IRPJ e CSL, ano-calendário 2011, em função de suposta "omissão de receita financeira" pelo fato de ao repassar os "descontos" aos clientes importadores na medida em que considerava-os como Despesas Financeiras que foram levadas para apuração do resultado do exercício e, conseqüentemente, reduzindo Lucro Real.

Tem-se, no entanto, que, muito embora a descrição pormenorizada da contabilidade empreendida pela recorrida, empreendeu a autoridade fiscal autuação por "omissão de receita financeira" (art.288, RIR) sequer tangenciando a (in)dedutibilidade da despesa; o que suscitado pela recorrida em sede de Impugnação e devidamente enfrentado pela DRJ.

A DRJ de Belo Horizonte ao apreciar a impugnação formulada pela recorrida entendeu que assiste razão a esta na medida em que a autoridade fiscalizadora incorreu em erro material ao qualificar os "descontos" repassados pela recorrida às suas clientes, devidamente registrados como despesas financeiras, consistiriam em "omissão de receitas financeiras" procedendo autuação com base no art.288 do RIR.

Como se vê, o Colegiado do *segundo paradigma*, antes de enfrentar o mérito do que se busca rediscutir, já havia considerado o lançamento nulo, tendo em vista o equívoco no critério jurídico empregado, que caracterizou a alegada infração como de *omissão de receita*, e não de glosa de despesas ante sua desnecessidade. Daí a dessemelhança fático-jurídico entre os Arestos cotejados.

O mesmo, porém, não ocorre em face do *primeiro paradigma* (Acórdão nº **1401-004.265**), que tratou justamente do tratamento tributários das despesas deduzidas por contribuinte Trading em razão do *repasse* (ou *desconto*) dos benefícios fiscais do Fundap aos seus clientes, em operações de importação por conta e ordem.

Essas as razões, contudo, que levaram a maioria do Colegiado a acompanhar o voto de conhecimento do Relator pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli