



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19396.720009/2016-38
RESOLUÇÃO	1402-001.887 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TIMBRO COMERCIO EXTERIOR LTDA,
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi, Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 108-022.194, pela 4ª Turma da DRJ/08 que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

Trata-se de lançamento de ofício de IRPJ e CSLL referente ao ano-calendário de 2011, onde a autoridade tributária concluiu que a impugnante não comprovou que os valores identificados como redutores da receita bruta, possam ser enquadrados no conceito de “descontos incondicionais”.

O relatório fiscal cita o disposto no item 4.2 da IN/SRF nº 51/1978; Solução de Consulta nº 34 – Cosit de 21/11/2013 e Solução de Consulta nº 221 – Cosit de 14/08/2014 para embasar seu levantamento, bem como os seguintes argumentos:

“Descontos Concedidos nas Operações de Venda por Encomenda

- Cita a autoridade que nas operações por Encomenda, esses descontos foram pactuados anteriormente ao faturamento, dando a entender que os mesmos, teriam a natureza de descontos incondicionados o que não procede.
- Também, esses descontos não foram incluídos nas respectivas notas fiscais de venda;

Descontos Concedidos nas Operações Importação por Conta e Ordem de Terceiros

- Alegou a impugnante, após intimada, que decorrem de estipulação, pactuada anteriormente ao respectivos faturamentos, sendo dado como exemplo, o contrato firmado em 21/07/2010 entre a empresa Timbro e o cliente Haulotte, que prevê um desconto comercial nas operações de importação ~por conta e ordem, com trechos abaixo transcritos:

• • *"Acerca do não lançamento dos descontos nas notas fiscais de saída: "Trata-se de descontos incondicionais constantes dos respectivos contratos comerciais firmados entre a empresa Timbro e seus clientes, dentre eles a empresa Haulotte Brasil Ltda. Por se tratar de operação de importação por conta e ordem de terceiros, conforme determina o artigo 87, IV, da IN SRF nº 247/02, na nota fiscal de saída deverá constar, necessariamente, as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, acrescidos do valor dos tributos incidentes na importação; o destaque do valor do ICMS incidente na saída das mercadorias e o IPI, calculado sobre o valor da operação de saída. Diante disso, os descontos comerciais, contratados anteriormente à emissão das notas de remessa, por determinação legal, não poderiam constar da nota da nota de remessa, razão pela qual, sua concessão ficou adstrita ao contrato e ao respectivo pagamento".*

• A autoridade fiscal alegou que as receitas auferidas pelo contribuinte derivadas das operações de importação por conta e ordem de terceiros são receitas de serviços e não constam nessas notas fiscais de serviços emitidas, esses supostos descontos.

•Por fim, alegou a autoridade tributária que os repasses dos benefícios do FUNDAP previstos no Acordo, ainda que constassem das notas fiscais de remessa, não poderiam ser considerados parcelas redutoras da receita bruta apurada.

•Com base no exposto, foram glosados esses valores, que por não terem sido comprovados, não poderiam ser considerados parcelas redutoras da receita bruta da impugnante.

Já a impugnante, em sua defesa, alegou que:

• Os lançamentos devem ser cancelados por inexistência de descrição precisa dos fatos e fundamentos das autuações, pois no caso do Auto de Infração de IRPJ, na descrição dos fatos e no enquadramento legal, a D. Autoridade Fiscal entendeu pela violação ao artigo 39 da Lei nº 9.249/95, aos artigos 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), referentes aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011;

•Já, no caso do Auto de Infração de CSLL, por sua vez, na descrição dos fatos e do enquadramento legal, a D. Autoridade Fiscal entendeu pela violação ao artigo 2º da Lei nº 7.689/88 (com alterações pelo artigo 29 da Lei nº 8.034/90), ao artigo 57 da Lei nº 8.981/95 (com alterações pela Lei nº 9.065/95), ao artigo 29 da Lei nº 9.249/95, ao artigo 1º da Lei nº 9.316/96, ao artigo 28 da Lei nº 9.430/96 e ao artigo 39 da Lei nº 7.689/88 (com alterações pelo artigo 17 Lei nº 11.727/08), referentes aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011;

•Como se verifica dos enquadramentos das condutas e tipificações legais expressos acima nos Autos de Infração ora combatidos, a fundamentação indicada pela D. Autoridade Fiscal para os lançamentos objeto das autuações fiscais relacionam-se com (i) custos, despesas operacionais e encargos supostamente não comprovados para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL considerando que referidos dispositivos mencionados tratam dos conceitos contábeis e fiscais de lucro líquido, lucro bruto e dedutibilidade de despesas operacionais de empresas sujeitas à apuração do IRPJ pelo lucro real, como é o caso da Impugnante;

•Entretanto, ao examinar o Relatório Fiscal integrante dos Autos de Infração, verifica-se que a D. Autoridade Fiscal discorre sobre outras condutas e motivações que supostamente teriam ensejado as autuações fiscais, uma vez que trata da (ii) ausência de comprovação de parcelas redutoras da receita bruta (descontos incondicionais concedidos), considerando, por sua vez, outra base legal que utiliza de forma exclusiva, qual seja. Instrução Normativa SRF nº 51/1978;

•Portanto, constata-se, facilmente, que as tipificações legais são distintas, pois conceitos de receita bruta, preços de mercadoria e serviços, e

descontos incondicionais previstos na Instrução Normativa SRF 51/1978 e tratados de forma exclusiva no Relatório Fiscal não estão relacionados com os conceitos de lucro líquido, lucro bruto e dedutibilidade de despesas operacionais previstos na fundamentação legal utilizada nos Autos de Infração. Com isso, alega nulidade da autuação fiscal;

•Contudo, apesar de alegar cerceamento de defesa, a impugnante adentrou o mérito, com as seguintes linhas de defesa:

•*Que se encontra sediada no Município de Vitória, no Estado do Espírito Santo - ES;*

•*Realiza a maior parte de suas importações pelo principal porto deste Estado -- Porto de Vitória --, estando beneficiada pelo Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias - FUNDAP;*

•*Que o FUNDAP foi criado pela Lei nº 2.508/70 do Estado do Espírito Santo, com o objetivo de "promover o incremento das exportações e importações através do Porto de Vitória" (Art. 1º). Posteriormente, a Lei nº 2.592/71 estabeleceu que "os financiamentos pelo FUNDAP serão destinados às empresas que tenham sede no Estado do Espírito Santo" (Art. 22);*

•*A despeito da total regularidade dos descontos comerciais concedidos quando das operações de importação por encomenda praticadas pela Impugnante, entendeu a D. Autoridade Fiscal que não teria sido comprovada a incondicionalidade dos mencionados descontos, razão pela qual efetuou a glosa dos descontos concedidos, bem como autuou a Impugnante mediante o lançamento de créditos tributários a título de IRPJ e CSLL que entendeu devidos;*

•*Ao analisar as operações da Impugnante por conta e ordem de terceiros, entendeu a D. Autoridade Fiscal que, unicamente por não constarem das respectivas notas fiscais das mercadorias, os descontos concedidos teriam se caracterizado como forma artificial de diminuição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ou que seria ainda despesas operacionais não comprovadas, conforme premissa adotada tendo por base legislação apontada pela D. Fiscalização nos Autos de Infração ou aquela constante do Relatório Fiscal que faz parte integrante das autuações;*

•*Que no entendimento da D. Autoridade Fiscal, e que supostamente justificaria o lançamento ora combatido, para a concessão do desconto incondicionado: (i) deveria constar o desconto na nota fiscal de venda dos bens, no caso de importação por encomenda; e (ii) não deveria depender de evento posterior a emissão da nota fiscal de venda, pelo importador, no caso, a Impugnante;*

•*Não pode ser penalizada por eventual equívoco que, de forma alguma, altera a natureza incondicional dos descontos comerciais praticados e que foram verdadeiramente concedidos;*

•Que já foi definido pelo CARF, que apesar de não constarem das notas fiscais, tais descontos incondicionais podem ser comprovados por outro meio, tratando-se de descontos legais e válidos;

•Conforme se sabe, o processo administrativo, em qualquer esfera (federal, estadual e municipal) obrigatoriamente deve seguir o princípio da verdade material, na medida em que se busca a verdade dos acontecimentos e não a mera aparência e/ou forma;

•Assim, o mero equívoco material no preenchimento de notas fiscais não pode acarretar a cobrança a maior de tributos manifestamente indevidos, diante da existência e autorização de outras formas de verificação dos descontos incondicionalmente concedidos, que não dependeram de qualquer evento posterior à emissão das notas fiscais;

•O destaque em nota fiscal dos descontos incondicionados, tem como única previsão, a Instrução Normativa SRF nº 51/78, cujo não atendimento não pode culminar em autuação fiscal quando comprovado a real concessão dos descontos incondicionados, tal como previsto nos contratos das operações de importação por encomenda firmados pela Impugnante, descontos esses que independem da implementação de condição posterior;

•Por outro lado, tratando-se de descontos incondicionados, em relação ao ponto sobre a inexistência de destaque na nota fiscal de serviço (uma vez que se trata de operação por conta e ordem), são aplicáveis as mesmas conclusões expostas no tópico das importações por encomenda, que demonstram que a existência de contrato válido e prévio supre, em respeito ao princípio da verdade material, a falta de indicação do desconto nas notas fiscais, até porque também não dependente de cumprimento de obrigação posterior;

•Inexiste qualquer legislação que determine que o desconto comercial, para ser considerado incondicional - e, portanto, passível de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL - esteja vinculado à prestação de serviço propriamente dita.

•No caso em tela, buscando fidelizar sua clientela e com isso aumentar suas atividades comerciais, a Impugnante concedeu, de fato, desconto comercial (incondicional), o qual encontrava expressa previsão contratual, a despeito de não constar em nota fiscal;

•Tais descontos, tomando por base a forma de prestação de serviços da Impugnante, eram somados a cada serviço prestado, contabilizados em conta própria do cliente, e efetivados (descontados) dos valores que o cliente deveria pagar a cada período.”

Por sua vez, a Turma da DRJ/08 julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio, cuja decisão restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO. CLAREZA NA DESCRIÇÃO E NO ENQUADRAMENTO JURÍDICO DO FATO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

É válido o lançamento que descreve os fatos com clareza, dando a eles a correta qualificação jurídica, ainda que haja imprecisão ou erro no enquadramento legal, salvo se desta irregularidade resultar prejuízo para o autuado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DESCONTOS INCONDICIONAIS. NÃO COMPROVAÇÃO. REPASSE DE BENEFÍCIO FINANCEIRO. FUNDAP. CARACTERIZAÇÃO DE REDUÇÃO INDEVIDA DE LUCRO.

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO. CLAREZA NA DESCRIÇÃO E NO ENQUADRAMENTO JURÍDICO DO FATO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

É válido o lançamento que descreve os fatos com clareza, dando a eles a correta qualificação jurídica, ainda que haja imprecisão ou erro no enquadramento legal, salvo se desta irregularidade resultar prejuízo para o autuado.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2011

DESCONTOS INCONDICIONAIS. NÃO COMPROVAÇÃO. REPASSE DE BENEFÍCIO FINANCEIRO. FUNDAP. CARACTERIZAÇÃO DE REDUÇÃO INDEVIDA DE LUCRO.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário aduzindo o seguinte:

(...)II. AS RAZÕES PARA A REFORMA INTEGRAL DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

III.1 PRELIMINARMENTE:

A NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA – A INEXISTÊNCIA DE DESCRIÇÃO PRECISA DOS FATOS E DOS FUNDAMENTOS QUE MOTIVARAM A AUTUAÇÃO.

10. Antes de adentrar no mérito da autuação fiscal, a Recorrente reitera os motivos pelos quais entende pela necessidade de se determinar o cancelamento do auto de infração ora combatido.

11. Conforme pode ser verificado nos autos, desde o início do procedimento fiscal a que foi submetida, a Recorrente apresentou todos os documentos solicitados, inclusive acompanhados de esclarecimentos acerca da documentação e de questionamentos elaborados pela D. Autoridade Fiscal.

12. Quando da intimação da lavratura da autuação ora combatida, a Recorrente verificou incongruência entre a fundamentação legal constante do auto de infração em contrapartida com o teor do relatório da D. Autoridade Fiscal, que é parte integrante da autuação e, sob nenhuma hipótese, pode ser desconsiderado.

13. Destaque-se, ainda, que não se trata de mero erro de indicação de artigo supostamente violado ou equívoco na fundamentação legal. De fato, como restou demonstrado por meio da impugnação apresentada, se trata de indicação pela D. Autoridade Fiscal de duas condutas e tipificações distintas, com fundamentações legais diversas por natureza.

14. Como se verifica do auto de infração de IRPJ, na descrição dos fatos e no enquadramento legal, a D. Autoridade Fiscal entendeu pela violação ao artigo 3º da Lei nº 9.249/95, aos artigos 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), referentes aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011.

15. No caso do auto de infração de CSLL, por sua vez, na descrição dos fatos e do enquadramento legal, a D. Autoridade Fiscal entendeu pela violação ao artigo 2º da Lei nº 7.689/88 (com alterações pelo artigo 2º da Lei nº 8.034/90), ao artigo 57 da Lei nº 8.981/95 (com alterações pela Lei nº 9.065/95), ao artigo 2º da Lei nº 9.249/95, ao artigo 1º da Lei nº 9.316/96, ao artigo 28 da Lei nº 9.430/96 e ao artigo 3º da Lei nº 7.689/88 (com alterações pelo artigo 17 Lei nº 11.727/08), referentes aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011.

16. Como se verifica dos enquadramentos das condutas e tipificações legais indicados acima, constantes na autuação ora combatida, a fundamentação indicada pela D. Autoridade Fiscal se relaciona com custos, despesas operacionais e encargos supostamente não comprovados para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando que referidos dispositivos mencionados tratam dos conceitos contábeis e fiscais de lucro líquido, lucro bruto e dedutibilidade de despesas operacionais de empresas sujeitas à apuração do IRPJ pelo lucro real, como é o caso da Recorrente.

17. Entretanto, ao examinar o Relatório Fiscal integrante da autuação, verifica-se que a D. Autoridade Fiscal discorre sobre outras condutas e motivações que supostamente teriam ensejado a autuação, uma vez que trata da ausência de comprovação de parcelas redutoras da receita bruta(descontos incondicionais

concedidos), considerando, por sua vez, outra base legal que utiliza de forma exclusiva, qual seja, a Instrução Normativa SRF nº 51/1978.

18. Ou seja, ao contrário do que quer levar a crer a D. DRJ, constata-se, facilmente, que as tipificações legais são distintas, pois conceitos de receita bruta, preços de mercadoria e serviços, e descontos incondicionais previstos na Instrução Normativa SRF 51/1978 e tratados de forma exclusiva no Relatório Fiscal não estão relacionados com os conceitos de lucro líquido, lucro bruto e dedutibilidade de despesas operacionais previstos na fundamentação legal utilizada na autuação.

Vejamos:

	Auto de Infração	Relatório Fiscal (integrante do Auto de Infração)
Objeto	Custos/Despesas Operacionais/Encargos não comprovados	Ausência de comprovação de Parcelas Redutoras da Receita Bruta (Descontos Incondicionais)
Base Legal	Lei nº 9.249/95 (artigo 3º) RIR/99 – Decreto nº 3.000/99 (artigos 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300).	Instrução Normativa SRF 51/78 (item 4.2)

19. Este procedimento é totalmente ilegal e revestido de exageros, sendo que o vício veiculado na autuação é tal que impede a Recorrente de se defender adequadamente e com precisão acerca da exigência que lhe está sendo imputada. A D. Fiscalização simplesmente amontoou dispositivos legais distintos e sem motivação clara efetuou o lançamento. Este procedimento não se encontra em consonância com o disposto no artigo 10, inciso IV do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal. Vejamos:

*“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá **obrigatoriamente**:*

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;” (Destaques não constam do original).

20. Aliás, não compete à Recorrente, ou a qualquer contribuinte, supor a motivação e os fundamentos que levaram à lavratura de auto de infração, que deve conter o mínimo de informações que permitam ao autuado ler, entender e defender-se daquilo que contra si fora imputado. Torna-se simples a comprovação do acima alegado quando da análise dos dispositivos legais que embasaram a autuação e a justificativa utilizada pela D. Fiscalização.

21. Ainda que se possa considerar que tanto as despesas operacionais quanto os descontos incondicionais, na prática, acarretam a possibilidade de dedução da composição da base de cálculo para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, consistem em fundamentos, situações e deduções distintos, que acarretam a dificuldade de verificação, pela Recorrente, do fato a ela imputado.

22. É indiscutível que não se trata de mero erro na fundamentação legal, ao compararmos o quanto descrito no Relatório Fiscal e o quanto previsto na autuação, mas, de fato, de dois tipos diferentes de dedução de base de cálculo que consideram elementos mais amplos do que a simples capitulação legal.

23. Como a Recorrente voltará a demonstrar mais adiante, seja por uma, seja por outra forma de dedutibilidade, suas operações estão amparadas pela legislação tributária e pela doutrina, especialmente dos tribunais administrativos.

24. Entretanto, ao contrário do quanto afirmado pela D. DRJ no v. acórdão recorrido, é inegável o cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, diante da dificuldade de verificar exatamente sobre qual dedução a D. Autoridade Fiscal embasou seu entendimento, que culminou na lavratura da autuação ora combatida.

25. Ou seja, mostra-se patente o cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, que se encontra inviabilizada de exercer plenamente o seu direito garantido constitucionalmente, ante o desconhecimento de qual o fundamento que, no entendimento da D. Autoridade Fiscal, teria se configurado como correto para justificar os lançamentos ora combatidos. Repita-se não se trata de mero erro de capitulação legal, mas, de fato, em naturezas diversas de deduções da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

26. Com efeito, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso LV, expressamente assegura “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, (...) o contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Referida garantida também se encontra prevista no artigo 2º da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Por sua vez, “por ampla defesa, entende-se o asseguramento que é dado ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo de omitir-se ou calar-se, se entender necessário”.

27. Em outras palavras, “o princípio da ampla defesa é uma consequência do contraditório, mas tem características próprias. Além do direito de tomar conhecimento de todos os termos do processo (princípio do contraditório), a parte também tem o direito de alegar e provar o que alega e – tal como o direito de ação – tem o direito de não se defender. Optando pela defesa, o faz com plena liberdade”.

28. Destarte, é evidente a necessidade de que se forneça à Recorrente todos os dados, elementos e fundamentação para seja possível analisar e combater a alegação da D. Autoridade Fiscal acerca da dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seja em relação aos conceitos constantes da autuação (despesas operacionais), seja em relação aos conceitos tratados no Relatório Fiscal (descontos incondicionais como parcelas passíveis de redução da receita bruta).

29. O erro ora demonstrado supera a simples indicação de capitulação legal, configurando naturezas diversas de dedutibilidade da base de cálculo e que, como tal, ensejam uma argumentação diferenciada para cada uma delas, razão pela qual é nítido o cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, o que, por si só já é suficiente para que seja determinado o cancelamento da autuação ora

combatida, em respeito ao quanto disposto no artigo 59, inciso II do Decreto 70.235/72, in verbis: (...)

30. Diante dessas flagrantes contradição e imprecisão da motivação e fundamentação legal da autuação, torna-se inviável para a Recorrente se defender com precisão contra a autuação em comento, visto não saber sobre a efetiva motivação do lançamento. Ora, o auto de infração consiste em um ato administrativo vinculado que deve seguir as regras estipuladas na legislação de regência do processo administrativo fiscal (Decreto 70.235/72) e do Código Tributário Nacional, não podendo se distanciar das regras neles previstas, sob pena de ser declarado nulo. (...)

32. Em decorrência da inexistência de descrição precisa dos fatos e da utilização de distintos fundamentos legais que levaram à lavratura da autuação ora combatida, estes devem ser considerados nulos, conforme já se manifestou este E. CARF, a exemplo do recente julgado, cuja ementa segue abaixo transcrita: (...)

33. Portanto, demonstrada a patente nulidade da autuação ora combatida, em decorrência da inexistência de descrição precisa dos fatos e da utilização de distintos fundamentos legais que motivaram a autuação, requer a Recorrente a reforma do v. acórdão recorrido, com a consequente declaração de nulidade do lançamento.

III.2 O DIREITO

III.2.1 A EXIGÊNCIA FISCAL COMBATIDA

34. A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado regularmente constituída nos termos de seus atos societários, cuja atividade social principal corresponde à atuação no ramo de importação e exportação, dedicando-se à comercialização no atacado de produtos e mercadorias importadas em geral, prestação de serviços de assessoria e consultoria com foco no comércio exterior, importação por conta própria, por encomenda e por conta e ordem de terceiros, além de, por vezes, realizar transações comerciais como cotação de preços internacionais e a intermediação comercial.

35. Neste sentido, por diversas vezes a Recorrente é contratada por seus clientes para realizar importações, as quais podem se dar em duas modalidades, quais sejam: (i) importações por encomenda; e (ii) importações por conta e ordem de terceiros.

36. De forma breve, no caso das importações por encomenda, o cliente busca um importador, tal como a Recorrente, objetivando a compra de determinado produto do mercado externo. A Recorrente, por sua vez e em seu próprio nome, adquire a mercadoria pretendida, realiza a importação, bem como todos os procedimentos relacionados ao desembaraço aduaneiro, com a internalização da mercadoria no País e o recolhimento dos respectivos tributos incidentes para, posteriormente, realizar a venda da mercadoria para o cliente que a encomendou.

37. Assim, conforme se observa, referida transação consiste em operação de venda e compra, na medida em que a Recorrente adquire a mercadoria, com seus próprios recursos e, posteriormente, uma vez nacionalizada a mercadoria, ocorre a sua revenda ao cliente, mediante a emissão, para tanto, da respectiva nota fiscal de venda da mercadoria outrora importada.

38. A situação descrita acima é diferente da importação por conta e ordem de terceiros, quando a Recorrente atua como prestadora de serviço, não adquirindo a mercadoria importada, situação na qual o valor da mercadoria importada é antecipado e pago pelo cliente, tal qual os tributos incidentes na importação.

39. Neste sentido, e buscando esclarecer as principais diferenças entre as duas modalidades de importação, segue breve quadro comparativo: (...)40. Feitos os esclarecimentos iniciais a respeito das modalidades de importação, destaque-se que a Recorrente se encontra sediada no Município de Vitória, no Estado do Espírito Santo/ES. Assim, realiza a maior parte de suas importações pelo principal porto deste Estado - Porto de Vitória -, estando beneficiada pelo Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias – FUNDAP.

41. O FUNDAP foi criado pela Lei nº 2.508/70 do Estado do Espírito Santo, com o objetivo de “promover o incremento das exportações e importações através do Porto de Vitória” (Art. 1º).

Posteriormente, a Lei nº 2.592/71 estabeleceu que “os financiamentos pelo FUNDAP serão destinados às empresas que tenham sede no Estado do Espírito Santo” (Art. 2º).

42. No desenvolvimento de suas atividades, a Recorrente, como toda e qualquer trading, concede descontos comerciais, atuação está normal e corriqueira na busca pela fidelização de seus clientes. Tais descontos, de clara natureza incondicional, possuem total respaldo na legislação. Vejamos (...)

43. Ocorre que, a despeito da total regularidade dos descontos comerciais concedidos quando das operações de importação por encomenda praticadas pela Recorrente, consignou a D. Autoridade Fiscal que não teria sido comprovada a incondicionalidade dos mencionados descontos – entendimento este mantido pelo v. acórdão recorrido –, razão pela qual efetuou a glosa dos descontos concedidos, bem como autuou a Recorrente mediante o lançamento de créditos tributários a título de IRPJ e CSLL que entendeu devidos.

44. Por sua vez, e de forma totalmente ilegal, que acabou por ferir o direito à ampla defesa da Recorrente, conforme demonstrado no tópico preliminar, ao analisar as operações da Recorrente por conta e ordem de terceiros, entendeu a D. Autoridade Fiscal que, unicamente por não constarem das respectivas notas fiscais das mercadorias, os descontos concedidos teriam se caracterizado como forma artificial de diminuição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ou que seriam ainda despesas operacionais não comprovadas, conforme premissa

adotada tendo por base a legislação apontada pela D. Fiscalização na autuação ou aquela constante do Relatório Fiscal que faz parte integrante do auto de infração.

45. Conforme amplamente demonstrado na impugnação apresentada, referido entendimento não merece prosperar, uma vez que a Recorrente concedeu, de fato, descontos comerciais aos seus clientes, com respaldo em documentação idônea, tendo cumprido todos os requisitos legais relativos à concessão dos descontos incondicionados, nos moldes do que determina também a jurisprudência pátria e a doutrina tributária, bem como, mesmo que se entenda por se classificarem como despesas os mencionados descontos incondicionais decorrentes das operações por conta e ordem de terceiros – o que se admite apenas a título de argumentação, haja vista os vícios e ilegalidades constantes do auto de infração –, não se verificou qualquer ilegalidade ou desobediência à legislação de regência.

46. Assim, a Recorrente reitera por meio do presente recurso voluntário a regularidade das operações realizadas, que ensejam na reforma integral do v. acórdão recorrido, com o consequente cancelamento integral da autuação guerreada e a extinção do crédito tributário em questão.

III.2.2 AS OPERAÇÕES POR ENCOMENDA LASTREADAS EM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA E NO REGULAR CUMPRIMENTO DAS EXIGÊNCIAS LEGAIS

47. Conforme previamente exposto, a D. Autoridade Fiscal consignou que a Recorrente não teria comprovado a natureza incondicional dos descontos concedidos, entendimento este mantido pelo v. acórdão recorrido.

48. No caso das importações por encomenda, entendeu tanto a D. Autoridade Fiscal, quanto a D. DRJ, que a Recorrente não teria demonstrado atender aos requisitos para a concessão de tais descontos, previstos e conceituados na Instrução Normativa SRF nº 51/78. Vejamos:

“4. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta das vendas e serviços, diminuídas (a) das vendas canceladas, (b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente e (c) dos impostos incidentes sobre as vendas.

(...)

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

49. No entendimento da D. Autoridade Fiscal, ratificado pelo v. acórdão recorrido, e que supostamente justificaria o lançamento ora combatido, para a concessão do desconto incondicionado: (i) deveria constar o desconto na nota fiscal de venda dos bens, no caso de importação por encomenda; e (ii) não deveria depender de evento posterior à emissão da nota fiscal de venda, pelo importador, no caso, a Recorrente. Consignou ainda a D. Autoridade Fiscal que a Recorrente deixou de

informar a existência dos descontos incondicionados em suas notas fiscais de venda.

50. Contudo, em que pesem os argumentos exarados pela D. Autoridade Fiscal em seu Relatório Fiscal, os lançamentos ora combatidos a título de IRPJ e de CSLL são indevidos e se apresentam manifestamente equivocados, uma vez que a existência e concessão dos descontos encontra amparo legal e comprovação em outros documentos admitidos.

51. Cabe esclarecer, conforme já mencionado, que a Recorrente iniciou suas atividades no meio do ano de 2010, pouco antes do período objeto da autuação fiscal em comento, o que, obviamente, demonstra a necessidade de realização, naquela ocasião, de alguns ajustes pontuais na sua forma de atuação e de realização de suas atividades comerciais.

52. A despeito disto, a Recorrente, tal como se demonstra, não pode ser penalizada por eventual equívoco que, de forma alguma, altera a natureza incondicional dos descontos comerciais praticados e que foram verdadeiramente concedidos, atrelado ao fato de que, tal qual já examinado e definido por este E. CARF, apesar de não constarem das notas fiscais, tais descontos incondicionais podem ser comprovados por outro meio, tratando-se de descontos legais e válidos.

53. Como é de conhecimento, o processo administrativo, em qualquer esfera (federal, estadual e municipal) obrigatoriamente deve seguir o princípio da verdade material, na medida em que se busca a verdade dos acontecimentos e não a mera aparência e/ou forma. Assim, o mero equívoco material no preenchimento de notas fiscais não pode acarretar a cobrança a maior de tributos manifestamente indevidos, diante da existência e autorização de outras formas de verificação dos descontos incondicionalmente concedidos, que não dependeram de qualquer evento posterior à emissão das notas fiscais.

54. O princípio da verdade material é princípio específico do processo administrativo. No processo administrativo fiscal há maior liberdade na busca das provas necessárias à formação da convicção do julgador sobre os fatos alegados no processo. Essa maior liberalidade decorre do próprio fim visado com o controle administrativo da legalidade, já que não pode haver interesse subjetivo da Administração na solução do litígio, sendo imperioso o cancelamento do lançamento baseado apenas em alegações quando contrapostas com evidências trazidas aos autos. (...)

58. Ou seja, o princípio da verdade material – vetor do processo administrativo fiscal – é de observância obrigatória pela Administração, que, em conjunto com o contribuinte, tem o dever de investigar e apurar a realidade dos fatos, assim como já se manifestou este E. CARF em diversas oportunidades, a exemplo do julgado cuja ementa segue abaixo colacionada, proferido pela sua C. CSRF. (...)

61. Merece destaque, inclusive, que este próprio E. CARF já teve a oportunidade de se manifestar acerca da desnecessidade de constar em nota fiscal a bonificação concedida, momento no qual a equiparou ao desconto incondicional.

62. Ou seja, ao analisar questão praticamente idêntica à exposta e sob análise, o órgão competente na esfera administrativa federal entendeu ser desnecessário o desconto em nota fiscal, pois não dependente de implementação de qualquer condição. Vejamos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Data do fato gerador: 15/03/2000 BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE PRODUTOS **EM BONIFICAÇÃO NÃO DEPENDENTES DA IMPLEMENTAÇÃO DE QUALQUER CONDIÇÃO. EXCLUSÃO PERMITIDA.** PAGAMENTO A MAIOR CONFIRMADO PARCIALMENTE. Equiparam-se aos “descontos concedidos incondicionalmente” a que alude a exclusão legal permitida da base de cálculo das contribuições devidas ao PIS/Pasep e à Cofins as “bonificações” perfeitamente identificadas com as notas fiscais de venda a que se referiram, **ainda que não tenham constado desta, mas, sim, em outro documento fiscal apartado.** Recurso Voluntário Provido em Parte”. (CARF, Acórdão nº 3401-001.947, Processo Administrativo nº 10865.900236/2008-97 – Sessão de Julgamento de 25.09.2012 - Destaques não constam .do original) (Doc. 03).

63. Dada a pertinência da matéria colacionada acima, pede-se vênica para colacionar trecho do v. acórdão proferido: (...)

64. Conforme se observa de importante ponto destacado pelo ilustre Conselheiro Relator do acórdão supramencionado, não há qualquer base em lei para a exigência do destaque em nota fiscal dos descontos incondicionados, sendo certo, portanto, que a única previsão para tanto encontra respaldo na Instrução Normativa SRF nº 51/78, cujo não atendimento não pode culminar em autuação fiscal quando comprovado - como de fato foi em outros documentos- a real concessão dos descontos incondicionados, tal como previsto nos contratos das operações de importação por encomenda firmados pela Recorrente, descontos esses que independem da implementação de condição posterior (vide Doc. 07 da impugnação).

65. Necessário comentar que tal posicionamento encontra respaldo em outros julgados deste E. CARF, a exemplo do julgado cuja ementa segue abaixo transcrita, que reconheceu, por meio da apresentação de outros documentos, a existência de desconto incondicional legalmente possível. Confira-se: (...)

66. Tal qual destacado, não pode uma Instrução Normativa exarada pela Secretaria da Receita Federal ultrapassar as disposições legais (lei em sentido estrito), como no caso, ao criar exigência não prevista em lei e estabelecer, para fins de classificação de descontos como incondicionais que esses “são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos

bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos”. (...)

68. Nos moldes do entendimento exarado por este E. CARF, de forma a afastar ainda qualquer discussão sobre a legalidade do procedimento adotado, a Recorrente volta a colacionar os contratos de importação por encomenda em que se constata a prévio estabelecimento entre a Recorrente e seus clientes acerca da existência regular dos descontos de caráter eminentemente incondicional (vide Doc. 07 da impugnação). Vejamos exemplo extraído de um dos contratos: (...)

69. Conforme facilmente se observa da análise do contrato firmado (vide Doc. 07 da impugnação) previamente às importações por encomenda, a Recorrente concedeu, de fato, desconto incondicionado. Assim, uma vez respaldado em (i) contratos prévios firmados entre as partes – importador e o encomendante e, ainda, (ii) diante da regular contabilização realizada pela Recorrente, em que houve recebimento a menor, haja vista o desconto concedido de forma incondicionada na revenda das mercadorias no mercado interno, se faz mandatório reconhecer, em respeito à legislação e ao princípio da verdade material, como também à luz ainda da jurisprudência do CARF, a correta dedução dos descontos incondicionados, razão pela qual não pode prevalecer a autuação fiscal guerreada, devendo ser cancelados os créditos tributários a título de IRPJ e CSLL.

70. Constata-se, portanto, que a Recorrente apresentou todos os documentos que possuía para comprovar que houve a concessão de descontos comerciais de forma correta, prévia e expressamente prevista em contrato, não dependente de qualquer cumprimento de obrigação posterior, dados esses esclarecidos durante o procedimento fiscalizatório. (...)

72. Aliás, mencione-se que a própria RFB, ainda que de forma indireta, já se manifestou pela não obrigatoriedade de constar em nota fiscal o desconto concedido. A bem da verdade, na Solução de Consulta nº 58/2012 (vide Doc. 08 da impugnação), a RFB demonstrou entendimento no qual a bonificação -- para efeitos comparável ao desconto incondicionado, como já reconhecido pelo E. CARF -- pode ser respaldada apenas em contrato formal. (...)

73. Por tudo o quanto exposto, imperioso o reconhecimento da legalidade dos descontos incondicionais concedidos pela Recorrente, impondo-se, portanto, a reforma integral do v. acórdão recorrido, com o consequente cancelamento da autuação fiscal, uma vez que, “modificando o preço para menos e sendo contemporâneo à conclusão do negócio principal, vislumbra-se a concessão de um desconto incondicional”.

III.2.3 AS OPERAÇÕES POR CONTA E ORDEM LASTREADAS EM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA E NO REGULAR CUMPRIMENTO DAS EXIGÊNCIAS LEGAIS

74. Em relação às operações de importação por conta e ordem de terceiro, a D. Fiscalização aparenta ter entendido que a Recorrente também haveria

contabilizado valores decorrentes de descontos incondicionados, os quais, a seu ver, não seriam possíveis em razão da (i) inexistência de destaque em nota fiscal, tal qual ocorrido nas operações de importação por encomenda; e pela (ii) impossibilidade de, nas operações por conta e ordem, serem concedidos descontos tomando por base outros valores que não aqueles decorrentes da exclusiva prestação de serviços da Recorrente.

75. Por outro lado, conforme já descrito anteriormente em sede preliminar, a forma ilegal como foi lavrada a autuação pela D. Fiscalização abre margem também à interpretação de que os valores em discussão teriam sido glosados em razão de a Recorrente, supostamente, não ter comprovado que referidos valores seriam decorrentes de despesas operacionais.

76. A despeito da ilegal e confusa argumentação trazida pela D. Fiscalização, apenas um fato é certo: a autuação não pode prevalecer, sejam os valores considerados como descontos incondicionais, seja como despesas operacionais, na medida em que sob qualquer ótica seriam dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda (e, por reflexo, da CSLL), com o atendimento, em última análise, dos ditames legais de ambos institutos, conforme se demonstrará, o que reforça, ainda mais, a necessidade de cancelamento da autuação em razão do flagrante cerceamento ao direito de defesa da Recorrente.

77. Assim, tratando-se de descontos incondicionados, em relação ao ponto sobre a inexistência de destaque na nota fiscal de serviço (uma vez que se trata de operação por conta e ordem), são aplicáveis as mesmas conclusões expostas no tópico das importações por encomenda, que demonstram que a existência de contrato válido e prévio supre, em respeito ao princípio da verdade material, a falta de indicação do desconto nas notas fiscais, até porque também não dependente de cumprimento de obrigação posterior, nos moldes do quanto corroborando pela doutrina e pela jurisprudência deste E. CARF, Tribunais Superiores, inclusive em sede de recurso repetitivo (STJ) e da própria RFB.

78. Assim, e conforme já mencionado, é posicionamento pacífico deste E. CARF 8 a desnecessidade de constar expressamente em nota fiscal a existência do desconto quando este for verificável em outros documentos. Neste sentido, a Recorrente instruiu sua impugnação com o Contrato de Importação por Conta e Ordem de Terceiro em questão, por meio do qual se verifica, de forma expressa, a previsão de um desconto comercial incondicionado (vide Doc. 09 da impugnação).

79. Importante ainda lembrar que, conforme determinado no já colacionado v. Acórdão nº 3401-001.947 do E. CARF, não pode prevalecer a necessidade de que o desconto incondicionado seja destacado em nota fiscal, uma vez que referida exigência é fundada em mera Instrução Normativa (IN SRF nº 51/78), sem qualquer expressa previsão legal (lei em sentido estrito). Vejamos novamente: (...)

80. Aliás, essa é a mesma fundamentação que demonstra ser inaplicável a segunda alegação trazida pela D. Autoridade Fiscal, mantida pelo v. acórdão recorrido, para glosar os descontos incondicionais concedidos nas operações de

importação por conta e ordem. Afinal, não se observa qualquer exigência legal referente aos limites do desconto concedido, ou seja, não há dispositivo na legislação que autorize a limitação imposta pela D. Fiscalização no sentido de que apenas poderia a Recorrente conceder descontos sobre seus próprios serviços prestados(e a receita bruta deles decorrente).

81. Os valores que originam o desconto incondicional concedido constituem, no entender da Recorrente, receitas financeiras da Recorrente, as quais, a título meramente elucidativo, não eram tributadas pelo PIS e COFINS à época dos fatos em razão da redução à zero das alíquotas (conforme determinado pelo Decreto nº 5.164/200410).

82. A receita financeira, por sua vez, integra o conceito de receita bruta. Assim, inexistente qualquer legislação que determine que o desconto comercial, para ser considerado incondicional – e, portanto, passível de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL – esteja vinculado à prestação de serviço propriamente dita.

83. No caso em tela, buscando fidelizar sua clientela e com isso aumentar suas atividades comerciais, a Recorrente concedeu, de fato, desconto comercial (incondicional), o qual encontrava expressa previsão contratual, a despeito de não constar em nota fiscal. Tais descontos, tomando por base a forma de prestação de serviços da Recorrente, eram somados a cada serviço prestado, contabilizados em conta própria do cliente, e efetivados (descontados) dos valores que o cliente deveria pagar a cada período.

84. Assim, para fundamentar a sua alegação, a D. Fiscalização tomou por base uma mera Instrução Normativa (qual seja, a IN SRF nº 51/78), que é a mesma afastada por este E. CARF quando da exigência de previsão expressa em nota fiscal, e que, em seu item 5, expressamente determina, a título elucidativo, que outros recursos recebidos pelo contribuinte, como recursos financeiros recebidos na qualidade de benefícios econômicos, como o crédito-prêmio de IPI, compõem a receita líquida da empresa para fins de cálculo do IRPJ, passível de diminuição dos descontos incondicionais o que demonstra, claramente, e também sob essa ótica, inclusive, que a receita financeira deve integrar a receita bruta da Recorrente e ser passível de abatimento de descontos concedidos incondicionalmente, sob essa análise. Vejamos: (...)

85. Tal posicionamento, como já demonstrado, apenas confirma sob essa ótica a regularidade do procedimento adotado pela Recorrente, sem levar em consideração a flagrante ilegalidade da IN SRF 51/78, como reconhecido pelo E. STJ em sede de recurso repetitivo e também pelo E. CARF, a exemplo também do quanto consignado no Acórdão nº 3302-001.47913, *in verbis*: (...)

86. Comprova-se, do acima exposto, que a D. Autoridade Fiscal, bem como a D. DRJ, possuíam elementos para concluir que, de fato, foram concedidos descontos comerciais incondicionais, conforme previstos expressamente nos contratos firmados, e que referidos descontos, ao contrário do que quer levar a crer a D. DRJ, não dependiam de qualquer implementação de condição posterior, tendo

sido cumpridos os requisitos legais e comprovados os pagamentos realizados a menor do que o cobrado (desconto incondicionado).

87. Ademais, é imperioso se destacar que a própria RFB já se manifestou em ocasião de resposta à Solução de Consulta pela possibilidade de concessão de descontos incondicionados em operações por conta e ordem de terceiros, reforçando, de forma expressa, que tais descontos estão incluídos no valor da operação (de remessa e não de serviço do bem, ou seja, exatamente como feito pela Recorrente), em posicionamento contrário àquele adotado pela D. Fiscalização no presente processo. (...)

88. Assim, por tudo o quanto exposto, imperioso reconhecer a legalidade dos procedimentos adotados pela Recorrente, bem como a insubsistência da autuação ora combatida, impondo-se, portanto, seu necessário cancelamento, em respeito ao posicionamento legal, à jurisprudência deste E. CARF e da própria RFB.

89. Contudo, caso se entenda que a questão em análise se refere à dedutibilidade ou não de despesas operacionais, dúvida apenas existente em razão das contradições levantadas pela D. Autoridade Fiscal na autuação – as quais, frisa-se, ensejam o seu imediato cancelamento em razão do flagrante cerceamento ao direito de defesa da Recorrente –, também outra não pode ser a conclusão além do cancelamento do auto de infração pelas razões a seguir expostas.

90. Primeiramente esclareça-se que eventual equívoco na classificação pela Recorrente como desconto incondicional caso a D. Autoridade Fiscal entenda tratar-se de despesa operacional, o que se admite apenas a título de argumentação, haja vista a o vício insanável existente, não tem o condão de constituir qualquer ilícito.

91. Isto se dá porque eventual equívoco cometido neste sentido não configura infração legal, na medida em que não altera a real base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas constitui, eventualmente, mero descumprimento de obrigação acessória por simples equívoco de escrituração contábil; equívoco este que, se existente, o que se admite apenas a título de argumentação e em razão da total desconexão do Relatório Fiscal com o quanto descrito na autuação, seria totalmente escusável considerando-se que a Recorrente, à época, havia acabado de iniciar suas atividades.

92. Ocorre que, partindo-se de qualquer premissa que queira a D. Fiscalização, a Recorrente jamais alterou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de forma que tal equívoco, se existente, o que se admite apenas a título de argumentação, não acarretou qualquer redução indevida de tributos, os quais foram efetivamente recolhidos aos cofres públicos no montante em que são de fato devidos. (...)

94. Ademais, conforme ampla jurisprudência apresentada aos autos, é pacífico o entendimento de que a inexistência de conduta dolosa e a consequente boa-fé

têm sido prestigiados nos processos administrativos fiscais julgados por este E. CARF, bem como pelos C. STF e pelo E. STJ.

95. Assim, considerando-se os valores em discussão como despesas, na medida em que são necessárias à atividade da Recorrente e foram incorridas para a realização das operações de importação por conta e ordem, “as despesas incorridas são dedutíveis do lucro líquido do período, sendo registradas (proporcionalmente, se avançarem por mais de um período de apuração – anual ou trimestral – do Imposto de Renda) no período-base em que a obrigação da empresa restou efetivada”, em cumprimento à exigência legal prevista no artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/99”), vigente à época dos fatos, *in verbis*: (...)

99. Conforme se observa, tais despesas não são, exatamente, usuais e normais para todas as empresas, mas o são para aquela área de atuação específica e, ainda, são úteis na promoção de vendas, razão pela qual poderiam ser objeto de dedução do Imposto de Renda como despesa operacional, conforme reconhecido pela E. CSRF, conclusão essa exposta também por HIROMI HIGUCHI, como visto acima.

100. Vale também notar que neste sentido já se pronunciou a COSIT através do Parecer Normativo nº 32/1981, em que dispõe: (...)

101. Ora, da mesma forma que o reembolso de despesas de financiamentos bancários é normal e habitual no caso em análise no Parecer em comento, e busca viabilizar o aumento das vendas futuras (com a manutenção de clientela e fornecedores), são habituais e normais as despesas ora discutidas para as trading sediadas no Espírito Santo (que importam pelo Porto de Vitória), pois constituem forma de fidelização de seus clientes, razão pela qual jamais poderiam ser glosadas pela D. Fiscalização sob essa ótica, caso tenha sido a pretendida.

102. Cumpre ressaltar, neste sentido, e de forma a não deixar qualquer dúvida em relação à matéria, que a própria D. DRJ (vide Doc. 10 da impugnação) já examinou a matéria em discussão, especificamente em relação aos descontos concedidos aos clientes pelas empresas nas operações de importação por conta e ordem, confirmando o posicionamento acerca da possibilidade de dedução de referidos descontos, na qualidade de despesas operacionais, haja vista a prática de mercado, necessária para a fidelização de clientes, como demonstrado pela Recorrente. (...)

103. Cumpre à Requerente ressaltar que o entendimento acima consignado pela D. DRJ foi integralmente mantido por este E. CARF, por meio do v. acórdão nº 1402-002.301, cuja ementa segue abaixo transcrita (...)

104. Da leitura do voto condutor de referido v. acórdão observa-se, com clareza, que este E. CARF manifestou-se no sentido de que os descontos concedidos aos clientes daquela trading company permitem que a empresa consiga negociar os serviços e combater a concorrência, se tratando de prática usual neste nicho.

105. Neste sentido, consignou o E. CARF que, por se tratar de rotina de mercado, os descontos concedidos aos clientes da trading company são necessários, usuais e normais, a fim autorizar a dedutibilidade das despesas. (...)

107. Assim, seja por um motivo (desconto incondicional) seja por outro (despesa operacional), resta comprovada a insubsistência da autuação fiscal em análise, sendo forçoso seu cancelamento, em respeito ao quanto determina a legislação de regência e ao posicionamento doutrinário e jurisprudencial administrativo (CARF, RFB, DRJ) e judicial, inclusive dos tribunais superiores (STJ), razão pela qual deve ser determinada a reforma integral do v. acórdão recorrido.

V. OS PEDIDOS

108. Em razão de tudo o quanto exposto, pleiteia a Recorrente:

(i) Em sede preliminar, seja declarada a nulidade da autuação ora combatida, diante da inexistência de descrição precisa (e coerente) dos fatos e dos fundamentos que a motivaram, o que acarreta cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/72 e do posicionamento do E. CARF;

(ii) No mérito, aplicando-se, inclusive, se assim preferir, o disposto no artigo 59, § 3º do Decreto 70.235/7221, seja dado integral provimento ao seu recurso voluntário, com a consequente reforma do v. acórdão recorrido, para cancelamento integral da exigência fiscal, inclusive da multa de ofício e juros aplicados, tendo em vista a demonstração pela Recorrente no sentido de que foram, de fato, concedidos descontos incondicionais nas operações fiscalizadas, descontos estes que, a despeito de não constarem em notas fiscais de venda, encontram respaldo em contratos formais firmados entre a Recorrente e os encomendantes e adquirentes, e que independem de implementação de condição posterior, conforme exaustivamente comprovado, em respeito ao disposto na legislação, corroborado pela doutrina e pela jurisprudência deste E. CARF (Docs. 03, 04, 05 e 06), Tribunais Superiores, inclusive em sede de recurso repetitivo (STJ), como também pela própria RFB24, em atendimento ao princípio da verdade material, bem como por se tratar documentação contábil da Recorrente, hábil e suficiente para garantir sua validade e a comprovação da efetivação dos descontos incondicionais. Pelo princípio da eventualidade, caso se entenda que a motivação da autuação fiscal decorreu da ausência de comprovação de despesas operacionais, também requer seja o presente recurso voluntário integralmente provido para cancelamento integral da exigência fiscal, em razão da comprovação de atendimento a todos os requisitos legais para fins de dedutibilidade das despesas operacionais necessárias, usuais e normais à atividade da Recorrente, bem como diante da comprovação, em documentação idônea, da efetivação da despesa, em respeito ao posicionamento doutrinário e jurisprudencial do E. CARF, da C. RFB e E. STJ;

(iii) Caso o direito da Recorrente não seja reconhecido de plano, o que se admite apenas e exclusivamente a título argumentativo, em face de tudo o quanto comprovado, protesta a Recorrente provar o alegado por todos os meios admitidos em direito em caso de eventual diligência, em busca e respeito ao princípio da verdade material para o cancelamento da presente autuação e reforma integral do v. acórdão recorrido”,

O relatório do essencial é o que se apresentou.

VOTO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme já relatado, o presente processo versa acerca de lançamento de ofício de IRPJ e CSLL referente ao ano-calendário de 2011, em que a autoridade tributária concluiu que a Recorrente não comprovou que os valores identificados como redutores da receita bruta, possam ser enquadrados no conceito de “descontos incondicionais”.

A Recorrente apresentou a competente impugnação procurando demonstrar que foram concedidos descontos incondicionais nas operações fiscalizadas, que, apesar de não constarem em notas fiscais de venda, **encontram respaldo em contratos formais firmados entre a Recorrente e os encomendantes e adquirentes, e que independem de implementação de condição posterior. Em complemento, a Recorrente buscou demonstrar, ainda, o atendimento a todos os requisitos legais para fins de dedutibilidade das despesas operacionais necessárias, usuais e normais as suas atividades.**

Contudo, a decisão recorrida manteve integralmente o lançamento. Já a Recorrente, discordando, do acórdão de piso, apresentou recurso voluntário repisando os argumentos de sua impugnação.

Dessa forma, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

Dessa forma, como a Recorrente ratifica em suas **razões recursais o argumento de nulidade dos lançamentos por erro no enquadramento legal e consequente cerceamento do direito de defesa, com os quais não concordo, adoto trecho do acórdão recorrido como minhas razões de decidir, conforme seguem transcritas:(...)**

“(...)

DA PRELIMINAR

3. Cabe ressaltar, que improcede a preliminar de nulidade dos lançamentos de ofícios arguida pela impugnante, tendo em vista o que dispõe os artigos 59 e 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, abaixo transcritos:

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.

Do exame do dispositivo supra extrai-se que, no tocante aos lançamentos, só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente (inciso I), uma vez que a hipótese do inciso II do mesmo artigo, relativa a cerceamento do direito de defesa, alcança apenas os despachos e decisões, quando proferidos com inobservância do contraditório e da ampla defesa.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração 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.

Nesse sentido, transcrevo trecho do Acórdão nº 1301-004.417 da 1ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, proferido na sessão de 10/03/2021:

“É certo que o lançamento deve ser feito de modo a permitir que o autuado compreenda os fatos que lhe são imputados. Essa compreensão, em muitos casos, emana do exame de vários documentos, e não só do auto de infração. É que o ato administrativo de lançamento, não raro, se exterioriza no conjunto formado pelo auto de infração e por todos os seus anexos, incluindo planilhas, relatórios, termos etc. É desse conjunto que se deve extrair a compreensão do fato imputado ao sujeito passivo.

Sem compreender tais fatos, teria sido impossível fazer a impugnação e o recurso. Entretanto, a leitura de ambos (impugnação e recurso) revela que a recorrente sempre teve clareza dos ilícitos que lhe eram atribuídos. É certo que, no recurso, não se reclama propriamente da descrição do fato, mas do enquadramento legal. Porém, no que tange a essa alegação, cabe insistir no entendimento que, em inúmeros julgados, prevaleceu nesta turma, segundo o qual o autuado se defende dos fatos que lhe são imputados e da respectiva qualificação jurídica.

Portanto, um possível erro de enquadramento legal não gera nulidade do auto de infração, se houver suficiente clareza quanto a descrição dos fatos e sua respectiva qualificação. O equívoco ou imprecisão no enquadramento legal só provocará nulidade do lançamento se ficar demonstrado que do erro adveio prejuízo à compreensão do ato administrativo e, por conseguinte, prejuízo ao direito de defesa. Não é isso, entretanto, que se verifica no caso concreto.”

De acordo com a autuação fiscal, verifica-se que a autoridade tributária não confirmou a concessão dos descontos incondicionais, autuando a impugnante por redução indevida do lucro. Nesse sentido, o presente caso se enquadraria nos artigos 247, 248, 249, inciso I, 251, 275, 278, 279 e 280 do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

No Auto de Infração temos os seguintes dispositivos citados: art. 3º da Lei nº 9.249/95 e os arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99. É fato que o art. 280 do RIR/99 foi reproduzido nas fls. 20 do processo administrativo.

Com isso, o cerceamento de defesa citado pela impugnante, na prática, estaria na ausência de citação dos art. 275 e 279 do RIR/99, abaixo demonstrados:

Art. 275. O contribuinte deverá elaborar demonstração do lucro real, discriminando (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):

I - o lucro líquido do período de apuração;

II - os lançamentos de ajuste do lucro líquido, com a indicação, quando for o caso, dos registros correspondentes na escrituração comercial ou fiscal;

III - o lucro real.

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Nesse processo administrativo podemos observar que a Administração Pública claramente respeitou os princípios do contraditório e da ampla defesa, afastando qualquer hipótese de nulidade do lançamento relativa ao cerceamento de defesa da impugnante.

A descrição dos fatos, as planilhas e documentos são claros com relação à infração imputada à impugnante.

Tanto é verdade, que a impugnante adentrou a discussão do mérito, impugnando com profundidade, todos os pontos da autuação fiscal, ora impugnada, não demonstrando qualquer prejuízo em sua defesa”.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade arguida pela Recorrente.

MÉRITO

No mérito, verifica-se a Recorrente realiza a maior parte de suas importações pelo principal Porto do Espírito Santo - Porto de Vitória, estando beneficiada pelo Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias – FUNDAP.

Em virtude disso, em cada operação, faz jus a um benefício financeiro concedido por esse Fundo, que deve ser apurado e deferido, para, posteriormente, ser creditado a ela. Assim, conforme a autuação e confirmada pela decisão de piso, não haveria vinculação desse benefício financeiro, cujo direito é da Recorrente, com a venda ou serviço contratado pelos clientes dela.

Ainda, de acordo com o acórdão de piso, não haveria se falar em desconto incondicional no presente caso, uma vez que a Instrução Normativa nº 51/1978 **é clara ao dispor que os descontos incondicionais, também denominados descontos comerciais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. Portanto, estar-se-ia diante de valores utilizados para reduzir a receita bruta de vendas, os quais, em virtude da ausência de confirmação e enquadramento no conceito de descontos incondicionais, devem ser caracterizados como “redução indevida do lucro”.**

Contudo, entendo que a Recorrente tem razão em suas razões recursais devendo a decisão de piso ser reformada. Como meus fundamentos de decidir, adoto trecho do voto condutor do Acórdão nº 1401-004.265 (Relator: Letícia Domingues Costa Braga, data da sessão: 10/03/2020) no sentido de considerar dedutíveis os valores dos descontos concedidos a seus clientes em razão de benefícios fiscais:

“(…)

02) Despesas indedutíveis – repasse de benefícios fiscais aos clientes

Com relação ao repasse de descontos financeiros concedidos aos cliente, este E. CARF tem entendimento consolidado de que o benefício fiscal auferido pela recorrida é considerado despesa usual e necessária, portanto, dedutível da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A autoridade fiscal insurge-se quanto a postura adotada pela contribuinte, ora recorrida, em considerar como despesas os descontos fornecidos aos seus clientes nas operações de importação por conta e ordem dado ao fato de ser beneficiária de incentivos fiscais e financeiros concedidos pelo Estado do Espírito Santo no âmbito do Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias FUNDAP (Manual Operacional do FUNDAP – Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias. Mai/07. Disponível em <http://www.bandes.com.br/>).

No caso ora posto em julgamento tem-se que a recorrida é sociedade empresária "fundapiana" beneficiária de incentivos fiscais e financeiros concedidos para as trading por meio de Decretos ou Leis do Estado do Espírito Santo que há praticamente meio século fazem parte da estrutura concorrencial do Comércio Exterior no Brasil.

O FUNDAP vigora desde 1970 no Espírito Santo contemplando sociedades empresárias tradings nele instaladas que realizem importações pelo Porto de Vitória mediante contratação de operações de crédito perante o Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo (BANDES) com recursos previstos em dotação orçamentária específicas para tal fim (art.2º, Lei estadual nº 2.508, de 22 de maio de 1970).

A regularidade da postura fiscal empreendida pela recorrida ao proceder o cômputo dos "descontos" obtidos junto ao FUNDAP posteriormente concedidos aos seus clientes como despesas necessárias é conferida a partir da compreensão de suas operações de importação no Comércio Exterior.

De acordo com a legislação aduaneira brasileira as importações podem ser legitimamente efetuadas por empresa comercial importadora/exportadora, conhecidas como "trading companies" quem realiza todos os procedimentos fiscais e alfandegários das importações: logística, transporte das mercadorias, escolha seguradora, despacho aduaneiro, pagamento dos tributos, obtenção de licenças, armazenagem e, ao final, entrega aos destinatários.

As "tradings" na importação de mercadorias podem operar de duas formas:

Em uma primeira conhecida como "importação por encomenda" as importações são realizadas em nome próprio com assunção do risco do negócio ainda que presente um encomendante pré-determinado.

Servem-se da habilidade logística que detém para reduzir custo da mercadoria e competir no mercado como uma grande empresa de revenda, podendo até vender a mercadoria para outros grandes distribuidores. Nesta forma de atuação, as operações não caracterizam a adoção de forma jurídica a fim de elidir a carga tributária. A importação de mercadorias posteriormente remetidas a estabelecimentos de outra empresa localizada em outro Estado encontra previsão no art. 11 da Lei nº 11.281 de 20 de fevereiro de 2006, regulamentado perante a SRF por meio da IN n.634/2006.

Outra modalidade de atuação das tradings são as conhecidas "operações por conta e ordem de terceiro" (arts.7781, MP n.2158/2001) quando o risco da importação é da sociedade empresária real adquirente sendo os preços, por exemplo, negociados pela real adquirente oferecendo a "trading" sua logística operacional e "know how" no Comércio Exterior.

O "desconto" repassado da trading à sua cliente ocorre nas "operações por conta e ordem de terceiro" na medida em que há incidência do ICMS importação na operação nos termos do art.155, §2º, IX, a. quando a trading repassa, numa segunda operação, o produto importado para outro estabelecimento há o "desconto comercial" decorrente da aplicação dos benefícios do FUNDAP.

Basicamente as operações da recorrida no FUNDAP operam do seguinte modo: (...)

A operação de crédito contratada pela Recorrente perante o agente financeiro BANDES é de baixíssimo custo justamente com o propósito de subsidiar sua atuação no Comércio Exterior e atrair investimentos diretos para o Estado o que pressupõe que os benefícios que usufrui sejam repassados a seus clientes para o adequado funcionamento do FUNDAP; daí que os "descontos comerciais" repassados à cliente "X" não constituem mera liberalidade ou mesmo apenas política comercial da recorrida na medida em que são próprios do funcionamento do FUNDAP.

Senão o bastante tem-se que no momento da liberação do empréstimo, 9% (nove por cento) do seu valor ficam retidos no BANDES, em CDBs de titularidade do importador, como uma das formas de garantia. A condição especial é a de que esse valor seja aplicado em projeto próprio ou de terceiros, nos setores industrial, agrícola, ou desenvolvimento até o último dia do exercício seguinte ao da contratação do financiamento.

Muito embora o prazo de 25 anos para liquidação do financiamento, é possível também quitar a dívida do financiamento por meio de leilão (leilão esse tratado no item acima).

A Lei Estadual nº 7.491 de 10 de julho de 2003 instituiu que as dívidas das empresas do FUNDAP sejam levadas a leilão, como objeto de oferta pública. Há grande vantagem na participação do leilão dado que a SERTRADING pode conseguir quitar sua dívida com um desconto de até 90% (noventa por cento).

O benefícios obtidos pela Recorrente na operação de financiamento são repassados para a empresa "x" mediante descontos na mercadoria repassada.

A questão a ser enfrentada, no mérito dos presentes autos, é se os benefícios FUNDAP correspondentes a "descontos" repassados aos clientes da recorrida trading podem ser considerados como despesas necessárias e se passíveis de dedução na apuração do lucro real a afetar as bases de incidência do IRPJ e da CSLL.

(...)

Os benefícios concedidos pelo Espírito Santo faz com que a recorrida tenha competitividade no 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 em lei para o repasse que afasta o fato de serem necessários: trata-se de rotina estabelecida pelo do mercado em decorrência dos próprios benefícios e propósitos do FUNDAP, portanto, são necessários, usuais e normais, conforme determina o artigo 299 do RIR/99.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário da recorrente por considerar que os descontos são dedutíveis da base fiscal tanto do IRPJ quanto da CSLL”.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também já decidiu nesse sentido:

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. FUNDAP. TRANSFERÊNCIA DO BENEFÍCIO. REEMBOLSO DE DESPESAS PAGAS. DESCONTO COMERCIAL. DEDUTIBILIDADE. A transferência, por parte de pessoa jurídica, do benefício fiscal obtido no âmbito do FUNDAP, em relação a operações de importação por conta e ordem dos seus clientes, constitui despesa dedutível nas bases de cálculo do IRPJ/CSLL. (Acórdão nº 9101-007.168 – CSRF/1ª TURMA, Relator: Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Data da Sessão: 1 de outubro de 2024)

Do voto condutor do Acórdão mencionado, adoto as seguintes razões:

“(…)

MÉRITO

Brevíssimo Histórico

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

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

- 1) Importação pela “Empresa Fundapeana” por conta ordem do adquirente.
- 2) Desembaraço aduaneiro, com diferimento do ICMS incidente na importação, para o momento da saída do produto/mercadoria importada ao adquirente.
- 3) Obtenção, por parte da “Empresa Fundapeana”, de financiamento junto ao BANCO DE DESENVOLVIMENTO DO ESPÍRITO SANTO - BANDES (8% ou 3%, a depender da alíquota de saída), com o compromisso de investimento em projetos sociais, industriais, turismo ou agropecuários no Estado do Espírito Santo (há uma retenção de 9% sobre o valor a ser financiado – caução retida).
- 4) Recompra pela “Empresa Fundapeana” da dívida oriunda do financiamento junto ao BANDES, em leilão, com deságio de até 90%.
- 5) Contratação prévia entre a “Empresa Fundapeana” e o adquirente visando a “devolução”, “reembolso” ou “desconto” equivalente a um percentual sobre o deságio obtido na recompra do financiamento do valor do ICMS na importação. (...)

Como se pode notar, o voto vencedor do Acórdão Recorrido tem em conta dois aspectos (i) o fato de o repasse não ser um “desconto

comercial”, porquanto o valor é superior ao da fatura de serviço, e (ii) o que teria sido repassado eram as receitas financeiras obtidas do abatimento da dívida assumida para pagamento do ICMS.

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

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

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

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

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

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

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

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

a) Seriam descontos concedidos por mera liberalidade da interessada;

b) Caso a interessada desejasse conceder descontos a suas clientes deveria fazê-lo sobre valores de receitas de serviços e não sobre receitas financeiras, que não teriam qualquer vinculação com os serviços prestados, tendo em vista que as receitas financeiras auferidas pela interessada são decorrentes de benefício fiscal a ela atribuídos, e não às suas clientes;

c) Que os descontos concedidos não podem ser considerados usuais ou normais, visto que não foram oferecidos a outros clientes que transacionaram com a interessada no mesmo período.

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

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

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

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

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

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

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

atuação de empresas comerciais ou de serviços junto ao mercado financeiro, seja para captação de recursos ou para proteção contra as variações dos índices econômicos, como nas operações de Original Fl. 26 do Acórdão n.º 1302-006.405 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária Processo nº 15586.720322/2011-73 hedge ou swap. Tais atuações, apesar de não serem os objetivos finais das empresas, se revelam necessárias para a manutenção da fonte produtora de recursos e cada vez mais normais ou usuais a todos os ramos de negócios.

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

Segundo Edmar Oliveira Andrade Filho (Andrade Filho, Edmar Oliveira. “Imposto de Renda das Empresas” - 2ª ed. – São Paulo: Atlas, 2005, p. 144), “a necessidade ou normalidade do gasto é questão de fato que só pode ser aquilatada diante de casos concretos. Um gasto não usual ou não ordinário pode, em certas circunstâncias, ser útil para a sociedade e para a empresa se visa à boa marcha ou ao incremento de suas atividades ou se tem por finalidade proteger bens tangíveis e intangíveis afetos aos interesses delas. Dentro dessa perspectiva, mesmo os gastos realizados a título de liberalidade podem, em certas circunstâncias, ser admitidos como dedutíveis; basta que o gasto tenha alguma relação com a função social da empresa, princípio pelo qual o empreendimento econômico é visto como um centro de aglutinação de interesses dos sócios, dos empregados, dos entes públicos e, enfim, de toda a comunidade.” É certo que no Direito existe o princípio de que “a prova cabe a quem alega”. Tal princípio se aplica também ao direito tributário e está inserido na legislação do imposto de renda. De acordo com o art. 923 do RIR/99, “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”, e que o artigo 924 do mesmo regulamento determina que “cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior”.

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

Nesse sentido, entendo insuficientes os argumentos da fiscalização para promover a glosa. O argumento que os descontos seriam liberalidade da interessada não se sustenta com fundamento da glosa, visto que todo

desconto dado a cliente possui, em maior ou menor grau, determinada parcela de liberalidade, haja vista a possibilidade prevista no art. 280 do RIR/99 de ao apurar o lucro real deduzir da receita bruta de vendas os descontos incondicionais.

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

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

Abrir precedentes para que a fiscalização interfira em decisões empresariais ao analisar a necessidade de determinada despesa descaracteriza o lançamento de tributos como atividade administrativa plenamente vinculada, conforme previsto no art. 142 do CTN.

Deve-se ter em conta que a imaginação humana é ilimitada. Toda decisão empresarial criadora de despesas estaria sujeita a argumentos contrários trazidos pela fiscalização de que outra decisão seria a mais correta, ou mais econômica que a adotada, e que a despesa criada seria, por isso, desnecessária.

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

É o meu voto.”

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 “repasse” 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”, “repasse” 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 “repasse” 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 CTN. 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 este 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 (...)Esta conclusão, ao meu sentir, não reflete o contexto integral do benefício fiscal. Se é um incentivo fiscal com vistas à redução da carga tributária do ICMS (cujo ônus é do

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

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

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

(...)

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

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

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”.

Sobre a matéria, cito, ainda:

BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE PRODUTOS EM BONIFICAÇÃO NÃO DEPENDENTES DA IMPLEMENTAÇÃO DE QUALQUER CONDIÇÃO. EXCLUSÃO PERMITIDA. PAGAMENTO A MAIOR CONFIRMADO PARCIALMENTE. Equiparam-se aos “descontos concedidos incondicionalmente” a que alude a exclusão legal permitida da base de cálculo das contribuições devidas ao PIS/Pasep e à Cofins as “bonificações” perfeitamente identificadas com as notas fiscais de venda a que se referiram, ainda que não tenham constado desta, mas, sim, em outro documento fiscal apartado, emitido imediatamente. (Acórdão nº 3401-002.117-4ª Câmara/1ª Turma Ordinária.

Da referida decisão extraio o trecho a seguir:

Esse entendimento da Administração Tributária também foi estendido para o PIS/Pasep e a Cofins, consoante se verifica nas “Perguntas e Respostas”, disponibilizado no site da Receita Federal do Brasil na internet¹, cujo texto transcrevo:

370 As bonificações concedidas em mercadorias compõem a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins?

Os valores referentes às bonificações concedidas em mercadorias serão excluídos da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, somente quando se caracterizarem como descontos incondicionais concedidos.

Descontos incondicionais, de acordo com a IN nº 51, de 1978, são as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento. Portanto, neste caso, as bonificações em mercadoria devem ser transformadas em parcelas redutoras do preço de venda, para serem consideradas como descontos incondicionais e consequentemente excluídas da base de cálculo das contribuições.

Para o Fisco, portanto, para que as bonificações possam ser excluídas da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, há que de serem caracterizadas como os descontos incondicionais concedidos assim definidos na IN SRF nº 51, de 1978, isto é, atenderem a duas condições: a primeira, de que constem da nota fiscal de venda dos bens; e, a segunda, de que não dependam de evento posterior à emissão desse documento.

No presente caso, o resultado da diligência demonstra que, não obstante as bonificações não tenham constado do corpo das notas fiscais de venda, uma parte delas teve a sua emissão na mesma data, ao mesmo cliente, com numeração sequencial imediata, envolveu o mesmo produto [com ressalvas feitas pela fiscalização quanto às referências dos mesmos, o que, para mim se mostra irrelevante], o mesmo transportador e as mesmas placas dos veículos transportadores.

Sob essas condições, portanto, não vejo como elas possam ter ficado na dependência de evento posterior à emissão da nota fiscal de venda, o que permite que possam ser caracterizadas como “descontos incondicionais concedidos”, mostrando-se irrelevante, porquanto não fundada em lei, o preenchimento da condição de que constem da própria nota fiscal de venda e não de um documento em separado desta. (Grifei)

Sendo assim, entendo que há elementos para concluir que, de fato, foram concedidos descontos comerciais incondicionais, conforme previstos expressamente nos contratos firmados, e que referidos descontos, ao contrário do que quer levar a crer a D. DRJ, não dependiam de qualquer implementação de condição posterior.

Por outro lado, seguindo entendimento firmado nas decisões citadas, apesar de encontrar expressa previsão contratual, desconto comercial (incondicional), a despeito de não constar em nota fiscal, de acordo com a Recorrente **“eram somados a cada serviço prestado, contabilizados em conta própria do cliente, e efetivados (descontados) dos valores que o cliente deveria pagar a cada período”**.

Portanto, entendo que o julgamento do . recurso voluntário deve ser convertido em diligência para que a Unidade de Origem intime a Recorrente a apresentar tais documentos.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de que a Unidade de Origem intime a Recorrente a, **não obstante as bonificações não tenham constado do corpo das notas fiscais de venda, para apresentar outros documentos que comprovem o efetivo desconto dos valores relativos a tais descontos dos valores que o cliente deveria pagar a cada período”**.

A autoridade designada para cumprir a diligência solicitada deverá elaborar o Relatório Fiscal circunstanciado e conclusivo sobre os fatos averiguados.

A Recorrente deve ser cientificada dos procedimentos referentes às diligências efetuadas e do Relatório Fiscal para que, desejando, se manifeste a respeito dessas questões com o objetivo de lhe assegurar o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (inciso LV do art. 5º da Constituição Federal e art. 35 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça