



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15586.720372/2015-84</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-001.494 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SAVIXX COMERCIO INTERNACIONAL S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

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

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

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto** – Presidente

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

## RELATÓRIO

De início, deve-se dizer que essa é a segunda oportunidade na qual o presente processo é pautado para julgamento neste Conselho. Na primeira ocasião, em 20 de junho de 2017, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção entendeu por bem determinar o retorno dos autos à DRJ para que fosse proferida decisão complementar, nos termos do voto condutor da Resolução nº 1301-000.425.

Por economia processual e por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, transcreve-se abaixo o relatório integrante da referida Resolução nº 1301-000.425, com a adição da descrição dos atos processuais praticados a partir daquela ocasião.

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 conseqüência, 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 desembarço aduaneiro no ... Paraná, corresponderá à aplicação do percentual de 6% sobre o valor da base de cálculo da operação de importação, ficando diferida 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 préoperacional, 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 exercício 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:

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

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:

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

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":

(...)

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)

(...)

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".

E 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 da dedutibilidade. 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.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 47; Decreto n.º 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.º 32, de 17 de agosto de 1981.

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

"(... )

Finalmente, a Solução de Consulta SRRF/7"RF/DISITn.º298, 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, usualidade 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 OFÍCIO 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. DOCTRINA 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.

Considerando que, dentre outras alegações, a Recorrente argumentou pela nulidade do acórdão *a quo* por cerceamento do seu direito de defesa, tendo em vista que a DRJ não teria enfrentado adequadamente a preliminar de nulidade do auto de infração, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais resolveu determinar o retorno dos autos à DRJ para que fosse proferida decisão complementar, contemplando a análise da preliminar de nulidade do auto de infração.

Com o retorno dos autos à DRJ, foi proferido o acórdão nº 09-66.627 - 2ª Turma da DRJ/JFA, por meio do qual se rejeitou a preliminar de nulidade suscitada pela ora Recorrente em sua impugnação, nos seguintes termos:

Em diversos pontos de sua impugnação, a contribuinte alega nulidade do auto de infração.

Preceitua o artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 que:

"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. " Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Além disso, estabelece o artigo 142 do Código Tributário Nacional que:

"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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. " Não se vislumbra, no presente caso, qualquer óbice que determine a precariedade do procedimento fiscal bem como do lançamento efetuado pelo Fisco, uma vez que foi realizado nos moldes estabelecidos pelo Código Tributário Nacional, não se configurando qualquer violação ao que o mencionado diploma legal dispõe e, tampouco, ao artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Verifica-se que os Autos de Infração em questão foram lavrados por autoridade administrativa plenamente vinculada, respeitando os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação, portanto, norteado dentro do Princípio da Legalidade.

Constata-se que a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos autos de infração de IRPJ e CSLL (fls. 02/31) e o detalhamento contido no Termo de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 34/48, que deles é parte integrante, além das provas juntadas ao processo, esclarecem as autuações concretizadas e a sistemática aplicável à constituição do crédito tributário.

Para declarar a nulidade de um ato, além do previsto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, há que se pesquisar dois aspectos: primeiro, se o ato atingiu sua finalidade e, segundo, se houve prejuízo para a parte. Na hipótese, os Autos de Infração bem como o TVF explicitam os fatos ocorridos e sua subsunção aos fatos típicos previstos na legislação tributária.

Ressalte-se, por oportuno, que o procedimento fiscal é inquisitório e que o processo fiscal propriamente dito apenas se inicia com a impugnação ao lançamento, quando então é instaurada a lide.

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração lavrados com estrita observância às disposições contidas no artigo 10 do PAF.

Prescreve o citado Decreto nº 70.235/1972 que:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Numa leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo. Antes disso, não há que se falar em litígio ou cerceamento de direito de defesa.

Note-se que nenhum procedimento administrativo dificultou ou impediu o interessado de apresentar sua impugnação.

Importa destacar o artigo 5º, inciso LV, da Constituição da República:

“Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Na disposição contida na Carta Magna fica estampado que só cabe arguir cerceamento do direito de defesa após instaurado o litígio, que inaugura o processo administrativo fiscal.

Em resumo, a contribuinte argumenta que o auto de infração carece de liquidez, porque: 1) houve presunção equivocada de que todos os lançamentos contábeis (Ficha 06 - linha 51) refletiam descontos concedidos aos clientes em função de benefício fiscal, 2) não foram excluídos os valores de lançamento a crédito das

contas analisadas. E ainda que a fundamentação da autuação é pouco clara, em afronta ao art. 142 do CTN.

Se houve erro no levantamento do valor tributável, cabe a contribuinte apontar os equívocos cometidos pelo Fisco, acompanhados de elementos de prova, para que as instâncias de julgamento administrativo examinem seus argumentos e adequem os lançamentos à realidade, como previsto no artigo 60 do PAF transcrito anteriormente.

Os fatos trazidos pela empresa que, segundo ela, importariam em nulidade dos lançamentos realizados correspondem a questões de mérito. Se corretas suas ponderações, o lançamento deve ser considerado improcedente ou procedente em parte, conforme o caso, se incorretas deve ser mantido.

Nesse sentido, no tocante à improcedência ou não do lançamento, cumpre à autoridade julgadora, com base no lançamento realizado e nos argumentos trazidos pela defesa, emitir sua decisão.

A fundamentação da autuação é pertinente ao lançamento realizado, conforme se depreende, por exemplo, do auto de infração do IRPJ:

DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS INFRAÇÃO: DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS Contribuinte contabiliza como despesas financeiras, os descontos concedidos aos contribuintes sem o devido registro em nota fiscal. Trata-se portanto de despesas financeiras indedutíveis, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 300 e 374 do RIR/99 Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

O TVF, por sua vez, esmiúça o procedimento fiscal adotado.

A impugnação apresentada demonstra que a contribuinte entendeu claramente a infração apurada, apresentando farta argumentação, exercendo, de forma incontestada, o direito ao contraditório e à ampla defesa.

O artigo 142 do CTN determina os elementos necessários para constituição do crédito tributário por autoridade competente. Não há nele ou em qualquer outro dispositivo legal a obrigatoriedade do crédito tributário constituído na forma do artigo 142 do CTN ser líquido e certo.

A liquidez e certeza é inerente ao disposto no artigo 170 do CTN que se reporta aos créditos utilizados na compensação com créditos tributários.

Por todo exposto, não há que se cogitar de nulidade das autuações realizadas.

Em síntese, a DRJ rejeitou a preliminar de nulidade, por entender não haver qualquer nulidade prevista no art. 59, do Decreto nº 70.235/1972. Quanto à alegada falta de liquidez do auto de infração, a DRJ entendeu que tais razões deveriam ter sido acompanhadas de elementos de prova e, ainda, que os fatos por ela trazidos deveriam ser analisados como razões de mérito.

Irresignada, a Recorrente interpôs novo recurso voluntário, alegando, em síntese que:

- (i) Nulidade do acórdão da DRJ por cerceamento do seu direito de defesa;
- (ii) Nulidade do Auto de Infração por carência de fundamentação e erro na determinação da matéria tributável;
- (iii) Dedutibilidade das despesas com descontos;
- (iv) Ilegalidade da incidência de SELIC sobre multa de ofício; e
- (v) Caráter confiscatório da multa de ofício.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

### 1 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO E DELIMITAÇÃO DA LIDE

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

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

- (i) **PRELIMINARES:**
  - a. Nulidade do Auto de Infração; e
  - b. Nulidade do acórdão da DRJ
- (ii) **MÉRITO:**
  - a. dedutibilidade das despesas;

- b. não incidência de SELIC sobre a Multa de Ofício; e
- c. efeito confiscatório da multa de ofício.

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

## 2 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

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

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

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

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

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

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

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

### **Dos Descontos Concedidos**

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

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

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

### **3 NULIDADE DO ACÓRDÃO DE IMPUGNAÇÃO**

A Recorrente alega, ainda, que o acórdão de impugnação seria nulo por não ter enfrentado a sua alegação quanto ao erro de cálculo do imposto devido. Nesse ponto, entendo que assiste razão à Recorrente.

A Recorrente alegou em sede de impugnação que:

- 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, 132.2.160, 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;

Importante recordar que este Conselho já havia determinado o retorno dos autos para a DRJ analisar tais argumentos trazidos em sede de preliminar de nulidade.

Com o retorno dos autos à DRJ, foi proferido o acórdão 09-66.627 - 2ª Turma da DRJ/JFA, que entendeu que as alegações relacionadas à falta de liquidez não deveriam ser tratadas como preliminar de nulidade, uma vez que estariam relacionadas ao mérito da exigência.

Ocorre que a DRJ não analisou o alegado erro na apuração do tributo devido, seja como preliminar de nulidade, seja como mérito, persistindo, portanto, a omissão apontada pela Resolução 1301-000.425, que configura cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

A nulidade está constatada, no entanto, pela aplicação do art. 59, § 3º do Decreto nº 70.235/1972, não deverá ser pronunciada, tendo em vista a possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo.

#### 4 MÉRITO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### CLÁUSULA OITAVA

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

#### Parágrafo Primeiro

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

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

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

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

#### Parágrafo Segundo

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

O recurso voluntário não explora com profundidade a natureza dos descontos concedidos pela Recorrente e, analisando a documentação juntada com a impugnação, está claro que os descontos previstos nos contratos apresentados pela Recorrente estão sujeitos a um evento incerto e futuro, qual seja, a incidência de determinada alíquota de ICMS quando da ocorrência da operação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dentre os julgados, destacam-se: (i) acórdão nº 1402-002.743, julgado em 19/09/2017, de relatoria do Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira; (ii) acórdão nº 1402-002.301, julgado em 14/09/2016, de relatoria do Conselheiro Leonardo Luis Gonçalves Pagano; e acórdão nº 1401-004.265, julgado em 27/03/2020, nos quais este Conselho decidiu pela dedutibilidade da despesa relativa ao repasse de benefício fiscal concedido por Estado Portuário.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

FUNDAP é, ao meu sentir, um desses incentivos, cuja implementação documental, tal qual a emissão de notas fiscais, indicação da base imponible, alíquotas e cálculo do ICMS devido, não corresponde à realidade da transação, posto que a

interposição da estrutura de um fundo público para fomento de atividade econômica, mediante ativos constituídos por títulos de créditos (créditos oriundo do financiamento do valor do ICMS devido), e depois a sua cessão onerosa por valor correspondente à 10% do valor de face serve, apenas, para resultar em um valor de ICMS efetivamente recolhido aos cofres do Estado em montante inferior às alíquotas e montantes constantes das Notas Fiscais.

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

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

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

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

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

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

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

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

É o mesmo, portanto, de uma empresa que obtém receitas financeiras por meio de uma aplicação bancária, decidir repassar parte de tais receitas a um cliente, para fidelizá-lo, e, ao mesmo tempo, valer-se de tal repasse para reduzir as bases de cálculo do IRPJ/CSLL, a título de “desconto comercial” Esta conclusão, ao meu sentir, não reflete o contexto integral do benefício fiscal. Se é um incentivo fiscal com vistas à redução da carga tributária do ICMS (cujo ônus é do adquirente), não se pode dissociar tal operação, para, ao se analisar apenas um único aspecto do

FUNDAP, concluir tratar-se o tal “desconto comercial” uma mera liberalidade, a ponto de se afirmar não ser uma despesa dedutível (a teor do art. 299 do RIR/993 ). A operação, vista pelo seu todo, é meramente uma redução do preço de aquisição da mercadoria/produto, cujos ônus e bônus são do adquirente.

Não se pode perder de vista, ainda, a própria razão da existência da “Empresa Fundapeana”. Trata-se, na essência, de uma prestadora de serviços de importação/exportação. No caso, importação por conta e ordem de terceiros. Não é empresa especuladora para, com o ICMS eventualmente pago por terceiros, venha a contratar operação financeira visando lucro pela possibilidade de desconto do passivo financeiro (financiamento). Essa transação (aquisição por conta e ordem) só existe no caso em tela porque o adquirente a contrata sabendo da possibilidade de se utilizar a condição da “Empresa Fundapeana” para a obtenção de um do benefício tributário de ICMS. Com efeito, entendendo perfeitamente usual e normal da sua atividade, a contratação do “repassé”, “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, alinhando-me, igualmente, às conclusões encontradas nos Acórdãos 1402-002.743 e 1402-002.301. Destacando-se do primeiro:

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

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

Nestes termos, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial.

Considerando o cenário que se impõe às *Tradings Companies* a partir de práticas comuns de mercado, não há como considerar o desconto concedido pela Recorrente em

operações de importação por conta e ordem como uma mera liberalidade, uma vez que caso não o conceda, empresas concorrentes o farão.

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

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

---

## 5 CONCLUSÃO

---

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto**