



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

Processo nº 15586.720372/2015-84
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1301-000.425 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 20 de junho de 2017
Assunto Conversão em Diligência
Recorrente SAVIXX COMERCIO INTERNACIONAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, determinar o retorno dos autos à DRJ para que profira decisão complementar, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Flavio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Roberto Silva Junior.

RELATÓRIO

Trata-se o presente processo de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 09-58.924 - 2ª Turma da DRJ/JFA, que considerou improcedente a impugnação da contribuinte aos autos de infração de IRPJ e CSLL, nos valores, respectivamente, de R\$ 6.698.597,73 e R\$ 2.414.418,62, acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75%,. Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo órgão julgador *a quo*, complementando-o ao final:

"Contra a pessoa jurídica acima qualificada foram lavrados Autos de Infração de IRPJ (fls. 03 e seguintes) e, CSLL (fls. 19 e seguintes) referentes aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2012 em decorrência da contabilização como despesas financeiras dos descontos concedidos sem o devido registro em nota fiscal, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, gerando, em consequência, redução indevida de lucro sujeito à tributação.

Os autos de infração lavrados, depois de formalizados, totalizaram os montantes a pagar de R\$ 13.534.508,58 (IRPJ) e R\$ 4.878.144,50 (CSLL) incluídos os valores devidos a título de tributo, de multa e de juros de mora.

A autoridade fiscal, além de relacionar os fatos geradores correspondentes às infrações apuradas no corpo dos autos de infração, pormenorizou-as no Termo de Verificação Fiscal (fls. 34 e seguintes), que pode ser assim resumido:

1-INTRODUÇÃO

A Savixx atua no comércio exterior realizando importação própria e importação por conta e ordem de terceiros. É sediada no Espírito Santo, embora tenha atuação em portos de outros estados da federação.

2-RELATÓRIO

As informações mais relevantes solicitadas e atendidas pelo contribuinte foram realizadas através dos termos de intimação fiscal nº 01, nº 02 e nº 3. O contribuinte foi intimado a esclarecer e apresentar os documentos comprobatórios relativos aos ganhos financeiros contabilizados nas contas 6311300 e 6311320 e se estes foram incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS. Foi também intimado a esclarecer os descontos concedidos que acabaram por reduzir a base tributável para o IRPJ e CSLL.

3 - FUNDAMENTAÇÃO

3.1 Despesas Financeiras Não dedutíveis

A apuração do ... lucro real é realizada através da apuração das receitas tributáveis, excluindo as despesas realizadas para a atividade. Assim, embora a empresa possa realizar as despesas de seu interesse, nem todas podem ser utilizadas para reduzir o lucro do período, que vem a ser a base tributável.

... despesas para as quais inexista a previsão de dedutibilidade, se utilizadas para redução do lucro líquido devem ser adicionadas ao lucro real. ... apurou-se que nem todas as despesas contabilizadas ... poderiam reduzir o lucro ...

... na DIPJ, ano calendário 2012, na ficha 06 A -Demonstração do Resultado do Exercício, ... o contribuinte contabiliza os seguintes valores

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

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

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

Quanto ao FUNDAP, esclarece-se que se trata de benefício fiscal oferecido a empresas sediadas no Estado do Espírito Santo, as quais mediante regras específicas tem descontos ou postergação do pagamento do ICMS.

O importador, ao realizar a operação de importação, obtém os benefícios fiscais oferecidos pelo Estado do Espírito Santo, relativos ao ICMS, e além do benefício inicial pode quitar antecipadamente o financiamento do ICMS devido na importação, através de leilões, com deságio que supera 90% do valor, o que gera uma receita financeira tributável.

... neste caso não há crédito presumido. Há uma receita financeira decorrente da quitação do financiamento do ICMS com significativo deságio.

Quanto aos demais créditos ...

... prestou as informações abaixo:

Crédito presumido de ICMS - Itajaí/SC:

As importações feitas ... por meio dos portos ... de Santa Catarina em 2012 foram realizadas sob amparo de TTD - Tratamento Tributário Diferenciado pela secretária de Fazenda daquele estado. Referido tratamento, em síntese, além de diferir ICMS-I, oferece crédito presumido de ICMS na saída.

Crédito presumido de ICMS - Paranaguá - PR:

As importações realizadas ... por meio dos portos do Estado de Paraná (Paranaguá) em 2012 foram realizadas sob amparo do art. 617- 617A do RICMS/PR.

Referido tratamento ... dispõe que o valor do imposto a ser recolhido, por ocasião do desembaraço aduaneiro no ... Paraná, corresponderá à aplicação do percentual de 6% sobre o valor da base de cálculo da operação de importação, ficando deferida a diferença entre esse valor e aquele apurado por meio da aplicação da alíquota própria para a respectiva operação. O imposto diferido considerar-se-á incorporado ao imposto devido por ocasião das saídas promovidas pelo contribuinte importador pela secretária de Fazenda daquele estado. Referido tratamento, em síntese, além de diferir ICMS-I, oferece crédito presumido de ICMS na saída.

Os ganhos contabilizados no ano de 2012 encontram-se na tabela abaixo:

Conta Contábil	Valor anual
6311300 ITJ(Itajaí)	18.832.507,16
6311320 - PNG (Paranaguá)	13.679.144,40

Neste caso, não se trata de receita financeira, tendo em vista que o ganho decorre de um crédito governamental, ou seja enriquecimento do patrimônio da empresa com recursos externos, caracterizado como subvenção.

... o que se vê é que o contribuinte "repassa " através de descontos aos seus clientes, quase a totalidade das receitas decorrentes dos benefícios fiscais. Este repasse se dá, conforme informado pelo contribuinte como uma forma de garantir a competitividade ao atuar através de portos que se encontram mais distantes dos centros consumidores, ou seja, busca-se minimizar o eventual custo logístico. Esta conclusão decorre das explicações ... na resposta ao TIF nº2.

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

... os benefícios proporcionados são uma contingência, ou seja, o importador pode ou não ser beneficiário dos programas, sendo o repasse fruto desta contingência, isto é, o contribuinte concede o repasse porque assim o deseja (leia-se desejo das partes), e não porque ele seja inerente, operacional e próprio ao serviço de importação por conta e ordem;

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

O artigo 1º, da Lei nº 2.508/1970 e o artigo 2º, da Lei 2.592/1971, ambas relativas ao FUNDAP, esclarecem o propósito e a destinação do Fundo:

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. 2º Os financiamentos pelo FUNDAP serão destinados, às empresas que tenham sede no Estado do Espírito Santo. (grifos não constam do original).

O art 617 do RICMS do Paraná dispõe quem são beneficiários do programa de crédito presumido:

Art. 617. Aos estabelecimentos comerciais e não industriais contribuintes do imposto que realizarem a importação de bens para integrar o ativo permanente, ou de mercadorias através dos portos de Paranaguá ou Antonina e de aeroportos paranaenses fica concedido o crédito presumido correspondente à cinquenta por cento

...

Os repasses parciais dos benefícios estaduais funcionaram, de fato, como **transferência de receita**, de uma empresa beneficiária que faz jus aos benefícios definidos em lei para outras que não cumprem os requisitos. Ora, receita tributável não é algo que se possa transferir a bel prazer;

A receita obtida como resultado destes benefícios pertence ao contribuinte por ser ele o beneficiário do programa de benefício fiscal, o titular do financiamento ou do crédito presumido.

Ao lançar os repasses dos benefícios como despesas financeiras, o contribuinte indiretamente diminuiu a receita financeira obtida, ou "criou" uma despesa financeira, com estes mesmos benefícios fiscais. De fato, como resultado desta contabilização o contribuinte reduz a receita tributável para o IR e CSLL.

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) no art. 374 define o que são as despesas financeiras:

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Não é possível identificar dentro do dispositivo legal acima que o repasse de receitas, ou "desconto condicional" não registrado na nota fiscal seja considerado uma despesa financeira para fins de redução da base tributável.

*Os repasses parciais do benefício FUNDAP e dos benefícios de crédito presumido do PR e SC não possuem previsão legal para dispensar o contribuinte de auferir as receitas financeiras correspondentes. Tais repasses têm origem em **acordo particular** realizado pelo contribuinte com seu cliente que prevêem abatimento relativo ao repasse dos benefícios.*

*Sendo um acordo particular, este não tem o poder de interferir nas obrigações de natureza tributária, isto é, **não pode interferir na apuração do resultado do exercido do contribuinte**, diminuindo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL;*

*Conforme está previsto no artigo 123, do Código Tributário ... **as convenções particulares**, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, **não podem ser opostas à Fazenda Pública**, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias;*

*Mediante os repasses parciais do benefício financeiro, o contribuinte, contrariando o CTN, **modificou o sujeito passivo** em relação à receita financeira auferida, ou seja, transferiu parte da receita para outra empresa, imputando a esta o dever de registrá-la e assim apurar os tributos devidos (IRPJ e CSLL).*

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

O contribuinte alega que esta é prática do mercado, necessária à atividade, dado ao maior custo logístico. Inexiste, no entanto, na legislação do FUNDAP ou dos outros benefícios, a previsão do benefício voltada ao comprador, que por aqui importa e sim

aos importadores aqui estabelecidos. Se o contribuinte julga imprescindível que transfira os ganhos ao comprador não se pode impedi-lo, no entanto, não há como esquivar-se da tributação sobre as receitas auferidas.

Não é razoável que se alegue ... prática não amparada pela legislação sob o argumento de que se trata de prática rotineira. Em outras palavras, por analogia, não se pode omitir a emissão do cupom fiscal sob o argumento que a concorrência não o faz, ou não se pode omitir receitas sob o argumento que outros concorrentes também omitem ... Estes descontos, em descompasso com a legislação tributária, ou contrários às práticas da livre concorrência jamais podem ser consideradas usuais ou normais, mesmo que fossem amplamente praticadas.

Como já descrito acima, a prática do contribuinte é de fato uma renúncia de receita, contabilizada como uma despesa financeira, sob o título de desconto.

*Embora não sejam saídas de recursos, e sim, renúncia à entrada, como dito anteriormente o **contribuinte apura como despesas financeiras**. Tais "despesas" contabilizadas ... acabam por reduzir indevidamente as receitas provenientes dos benefícios fiscais como se vê na demonstração do resultado do período. Assim, a infração cometida ... é a inclusão indevida de despesas financeiras na apuração do IRPJ e CSLL resultando na redução do tributo apurado.*

Os valores dos descontos concedidos contabilizados como despesas financeiras se encontram abaixo listados:

trimestre	Valor R\$
1º	7.671.779,87
2º	5.168.415,86
3º	8.476.004,76
4º	8.999.610,41
TOTAL	30.315.810,90

3.2 - Ganhos não operacionais (receitas) não incluídos na base do PIS e da COFINS.

[...]

4 - CONCLUSÃO

As infrações tributárias acima listadas ensejaram o lançamento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, nos autos de infração do qual faz parte este termo, cujos processos se encontram na tabela abaixo:

Tributo	Processos
IRPJ e CSLL	15586.720372/2015-84
PIS e COFINS	15586.720373/2015-29

A empresa impetrou Mandado de Segurança (fls. 180 e seguintes) junto à Seção Judiciária de Vitória/Espírito Santo (Sexta Vara Federal Cível - processo nº 0007245-48.2013.4.02.5001) visando não incluir nas bases de cálculo do Pis e da Cofins os créditos presumidos de ICMS e, ainda, reaver os valores recolhidos a maior nos últimos 5 anos e a possibilidade de compensar referidos indébitos. A empresa não obteve êxito na primeira instância e a ação se encontra em fase de recurso.

Cientificada dos Autos de Infração e do Termo de Verificação Fiscal, a empresa apresentou sua defesa (fls. 1.122/1.141), alegando em resumo que:

III - PRELIMINAR DE NULIDADE

9. O auto de infração é peça fundamental do processo administrativo fiscal, pois é nele que se encontram descritos todos os elementos do lançamento fiscal. E por meio do auto de infração que o contribuinte toma conhecimento da acusação que lhe está sendo infligida, podendo assim, se entender cabível, apresentar a sua defesa dando início ao processo administrativo fiscal.

11. ... o Auto de Infração apresenta grave vício em elemento essencial de validade, qual seja, ausência dos requisitos para constituição do crédito e iliquidez do cálculo do débito fiscal.

13. Da análise do Termo de Verificação Fiscal e do ... do Auto de Infração, pode-se depreender que o Auto de Infração ... carece de liquidez, visto que partiu da presunção de que todos os lançamentos contábeis ... na ficha 06, especificamente na linha 51 ("outras despesas financeiras"), refletiriam os descontos concedidos aos clientes em função de benefício fiscal, presunção essa incomprovada ... e (ii) considerou todos os valores registrados a débito nas contas nºs. 631.2.150, 631.2.160, 631.2.200, 631.2.250, 631.2.260 e 631.2.300 para a apuração do montante do IRPJ e da CSLL a pagar, sem tomar o cuidado de excluir os valores de lançamentos a crédito.

16. Nas contas contábeis consideradas no Auto de Infração há lançamentos a crédito e a débito. Os lançamentos a débito refletem ajustes positivos para a determinação dos descontos. Os valores alocados a crédito refletem ajustes negativos para a determinação do desconto. Todos são prévios à determinação do desconto, que se dá pelo valor líquido.

17. Assim, os lançamentos a débito e a crédito são feitos, exatamente, para se chegar ao valor do desconto, que é líquido.

19. O erro teve dimensão relevantíssima. Apenas a título de exemplo, conforme ilustrado na tabela abaixo - a qual consta do Termo de Verificação Fiscal, para fins do lançamento os seguintes valores, que somam R\$ 30.295.040,79 (somatório da última coluna), foram considerados como "despesas indedutíveis":

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

Conta	1º TRI	2º TRI	3º TRI	4º TRI	TOTAL ANO
DESCONTOS CONCEDIDOS PCD - VIX	427.538,45	481.295,01	390.040,39	43.795,60	1.401.659,46
DESCONTOS CONCEDIDOS PCD - IFI	210.295,37	95.149,04	60.507,40	57.345,80	432.287,70
DESCONTOS CONCEDIDOS PCD - PNG				211.237,91	211.237,91
DESCONCEDIDOS OP PROPRIA - VIX	645.090,67	1.601.609,44	3.630.624,04	1.669.438,02	7.575.982,07
DESCONCEDIDOS OP PROPRIA - IFI	6.338.846,37	2.969.562,43	592.463,34	214.766,71	10.115.638,85
DESCONCEDIDOS OP PROPRIA - PNG			3.775.200,50	6.783.024,40	10.558.224,80
					total: R\$ 30.295.040,79

20. Ocorre que os valores lançados ... são bem diferentes dos efetivamente contabilizados ... , como desconto, nas contas nºs. 631.2.150, 631.2.160, 631.2.200, 631.2.250, 631.2.260 e 631.2.300 do ano de 2012, conforme demonstrado na planilha abaixo e nos "razões contábeis" anexados à presente peça (doc. n.º. 03)

DESCONTOS CONCEDIDOS A CLIENTES

ANO: 2012

ITEM	DESCRIÇÃO	JAN/12	FEB/12	MAR/12	ABR/12	MAY/12	JUN/12	JUL/12	AUG/12	SET/12	OCT/12	NOV/12	DEZ/12	TOTAL
001-150	Descontos PCD-12	639.961,77	130.895,43	187.555,62	253.341,25	79.144,40	180.852,02	177.249,43	137.454,06	70.734,37	23.644,76	13.339,37	4.261,76	1.307.494,56
001-160	Descontos PCD-160	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	84.194,91	117.278,00	201.272,91
001-170	Descontos PCD-17	34.033,05	31.820,25	85.549,62	51.385,03	6.877,41	5.089,92	24.205,17	1.477,43	39.334,74	25.425,75	12.788,00	18.147,23	432.287,78
001-180	Descontos PCD-180	210.274,73	140.320,41	243.879,37	467.327,21	240.010,63	194.051,74	432.401,25	1.271.255,52	1.044.174,05	240.045,41	300.140,71	146.211,02	8.081.244,58
001-190	Descontos PCD-190	-	-	-	-	-	-	32.700,81	1.579.665,76	1.550.133,45	240.055,93	1.729.126,15	1.480.265,62	7.591.285,71
001-200	Descontos PCD-200	2.775.711,14	1.087.046,11	1.074.176,67	1.345.142,21	667.071,01	1.070.652,31	561.112,27	149.155,19	120.174,01	32.793,20	110.344,57	59.142,03	11.533.274,01
TOTAL		2.642.290,39	2.265.560,77	2.400.144,35	2.316.542,89	1.346.910,51	1.270.804,42	1.489.255,11	2.243.661,62	2.703.519,83	1.348.981,93	2.209.126,00	2.740.480,53	25.532.427,11

21. ... a diferença é ... aproximadamente R\$ 5.000.000,00 ... Evidente, portanto, a manifesta falta de liquidez do lançamento ...

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

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

IV. MÉRITO: DESPESAS DEDUTÍVEIS E DESCONTOS CONCEDIDOS

29. ... a Impugnante atua como "trading company", importando produtos a pedido dos seus clientes nacionais.

30. Em algumas operações, quando atua na modalidade de "importação por conta e ordem", ... presta serviços aos seus clientes no Brasil, desembaraçando os produtos adquiridos diretamente pelos clientes do exterior.

31. ... (1) a Impugnante adquire (compra) produtos do exterior, e (2) os comercializa (vende) para os seus clientes ... "importação por encomenda".

32. Quando atua na ... "importação por encomenda", ... faz ... duas operações mercantis ... (1) a primeira de aquisição de mercadorias vindas do mercado externo, atendendo ... os requisitos legais ... , entre eles, emissão de nota fiscal de entrada, registro no Siscomex, registro ... no estoque ... e (2) a segunda de venda a seus clientes, ...

33.. ... tais operações são ... legais, sendo inclusive regulamentadas ... pela ... Lei nº. 11.281, ... de 2006, e também da Instrução Normativa SRF nº. 634, ... de 2006.

34. A Impugnante, nessas operações, estabelece com seus clientes contratos de compra e venda das mercadorias importadas, os quais traduzem a vontade das partes em comprar e vender, mediante o pagamento de preço e transferência do domínio dos bens/mercadorias.

35. ... Para a realização dessas transações comerciais, ... concede descontos aos ... clientes.

36. *E são precisamente esses descontos o objeto de discussão ...*

37. *De acordo com a D. Fiscalização, os descontos concedidos pela Impugnante aos seus clientes não poderiam ser deduzidos da base tributável do IRPJ e da CSLL.*

40. *A praxe de concessão de descontos é ainda mais presente no segmento em que atua a Impugnante.*

47. *Adentrando-se nos aspectos legais e à legislação que regula as condições de dedutibilidade de despesas se confirma o caráter indevido da glosa.*

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

52. *O Termo de verificação fiscal afirma que: "Os repasses parciais do benefício FUNDAP e dos benefícios de crédito presumido do PR e SC não possuem previsão legal para dispensar o contribuinte de auferir as receitas financeiras correspondentes". É importante esclarecer que a Impugnante tributou as "receitas" advindas dos benefícios fiscais para fins de IRPJ e CSLL. Não é esse o objeto das exigências dos tributos em comento.*

53. *O objeto da exigência aqui discutida não é a tributação por IRPJ e CSLL da "receita" correspondente ao benefício fiscal, que já é tributada por IRPJ e CSLL pela Impugnante.*

54. *O objeto do auto ora impugnado é a ... indedutibilidade da despesa dos descontos concedidos ... , nas suas operações de venda (no caso de operações de importação por encomenda), e nas transferências aos seus clientes (no caso de operações de importação por conta e ordem).*

55. *Juridicamente não há que se confundir a receita do benefício fiscal e os descontos concedidos ... , como fez a autuação.*

56. *O desconto, ainda que tome por base valorativa o valor da operação, que é a mesma base do benefício fiscal, é instituto autônomo e independente, atinente à relação jurídica privada, firmada entre a Impugnante e os seus clientes.*

57. *É sobre esses descontos, repita-se, que recai a exigência do IRPJ e da CSLL ora combatida.*

59. *Com efeito, o Termo de Verificação Fiscal reconhece, como não poderia deixar de ser, a **presença dos dois elementos necessários à configuração da dedutibilidade, a saber: necessidade; e usualidade.***

62. *As despesas são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando preenchem os requisitos do artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99"), aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, a saber:*

"Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§2º *As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º). (...)*".

65. *Da leitura do § 2º ... supra reproduzido se infere que as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transação, operação ou atividade da empresa.*

67. *... resta evidenciado que as despesas incorridas com a concessão de descontos são usuais, na medida em que não se pode negar, e nem se nega, que a concessão de descontos comerciais é prática mais do que difundida tanto no comércio em geral como entre as "trading companies". Tal fato foi reconhecido no próprio Termo de Verificação Fiscal quando ... afirma que esse tipo de desconto é comum ao tipo de atividade.*

71. *A apreciação da necessidade da despesa não comporta nenhum nível de subjetividade. A despesa que se insere no contexto da atividade, do negócio da empresa, é por princípio, necessária.*

E o que ensina Ricardo Mariz de Oliveira:

"a expressão 'transações ou operações exigidas pela atividade da empresa' tem que ser entendida como transações ou operações inerentes à atividade da empresa, ou dela decorrentes, ou com ela relacionadas, em virtude dela, ou, mesmo, em virtude da simples condição de empresa (...)

*Tem ela, assim considerada, que ser entendida em oposição a gastos absolutamente estranhos à sociedade e às suas atividades, ou que caracterizem mera liberalidade. Destarte, já na abertura da perquirição do sentido da expressão "despesa necessária", deve-se ter em conta que ela **não pode ser compreendida apenas literalmente e sob apreciação subjetiva**, sob o risco de se incorrer em sérios equívocos. Assim, por exemplo, a indagação "a despesa com a festa de natal dos funcionários é necessária? possivelmente vá receber resposta negativa de alguns e positiva de outros. O mesmo com a indagação "a despesa de hospedagem de um funcionário em viagem a serviço, no hotel mais caro da cidade, é necessária? ". ...*

74. *A despesa só pode ser considerada desnecessária, ou fruto de liberalidade, quando ela não guarda relação com o negócio da empresa, o que evidentemente não é o caso do desconto que desde os primórdios da atividade comercial é dado para fomentar as vendas.*

76. *... Cita-se, trecho do Parecer Normativo nº 32/81, que trata dos seguintes termos para fins de dedutibilidade de despesas:*

(i)necessidade: "(...) o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos "; e usualidade ou normalidade: "(...) despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio "

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

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

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

"Sobre o conceito de liberalidade também ensina o Prof. Ricardo Mariz de Oliveira quando cita a definição trazida por d.C. Sampaio de Lacerda a apontar que: "Entretanto, deixou ainda aí o texto de consignar o que se deve entender por ato de liberalidade. A verdade, porém, é que Miranda Valverde definiu-se como sendo aquele que diminui, de qualquer sorte, o patrimônio social, sem que traga para a sociedade nenhum benefício ou vantagem de ordem econômica, acrescentando que o administrador, gerindo um patrimônio alheio, não pode, em princípio, dar o que não lhe pertence ".

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

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

93. Extremamente relevante também é lembrar o elementar no sentido de que é incontroverso que os valores correspondentes aos descontos não correspondem a renda da Impugnante, e isso não se discute nos presentes autos: os descontos não são lucro, não há nenhuma capacidade contributiva a eles subjacente o que de per si demonstra a impossibilidade de sua tributação por IRPJ e CSLL

95. Recentemente a Receita Federal do Brasil publicou Solução de Consulta COSIT, tratando de tema semelhante ao aqui debatido, ficando claro o reconhecimento dadedutibilidade. In verbis:

"EMENTA: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ DESPESAS OPERACIONAIS, BONIFICAÇÕES COMERCIAIS CONCEDIDAS. DEDUTIBILIDADE. A concessão de bonificações em operações de natureza mercantil, com o fito de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, visando aumento de vendas e possivelmente do lucro, é considerada despesa operacional dedutível, devendo, entretanto, as bonificações concedidas, guardar estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram. Dispositivos Legais: Lei n ° 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 47; Decreto n ° 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), arts. 249, 299 e 366, inciso V; e Parecer Normativo CSTn° 32, de 17 de agosto de 1981.

96. Ainda nesse contexto, cita-se ... voto do I. Conselheiro Waldir Veiga Rocha no Processo ... nº 10640.720321/2013-75 - Acórdão nº 1302001.286 da 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, in verbis":

"(...)

Finalmente, a Solução de Consulta SRRF/7"RF/DISITn°298, de 28/11/2007, concluiu que "as bonificações concedidas a clientes, visando ao incremento de vendas e, conseqüentemente, dos lucros, se reconhecidamente vinculadas às operações comerciais realizadas pelo consulente, enquadram-se no conceito de despesas operacionais dedutíveis [...] ". Entendo ser este o enfoque mais adequado, com o qual comungo, ou seja, a verificação da normalidade, ususalidade e necessidade, além da vinculação estrita às operações comerciais da interessada.

Ressalto que o raciocínio aqui desenvolvido se aplica às bases de cálculo do IRPJ, no regime do lucro real, e da CSLL. Para essas modalidades de tributação, é irrelevante se o valor do produto entregue como bonificação será acrescido ao preço da venda e imediatamente registrado como desconto incondicional, em um único documento fiscal, ou se a venda será registrada em um documento fiscal (CFOP 5101/6101) e a bonificação em outro (CFOP 6910/5910), lançado este último como despesa. O efeito sobre a base tributável será rigorosamente o mesmo, muito embora, para fins de clareza e comprovação junto ao Fisco, a primeira alternativa apresente inegáveis vantagens. "

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

V. ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFICIO

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

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

113. Ademais, a aplicação de tal percentual, de forma ilimitada, sobre o principal e sobre a multa, acarreta verdadeira afronta ao princípio constitucional do não confisco, bem como viola o direito de propriedade, já que faz incidir juros exorbitantes sobre o imposto devido e, ainda, sobre a multa aplicada!

VI. ILEGITIMIDADE DA MULTA APLICADA - CARÁTER CONFISCATÓRIO

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

VII. DO PEDIDO

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

... requer ... seja afastada a incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício e que sejam afastadas as multas cobradas ...

129. ... requer que todas as intimações e publicações ... sejam efetuadas, exclusivamente, em nome das advogadas ...

É o relatório."

No julgamento realizado em 24 de fevereiro de 2016, a 2ª Turma da DRJ/JFA julgou improcedente a impugnação, por meio do acórdão nº 09-58.924, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2012

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

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 do ICMS não são dedutíveis. A possibilidade de dedução das despesas financeiras se limita às perdas de créditos em virtude de inadimplência ou insolvência. E a dedutibilidade de despesas operacionais se condiciona a sua necessidade para a atividade empresarial e para a manutenção da fonte produtora.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco inserta na Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA.

1. Não cabe apreciar questões relativas a ofensa a princípios constitucionais, tais como da segurança jurídica, legalidade ou da razoabilidade, dentre outros, competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado. 2. A doutrina trazida ao processo, não é texto normativo, não ensejando, pois, subordinação administrativa. 3. As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, salvo quando da existência de Súmula do CARF vinculando a administração tributária federal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Devidamente cientificado em 12/04/2016 (fls. 1.297), o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, em 11/05/2016 (fls. 1.298), o recurso voluntário de fls. 1.299 a

1.328, argumentando, em síntese os itens a seguir relacionados, os quais serão melhor detalhados por ocasião do voto:

- Faz-se necessária a anulação do acórdão recorrido, a fim de que outra seja proferida em seu lugar, apreciando os argumentos da defesa objeto da seção "III - Preliminar de Nulidade" da impugnação, às fls. 1.124 a 1.126, tendo em vista que os julgadores não se manifestaram sobre os fundamentos de nulidade do auto de infração;

- Subsidiariamente requer, caso não seja considerada nula a decisão recorrida, que sejam apreciados em seara inaugural os argumentos de nulidade do auto de infração constantes da impugnação. Apresenta, novamente, os motivos pelos quais entende que a autuação é nula, os quais podem, em apertada síntese, serem assim resumidos: (i) ausência de liquidez dos autos de infração, visto que foram considerados todos os valores a débito nas contas nº 631.2.150, 631.2.160, 631.2.200, 631.2.250, 631.2.260 e 631.2.300 para apuração do montante de IRPJ e CSLL, sem excluir os valores de lançamentos a crédito nas referidas contas; (ii) a fundamentação da autuação é no mérito pouco clara, em afronta ao art. 142 do CTN, violando o princípio da ampla defesa, do contraditório e da necessidade de motivação;

- No mérito afirma que tanto a autuação quanto a decisão recorrida confundiram a receita do benefício fiscal com os descontos concedidos pela recorrente. Tratam-se de institutos autônomos e independentes, não se figurando adequado traçar um paralelo ente os benefícios fiscais concedidos por entes federados à recorrente e os descontos que ela acorda com seus clientes, tratando-os como "perdas de crédito";

- Descreve suas atividades como "trading company" e afirma que, nesse segmento, é praxe a concessão de descontos aos clientes nas transações comerciais como estratégia de negócio;

- Afirma que as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transação, operação ou atividade da empresa e que, no caso, a concessão de descontos é usual, na medida em que é prática mais do que difundida no comércio em geral, especificamente no segmento das "trading companies";

- Questiona o racional adotado pelo acórdão *a quo* de que a recorrente teria repassado seus incentivos fiscais e seus direitos, bem assim, que referidas as despesas não seriam necessárias. Reitera que realiza atividades comerciais e que os descontos concedidos são essenciais para que possa manter sua fonte produtiva de renda, sendo portanto dedutíveis;

- A análise da dedutibilidade deve adotar um critério objetivo, buscando identificar se as despesas são ou não estranhas à atividade da empresa. Deve partir do pressuposto de que todas as despesas relacionadas às atividades da empresa ou à manutenção da fonte produtora têm vocação para serem deduzidas da base de cálculo, somente se cuidando de acrescer a ela as despesas para as quais algum dispositivo legal imponha uma exceção à regra de dedutibilidade;

- Opõe-se à interpretação dada pela decisão recorrida, de que a recorrente teria, por liberalidade, resolvido conceder descontos a seus clientes, sob o argumento de que a liberalidade deve ser tomada no sentido objetivo legal, isto é, de favor estranho aos objetivos sociais e contrário aos estatutos sociais;

- Acrescenta que os descontos concedidos aos clientes, obviamente, foram por eles tributados, devendo ser admitida sua dedutibilidade pela recorrente, sob pena de indevida bitributação;

- Por fim, alega que os descontos não correspondem a renda e, muito pelo contrário, são despesas necessárias à manutenção e realização dos negócios da recorrente, sendo descabido falar em acréscimo patrimonial, fato gerador do IRPJ e da CSLL. Conclui que as despesas indevidamente glosadas pela fiscalização são dedutíveis, devendo ser cancelados os autos de infração;

- Aponta ilegalidade na cobrança de juros Selic sobre a multa de ofício, sob o argumento que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 somente admite acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias;

- Afirma que a multa de 75% é ilegítima e possui caráter confiscatório.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

A recorrente afirma que o acórdão recorrido deve ser anulado, a fim de ser proferida outra decisão em seu lugar, apreciando os argumentos da defesa objeto da seção "III - Preliminar de Nulidade" da impugnação, tendo em vista que os julgadores não se manifestaram sobre os fundamentos de nulidade do auto de infração.

Consta da impugnação apresentada aos autos de infração, às fls. 1.124 a 1.126, que a recorrente fez, em síntese, as seguintes alegações, em preliminar de nulidade:

- O auto de infração apresenta grave vício em elemento de essencial validade, qual seja, ausência dos requisitos para constituição e iliquidez do cálculo do débito fiscal, visto que: "*(i) partiu da presunção de que todos os lançamentos contábeis representados na ficha 06, especificamente na linha 51 ("outras despesas financeiras"), refletiriam os descontos concedidos aos clientes em função de benefício fiscal, presunção essa incomprovada e manifestamente equivocada e (ii) considerou todos os valores registrados a débito nas contas nºs. 631.2.150, 631.2.160, 631.2.200, 631.2.250, 631.2.260 e 631.2.300 para a apuração do montante do IRPJ e da CSLL a pagar, sem tomar o cuidado de excluir os valores de lançamentos a crédito.*". Acrescenta que os lançamentos a crédito refletem ajustes para determinação do valor dos descontos concedidos, que se dá pelo valor líquido (débitos - créditos) e, no caso, houve lançamento a maior de aproximadamente R\$ 5.000.000,00. Com o objetivo de comprovar suas alegações elabora planilha com os valores efetivamente contabilizados como descontos nas contas nº 631.2.150, 631.2.160, 631.2.200, 631.2.250, 631.2.260, e 631.2.300 e anexa os razões contábeis às fls. 1.176 a 1.220;

- A fundamentação da autuação é pouco clara, em afronta ao art. 142 do CTN e viola o princípio da ampla defesa, do contraditório e da necessidade de motivação.

O acórdão *a quo* apenas faz referência à existência de preliminares de nulidade na impugnação, entretanto, não as cita nem faz qualquer análise sobre os argumentos e documentos trazidos aos autos na impugnação. Veja o que consta do referido acórdão:

"A discussão se estabeleceu em torno de, basicamente, dois pontos principais trazidos na impugnação:

· PRELIMINAR DE NULIDADE

MÉRITO: DESPESAS DEDUTÍVEIS E DESCONTOS CONCEDIDOS

A autuada centrou todas as suas alegações de mérito na possibilidade dos descontos concedidos a clientes serem despesas dedutíveis."

O art. 59 do Decreto nº 70.235/72 relaciona as hipóteses de nulidade dos atos administrativos:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Dessa forma, considerando que o acórdão recorrido foi omissivo na análise dos argumentos constantes da impugnação acerca da nulidade dos autos de infração, para que não ocorra supressão de instância e a consequente preterição do direito de defesa da recorrente, voto por determinar o retorno dos autos à DRJ/JFA para que profira decisão complementar com a apreciação das preliminares de nulidade suscitadas na impugnação.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo