



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10865.900313/2008-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-003.581 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de abril de 2017  
**Matéria** PER/DCOMP - COFINS - CUMULATIVA  
**Recorrente** INDUSTRIA CERAMICA FRAGNANI LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Data do fato gerador: 15/09/2000

BONIFICAÇÕES CONCEDIDAS EM VENDAS DE MERCADORIAS. DEDUÇÃO. INCONDICIONALIDADE DO DESCONTO.

Não há incidência da COFINS-cumulativa sobre os valores das bonificações, comprovadas incondicionais, concedidas em vendas de mercadorias.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado. Os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira e André Henrique Lemos votaram pelas conclusões, por entenderem que os requisitos não são cumulativos, mas há carência probatória.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

## Relatório

Versa os autos sobre processo, desgarrado de lote de outros 11(onze)<sup>1</sup>, julgado na reunião de 25/09/2012, por meio dos acórdãos nº 3401-001.947 a 3401-001.957, cujos relatórios, por economia, adoto e passo a transcrever, adaptando no que for necessário:

Trata-se de processo que retorna a julgamento em face da conclusão da diligência deliberada por meio da Resolução nº 3401-00.085, de 27/10/2010.

Ocorreu que, em face do Despacho Decisório Eletrônico que indeferiu o Pedido de Restituição de parte da Cofins recolhida em setembro de 2000, período de apuração de agosto de 2000, a interessada esclarecera em sua Manifestação de Inconformidade que o pagamento a maior tinha origem no fato de ter deixado de excluir da base de cálculo da contribuição daquele período o valor correspondente ao montante das “bonificações” concedidas a clientes.

Naquela ocasião, invocara a aplicação da regra contida no inciso I, do parágrafo 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, segundo a qual, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep, podem ser excluídos os “descontos incondicionais concedidos”, ou seja, defendeu a equiparação das “bonificações” aos “descontos incondicionais”.

Após a conclusão de diligência por ela própria determinada, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto-SP indeferiu os termos da Manifestação de Inconformidade por entender que “*As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta para efeito de apuração da base de cálculo da Cofins, apenas quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento*”.

A decisão recorrida fundamentou-se integralmente nos termos da Solução de Consulta proferida pela Divisão de Tributação da 8ª Região Fiscal, de nº 183, em 27 de maio de 2009, ou seja, a pretensão da interessada [de ver reconhecido um pagamento a maior por ter incluído na base de cálculo da contribuição os valores das bonificações de mercadorias a clientes] foi rejeitada por entender aquele Colegiado que as bonificações não poderiam ter o mesmo tratamento dos descontos incondicionais (exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins) e isso pelo fato de, no presente caso, e consoante a documentação acostada ao processo em face de diligência por ela própria, DRJ, requisitada, não terem as bonificações constado da nota fiscal de venda, ou seja, por terem constado de uma nota fiscal própria [bonificação], emitida posteriormente.

Depreende-se do voto da DRJ que o reconhecimento da “incondicionalidade” do desconto, no caso, representado pela “bonificação”, depende fundamentalmente da inexistência de qualquer hiato entre as duas modalidades de saída de mercadorias [venda e bonificação]; isto é, para a instância de piso a bonificação somente se caracterizaria como um desconto incondicional se constasse do corpo da própria nota fiscal de venda.

---

<sup>1</sup> PAFs nº 10865.900236/2008-97; 10865.900254/2008-79; 10865.900270/2008-61; 10865.900312/2008-64; 10865.900377/2008-18; 10865.900379/2008-07; 10865.900380/2008-23; 10865.900382/2008-12; 10865.900383/2008-67; 10865.900384/2008-10; 10865.900385/2008-56.

Por seu turno, a Recorrente argumentou que a emissão apartada dos documentos fiscais decorreria de uma questão meramente formal, não podendo tal “hiato” dar azo ao cumprimento de qualquer condição. Até porque, ressaltou ela, as notas fiscais de bonificação eram emitidas na seqüência imediata à das notas fiscais de venda, dando-se conjuntamente a saída das mercadorias do estabelecimento.

Aduziu ainda a Recorrente que a bonificação ocorre quando há um abatimento no preço de venda normalmente praticado, ou quando é entregue mercadorias em quantidade superior ao pago pelo comprador, situação esta ocorrida no presente caso, em que não recebeu qualquer valor por conta das bonificações, as quais se revestiram de mero apelo comercial. Daí, a seu ver, as razões pelas quais entende que tal operação equivale a de descontos incondicionais.

Outro argumento trazido pela Recorrente é o de que, nos termos do decidido pelo STF no RE nº 170.555PE, a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins é a “receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”, de sorte que, a seu ver, a forma pela qual a concessão da bonificação é documentada torna-se irrelevante, dado o fato não corresponder à hipótese de incidência dessas contribuições visto que não recebe qualquer valor nesta operação. Neste ponto, colacionou decisão do TRF da 1ª Região.

Invocou, por fim, a Recorrente, que eventuais normais infralegais não poderiam alargar a hipótese de incidência constitucionalmente eleita, mormente porquanto o inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, deixa claro que devem ser excluídos da receita bruta os descontos incondicionais.

Acolhendo a proposição do relator original, esta Turma, com outra composição, resolveu converter o julgamento em **diligencia** para que se verificasse junto às notas fiscais de bonificação de que forma as mesmas se relacionavam com as notas fiscais de venda, ou seja, se havia a “**incondicionalidade**” reclamada pela instância julgadora. Fora então referida Resolução assim elaborada:

*“Por todo o exposto e, em observância aos princípios da legalidade e da verdade material, e, ainda, ao disposto no artigo 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, voto por converter o julgamento em diligência para que a Unidade de origem informe a este Colegiado: a) se as notas fiscais de bonificação do período de apuração em discussão estão realmente relacionadas às notas fiscais de venda emitidas no momento imediatamente anterior, ou seja, se, em relação às notas fiscais de venda a que se referem, indicam o mesmo cliente, a mesma data, o mesmo produto, o mesmo transportador, as mesmas placas dos veículos e o mesmo horário de saída; e b) para as notas fiscais de bonificação efetivamente caracterizadas como uma espécie de “descontos incondicionais” (o que se conclui a partir da resposta positiva a todos os quesitos da letra “a” acima), apurar o seu total, calcular o valor da Cofins correspondente e utilizá-lo no procedimento de compensação indicado pela interessada na Dcomp objeto deste processo, informando a este Colegiado o resultado do encontro de contas.” (grifei)*

Não foi elaborado Relatório de Diligência Fiscal, nada sendo atestado, apenas, aponta-se um documento, em planilha anexa às fls. 561/565, onde encontram-se elencadas as notas fiscais de bonificações, as datas, os clientes e respectivos valores.

Cientificada do documento, em planilha anexa, a interessada manifestou-se à fl. 572, que nada tinha a opor quanto aos valores de bonificação apurados pela fiscalização.

## Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

Sobre a matéria, manifestação recente desta Turma, por meio do Acórdão nº 3401-003.404, de 20/02/2017, cuja ementa, na parte pertinente ao presente caso, transcreve-se:

*COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA. EXIGÊNCIA.*

*Os descontos incondicionais, como parcelas redutoras do valor de venda ou da prestação de serviços, para efeitos fiscais, mormente para o desiderato do art. 2º, I da Lei nº 9.718/98, não devem depender de evento futuro e incerto e ainda constar expressamente da nota fiscal ou futura correspondente, conforme preceitua o item 4.2 da IN SRF 51/78, com fulcro nos arts. 96, 100 e 115 do Código Tributário Nacional, não servindo como sucedâneo dos aludidos documentos fiscais, escritos particulares emitidos pelo próprio contribuinte. (grifei)*

Na ocasião, acompanhei o Relator Robson José Bayerl, pelas conclusões, em razão de não estar convencido, ser uma barreira absolutamente intransponível, o desconto incondicional não constar expressamente da nota fiscal ou fatura correspondente, vislumbrando a possibilidade da prova da incondicionalidade, não somente, a presunção por estar nota fiscal. Cogita-se uma exceção à regra legal, em caso de prova inequívoca da incondicionalidade.

Nesse mesmo sentido, baixou-se o presente em diligência para que a unidade de origem informasse: - se as notas fiscais de bonificação do período de apuração em discussão estão realmente relacionadas às notas fiscais de venda emitidas no momento imediatamente anterior, ou seja, se indicam o mesmo cliente, a mesma data, o mesmo produto, o mesmo transportador, as mesmas placas dos veículos e o mesmo horário de saída. Este item não foi atendido pela diligência fiscal, a qual não elaborou relatório ou informação alguma, limitando-se a apurar o total das notas fiscais de bonificação, em planilha (fls. 561/565), sem informar quais são efetivamente caracterizadas como uma espécie de “descontos incondicionais”, não atendendo, também, o segundo item demandado pela Resolução nº 3401-00.085, de 2010.

Cientificada do documento, em planilha anexa, a interessada manifestou-se à fl. 572, que nada tinha a opor quanto aos valores de bonificação apurados pela fiscalização, calando-se quanto à questão do detalhamento da vinculação das notas fiscais de bonificação às notas fiscais de venda, prova cujo ônus lhe pertence, tratando-se de pedido de compensação.

Em defesa da obrigação acessória, instituída pela IN SRF nº 51/78, as razões, ora adotadas, do voto condutor do precedente no Acórdão nº 3401-003.404, de 2017:

*"A inclusão do desconto incondicional em nota, exigida pelo ato normativo em apreço é claramente obrigação acessória, que, por sua natureza, não exige lei, em sentido estrito, para seu estabelecimento, consoante dispõe o art. 115 do Código Tributário Nacional:*

---

*“Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da **legislação aplicável**, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.” (destacado)*

*Já o art. 96 do mesmo diploma disciplina que o termo “legislação” compreende “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” (destacado)*

*As normas complementares, por seu turno, são catalogadas no art. 100 do mesmo codex, incluindo-se nessa categoria, por força do inciso I, “os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”, classe a que pertencem as instruções normativas baixadas pela Receita Federal.*

*Logo, improcedente a argumentação do recorrente segundo a qual a ausência de **lei**, impondo o registro do desconto na nota fiscal, não poderia tolher o seu direito ao vindicado abatimento, quando da apuração das contribuições em debate.*

*Por via oblíqua, procedentes as glosas efetivadas, objeto de contestação.”*

Nesse mesmo sentido, diversas Soluções de Consulta (SC), como exemplos, SC nº 130 **Disit 08**, de 03/05/2012; SC nº 183 **Disit 08**, de 27/05/2009; SC nº 242 **Disit 09**, de 10/09/2008; SC nº 517 **Disit 08**, de 30/10/2007; SC nº 337 **Disit 09**, de 17/10/2006; SC nº 207 **Disit 06**, de 04/09/2006; SC nº 428 **Disit 07**, de 17/10/2005; SC nº 278 **Disit 09**, de 13/10/2004; SC nº 214 **Disit 08**, de 12/07/2004; SC nº 223 **Disit 06**, de 02/07/2004; todas entendendo que as bonificações concedidas representam descontos incondicionais quando constarem da nota fiscal e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.

No entendimento, unânime, da administração tributária federal, expresso nas Soluções de Consulta supracitadas, e, por maioria, desta Turma, refletido no julgamento do Acórdão nº 3401-003.404, de 20/02/2017, conforme fragmento do voto condutor, *in verbis* : “*Tratam-se, portanto, de requisitos cumulativos, não bastando o atendimento de apenas um deles, como parece defender o recorrente.*”

Assim, no presente processo, além de não constar a expressa indicação, dos descontos em bonificação, na nota fiscal de venda dos bens ou faturas dos serviços, conforme impõe o item 4.2 da IN SRF nº 51/1978, não restou suficientemente demonstrada a vinculação, das notas fiscais de bonificações concedidas, às notas fiscais de vendas, à caracterizar a incondicionalidade dos descontos.

*Ex positis*, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Fenelon Moscoso de Almeida - Relator