



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10983.720201/2011-25
ACÓRDÃO	1101-001.570 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SD INDUSTRIA E COMERCIO EIRELI (ATUAL DENOMINAÇÃO DE SUL IMAGEM PRODUTOS PARA DIAGNOSTICOS LTDA)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

BONIFICAÇÕES COMERCIAIS EM MERCADORIAS. DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.

A concessão de bonificações em operações mercantis, efetivadas em nota fiscal distinta da de vendas, mas que guardam estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram, e que são inerentes ao ramo de atividade, com o objetivo de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, é considerada despesa operacional dedutível. A falta de provas produzidas a subsidiar a caracterização das remessas como verdadeiras bonificações, impede o reconhecimento da dedutibilidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário para negar-lhe provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 23 de maio de 2025.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Edmilson Borges Gomes, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 865-875) interposto contra acórdão da 1ª Turma da DRJ/SDR (e-fls. 828-849) que julgou improcedente impugnação (e-fls. 728-742) apresentada contra autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 703-723), relativos ao ano-calendário 2007, em que se apontam as seguintes infrações:

IRPJ:

001 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL BONIFICAÇÕES E DOAÇÕES DEDUZIDAS INDEVIDAMENTE Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, da despesa com doações e bonificações concedidas a clientes, por se tratar de mera liberalidade da empresa.

A descrição dos fatos completa encontra-se no Termo de Verificação Fiscal em anexo, que é parte integrante deste Auto de Infração.

CSLL:

001 - CSLL FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, da despesa com doações e bonificações concedidas a clientes, por se tratar de mera liberalidade da empresa.

A descrição dos fatos completa encontra-se no Termo de Verificação Fiscal em anexo, que é parte integrante deste Auto de Infração.

Os principais fatos apontados no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 682-702) são os seguintes:

Em 06/04/2010 foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 0001 (fl. 121 a 158), solicitando, entre outros itens, a apresentação de documentos hábeis e idôneos para justificar os lançamentos contábeis das contas “ADIANTAMENTO DE CLIENTES”, “DÉBITO JUNTO A CLIENTES”, CRÉDITOS NÃO VINCULADOS”, “CONTA CORRENTE SÓCIOS” e “CAIXA”.

(...)

O exame da escrita contábil, através dos livros apresentados e arquivos digitais da contabilidade, revelaram que a empresa não fazia lançamentos

individualizados, bem como não foram apresentados livros auxiliares da escrituração.

Por exemplo, as contas “VENDAS DE PRODUTOS” e “VENDA DE SERVIÇOS” eram contabilizadas por totais diários, sendo impossível correlacionar a nota fiscal emitida com a receita bruta escriturada, uma vez que a empresa também trabalha com as modalidades de venda para entrega futura e faturamento antecipado, muitas vezes emitindo mais de uma nota fiscal por operação, ou seja, uma emissão de nota fiscal na contratação ou pagamento da venda, e a outra na remessa da mercadoria.

Muitas outras contas apresentavam o mesmo problema, como por exemplo as contas “COMPRAS DE MERCADORIAS”, “CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS” e “VENDA DE PRODUTOS – FLORIANÓPOLIS”, que, entre outras, eram escrituradas com lançamentos agregados, e não individualizados, sem a escrituração de livros auxiliares (conforme razão dessas contas, planilhas de fls. 572 a 608).

(...)

A escrituração resumida sem livros auxiliares inviabiliza os procedimentos de fiscalização e a exatidão da determinação do lucro real, ficando portanto a empresa passível do arbitramento do lucro.

Entretanto, no dia 13/08/2010, o auditor fiscal compareceu à sede da empresa, quando foi demonstrado o funcionamento dos sistemas informatizados internos, as formas de contabilização e fornecidos arquivos digitais com o detalhamento das contas contábeis (fls. 263 a 338). Muito embora a empresa não tenha cumprido as normas de escrituração do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), ficou demonstrado através dos sistemas informatizados internos que havia condições de se recuperar as informações necessárias à fiscalização e gerar relatórios, mas com um exaustivo trabalho adicional, que não existiria se a escrituração estivesse dentro das normas pertinentes.

O lucro da empresa representou cerca de 3% da receita bruta auferida, nº ano-calendário de 2007, e a hipótese do arbitramento o elevaria para 9,6%. **Como o arbitramento do lucro oneraria em muito a carga tributária da empresa, e havia condições, mesmo que excessivamente trabalhosas, de se verificar a exatidão do lucro real**, e considerando que o ato administrativo (no caso, o lançamento de ofício) deve se submeter aos critérios de razoabilidade e proporcionalidade, **optou-se por manter o método de apuração do imposto de renda eleito pelo contribuinte, desde que todas as informações necessárias fossem fornecidas a contento.**

(...)

Foi então efetuada uma diligência no estabelecimento do cliente (fls. 339 a 362) em 27/08/2010, e foram comprovadas as regularidades das operações e exatidão do passivo, uma vez que tal passivo decorria de adiantamentos efetuados pela Unimed para a fiscalizada, e realmente houve o fornecimento dos equipamentos

em 2009, após o término da construção do hospital com as condições necessárias para recebê-los, quitando a operação de forma definitiva, justificando assim a existência do passivo em 31/12/2007.

Na seqüência foram lavrados os Termos de Intimação 0002, 0003, 0004, 0005 e 0006 (fls. 372 a 373, 374 a 384, 406, 409 a 411 e 457 a 473), solicitando informações sobre diversas operações da empresa. **Foram supridas as deficiências da escrituração contábil e constatadas a regularidade das operações de comodato, contas de adiantamento de clientes, vendas antecipadas, receita bruta e a contabilização das vendas através de Emissora de Cupom Fiscal – ECF. Porém, foram constatadas as irregularidades a seguir descritas.**

DAS IRREGULARIDADES APURADAS

I – POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

A empresa logrou comprovar quase todas as operações dessa categoria. Porém, em uma das operações foi encontrada uma irregularidade. A fiscalizada faturou antecipadamente um equipamento de ressonância magnética para a Clínica Radiológica de Parnaíba S/C, CNPJ 77.430.015/0001-14, no valor de R\$ 1.042.750,00, através do BB Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, conforme nota fiscal 1436, de 13/08/2007 (fl. 459).

(...)

No caso em tela, optando pela apuração anual do IRPJ, a empresa deveria ter computado como receita e também o custo da mercadoria vendida no ano-calendário 2007, na data do registro da declaração de importação, mas o fez incorretamente em 18/01/2008, na entrega da mercadoria.

II – DOAÇÕES E BONIFICAÇÕES

Na conta contábil “AMOSTRA GRÁTIS” foram registrados lançamentos a débito em um total de R\$ 2.018.018,77 no ano calendário de 2007 (cf. extrato do razão de fl. 609 a 621).

(...)

A justificativa não se mostrou suficiente. O exame da documentação fornecida demonstrou que se tratava de mera liberalidade da empresa, conforme será visto mais adiante.

(...)

No tocante às exceções, o art. 365 trata de doações efetuadas a instituições de ensino, pesquisa e entidades civis sem fins lucrativos, e o art. 371 trata de contribuições efetuadas a projetos culturais ou artísticos, o que não é o caso.

Também não é admissível o enquadramento em “brindes”, uma vez que o valor de cada nota fiscal excede em muito o que seria admissível para tal hipótese.

O enquadramento como amostra (RIR/99, art. 366, inciso V) também não é admissível. Amostra é a quantidade apenas suficiente para que o cliente possa

conhecer as características e qualidades do produto. No caso de equipamentos, de alto valor agregado, o procedimento usual é a remessa para testes. Mesmo no caso de pequenos insumos, como as seringas e conectores (NF's 95148 e 98118, às fls. 440 e 444), foram fornecidas 500 unidades, o que é uma quantidade incompatível com a natureza de amostra.

Contudo, o contribuinte em sua resposta enquadrou a situação como bonificação. Conceitualmente, bonificação de mercadorias é o desconto comercial dado dentro do documento fiscal por meio de entrega de quantidade maior de mercadorias ao mesmo preço (chamada dúzia de 13 ou quilo de 1.200 Kg). Em se tratando de mercadorias dadas em bonificação, o custo das mercadorias serão rateadas pela quantidade total da mercadoria entregue, incluindo as bonificadas. Contabilmente, a receita de venda é apropriada pelo valor da venda considerando já incluso a bonificação, para fins de incidência do IRPJ, PIS, COFINS e CSSL. Caso as bonificações não constem do mesmo documento fiscal de venda das mercadorias, mas com nota fiscal separada com a mesma data da nota fiscal de venda, poderá ser enquadrada como bonificação se realmente for comprovada que esta bonificação está atrelada à venda das mercadorias para fins de rateio do custo de aquisição pela quantidade entregue pelo fornecedor.

No caso da não comprovação de que essas bonificações estejam relacionadas com a venda das mercadorias, caracteriza-se a doação. Essas doações não são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

(...)

no presente caso, ficou perfeitamente demonstrado que o benefício não era materializado pela redução do preço ou entrega do bem vendido em quantidade a maior, mas sim benefícios aleatoriamente concedidos, em datas diversas e sem qualquer correlação com uma venda específica, enquanto que, na decisão supra, a fiscalização não demonstrou nenhum fato que descaracterizasse a bonificação concedida nos termos admitidos pela legislação.

Logo, no presente processo, a intenção do contribuinte em não oferecer à tributação o valor das bonificações não pode prosperar

(...)

Conclui-se, portanto, que fora levado a resultado somente os lançamentos na conta "AMOSTRA GRÁTIS", e pelo valor total da operação, consignada em cada nota fiscal, e não meramente o custo da mercadoria. E esse (o total de cada nota fiscal) é o valor da redução indevida do lucro, que deveria ter sido adicionada ao lucro real.

Devido ao grande número de bonificações concedidas, o contribuinte foi intimado a esclarecer apenas as mais significativas, contidas na planilha anexa ao Termo de Intimação Fiscal nº 0005 (fl. 410). Para não caracterizar o cerceamento do direito de defesa, o lançamento de ofício restringiu-se apenas às operações relacionadas

na referida planilha, concedendo-se a dúvida em benefício ao contribuinte, limitando-se o valor tributável a R\$ 1.300.874,29 (cf. planilha de fl. 681).

Concluindo, as bonificações concedidas revelaram-se uma mera liberalidade do contribuinte, portanto indedutíveis para efeito de apuração do IRPJ e CSLL, e deveriam ter sido adicionadas ao lucro real.

Intimada, a contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 728-742) em que suscitou: (a) ausência de fundamentação legal; (b) improcedência dos valores exigidos; (c) dedutibilidade das bonificações; (d) que a fiscalização partiu de suposições; (e) abusividade da multa.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, em acórdão que restou ementado com o seguinte teor:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2007

NULIDADE DO LANÇAMENTO Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no art.

142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar de nulidade do lançamento.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

INOCORRÊNCIA.

O Termo de Verificação Fiscal e o Auto de Infração discriminam a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação, oferecendo as condições necessárias para que o autuado conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, inexistindo qualquer cerceamento à defesa do autuado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2007

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Consolida-se administrativamente o crédito tributário relativo à matéria não impugnada.

BASE DE CÁLCULO. REGIME DE APURAÇÃO PELO LUCRO REAL. BONIFICAÇÃO EM MERCADORIA OU EQUIPAMENTO.

NÃO CARACTERIZADO O DESCONTO INCONDICIONAL.

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, os valores referentes as bonificações concedidas em mercadorias ou equipamentos, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real, quando revestirem a forma de desconto concedido incondicionalmente, quer dizer, representarem parcelas redutoras do preço de vendas, constantes da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

DESPESAS OPERACIONAIS. TRANSFERÊNCIA DE BENS A TÍTULO GRATUITO. DOAÇÕES. INDEDUTIBILIDADE.

As operações de transferência de bens a título gratuito, por mera liberalidade de quem faz a entrega do bem, caracteriza-se como doação, por conseguinte, são indedutíveis, salvo as exceções legalmente previstas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2007 MULTAS DE OFÍCIO. CONFISCO. INAPLICABILIDADE É inaplicável o conceito de confisco em relação à aplicação da multa de ofício, que não se reveste do caráter de tributo. Ademais, a vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas impor a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTAS DE OFÍCIO. ANÁLISE PRINCIPOLÓGICA.

RAZOABILIDADE. INAPLICABILIDADE A análise principiológica do sistema jurídico cabe ao Poder Judiciário. A autoridade julgadora administrativa encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, não podendo afastar a incidência de multa quando regularmente aplicada conforme os preceitos legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2007 IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à CSLL, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso voluntário (e-fls. 865-875) em que suscita (a) a regularidade do procedimento de reconhecimento de receita; (b) a dedutibilidade das despesas com bonificações concedidas, que tem natureza de descontos incondicionados.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade. Todavia, seu conhecimento deve ser apenas parcial.

Como relatado, foram apuradas no TVF duas infrações, tratadas em tópicos distintos do relatório: (A) I – POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA; (B) II – DOAÇÕES E BONIFICAÇÕES.

Todavia, em sua impugnação, a Recorrente expressamente renunciou ao direito de impugnar o item I, uma vez que restringiu sua defesa à questão atinente às doações. Veja-se o que constou nas páginas 1 e 2 de sua impugnação (e-fls. 728-729):

2. De acordo com a fiscalização, as exigências decorrem do fato de que a Impugnante não teria (a) observado o regime de apuração do IR, acarretando a postergação do pagamento do imposto para período posterior ao devido; e (b) adicionado ao lucro líquido do período despesas com bonificações concedidas a clientes, por se tratarem de mera liberalidade da empresa.

3. **Na presente impugnação, todavia, a empresa se insurge apenas contra os valores autuados relativos às bonificações concedidas (item “b”).** Conforme será demonstrado, esses valores não podem prosperar.

Apesar disso, em seu recurso voluntário (tópico II.1. - Do regime de reconhecimento das receitas), a Recorrente pretende rediscutir a matéria.

Nos termos do art. 14 do Decreto 70.235/1972, é a impugnação que instaura a fase litigiosa do processo administrativo. Não tendo sido apresentada a impugnação com relação a parte da matéria autuada, deve-se aplicar o art. 17 do Decreto 70.235/1972, que considera não impugnada a matéria não contestada pelo impugnante:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante

Tal fato foi, inclusive, notado pela DRJ que consignou em sua ementa:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Consolida-se administrativamente o crédito tributário relativo à matéria não impugnada.

Assim, conheço parcialmente do recurso voluntário, isto é, apenas no que diz respeito à matéria do item “II.2- Das bonificações e doações deduzidas indevidamente” do recurso voluntário.

No que diz respeito à matéria que resta controversa, a questão em debate é a dedutibilidade de despesas relativas à supostas bonificações realizadas pela Recorrente, cuja natureza foi questionada pela fiscalização.

Como se narra no TVF, a empresa efetuou lançamentos a débito na conta “AMOSTRA GRÁTIS”, com referência a diversas notas fiscais emitidas para seus clientes, o que ensejou a lavratura do Termo de Intimação Fiscal 05 (e-fls. 409), em que se intimou a empresa a “justificar o enquadramento no conceito de amostra grátis”, bem como apresentar os documentos que deram lastro aos lançamentos contábeis.

Em resposta, a Recorrente informou (e-fls. 412) que todas as notas em questão *“contabilmente foram lançadas como “Amostra Grátis”, mas todas estas operações são relativas a “Bonificações” de consumíveis (filmes, chassis, écrans, etc) ou equipamentos (drys, bombas,*

ecógrafos, etc), relacionados com a atividade fim da empresa, que firmamos com cliente, para ampliação e manutenção do mercado”.

Afirmou ainda que *“as bonificações relativas aos “consumíveis”, são na sua maioria efetuadas de bonificações recebidas de fornecedores, conforme valores lançados na conta contábil 3031 – Bonificações Recebidas. As bonificações relativas aos “equipamentos”, são na sua maioria relativas a acordos comerciais por se tratar de cliente estratégico com grande volume de compras”.* Na ocasião, listou planilha contendo uma justificativa individualizada para cada nota fiscal.

Em nova intimação, no Termo de Intimação Fiscal 06 (e-fls. 457), a fiscalização solicitou informações sobre a existência de acordos comerciais escritos, ou programa de bonificações formalizado, seja com os clientes ou com os fornecedores. Em resposta, a Recorrente esclareceu que *“a formalização comercial para bonificações concedidas é firmada com cliente na venda ou no decorrer deste período, onde avaliamos o volume e o potencial de compras, para que este seja considerado como cliente estratégico”.* Ainda, apresentou documentos relativo a acordo comercial com um de seus fornecedores e defendeu a dedutibilidade de tais bonificações.

A fiscalização entendeu, então, que *“a justificativa não se mostrou suficiente”,* apontando que *“se tratava de mera liberalidade da empresa”.* No TVF, consignou o agente autuante o entendimento de que não era admissível o enquadramento como doação, brinde ou amostra e, especificamente, apontou não estar demonstrada a relação entre a bonificação e a venda das mercadorias, o que caracterizaria tais operações como dedução e, portanto, afastaria sua dedutibilidade:

Contudo, o contribuinte em sua resposta enquadrou a situação como bonificação.

Conceitualmente, bonificação de mercadorias é o desconto comercial dado dentro do documento fiscal por meio de entrega de quantidade maior de mercadorias ao mesmo preço(chamada dúzia de 13 ou quilo de 1.200 Kg). Em se tratando de mercadorias dadas em bonificação, o custo das mercadorias serão rateadas pela quantidade total da mercadoria entregue, incluindo as bonificadas. Contabilmente, a receita de venda é apropriada pelo valor da venda considerando já incluso a bonificação, para fins de incidência do IRPJ, PIS, COFINS e CSSL. Caso as bonificações não constem do mesmo documento fiscal de venda das mercadorias, mas com nota fiscal separada com a mesma data da nota fiscal de venda, poderá ser enquadrada como bonificação se realmente for comprovada que esta bonificação está atrelada à venda das mercadorias para fins de rateio do custo de aquisição pela quantidade entregue pelo fornecedor.

No caso da não comprovação de que essas bonificações estejam relacionadas com a venda das mercadorias, caracteriza-se a doação. Essas doações não são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

No caso concreto, em tela, o contribuinte não logrou comprovar qualquer relação entre a bonificação e as vendas para o mesmo cliente. Por exemplo, um dos seus

principais clientes, O CETAC Centro de Tomografia Computadorizada Ltda., CNPJ 77.538.288/0001-87, recebeu três bonificações de valores significativos: uma de R\$ 13.850,00, em 09/01/2007, outra de R\$ 102.941,18, em 06/11/2007, e a terceira de R\$ 62.057,92, em 21/12/2007, conforme a planilha “Vendas, Devoluções e Bonificações ao CETAC Centro de Tomografia Computadorizada” em anexo (fl. 673 a 675), construída com dados do SINTEGRA. Como se pode observar, não há nenhuma venda de valor significativo próximo a estas três datas. Conforme a citada planilha, o cliente adquiriu R\$ 3.866.871,78 em mercadorias no ano de 2007, devolveu R\$ 2.323.529,41, gerando um saldo positivo de compras no valor de R\$ 1.543.342,37, e recebeu bonificações em um total de R\$ 180.669,10. Pode ser até considerado um bom cliente, mas isto por si só não é suficiente para caracterizar a bonificação, que obrigatoriamente deveria estar atrelada de forma direta a uma determinada venda. Trata-se inequivocamente de uma liberalidade do contribuinte.

O MP Centro de Diagnóstico Avançado SS Ltda., CNPJ 07.218.293/0001-27, que recebeu um total de R\$ 138.204,55 em 2007, também apresenta o mesmo problema, pois nenhuma das bonificações guarda coincidência em data com alguma venda realizada que pudesse justificar a concessão do benefício, o que pode ser visualizado na planilha “Vendas, Devoluções e Bonificações ao MP Centro de Diagnóstico Avançado” (fls. 676 a 677).

O Hospital Santa Cruz S/A, CNPJ 76.555.069/0001-43, recebeu um total de R\$ 155.928,62 de bonificações em 2007. Houve apenas uma venda de valor significativo, de R\$ 2.971.362,75 em 19/07/2007, também sem correlação com qualquer das bonificações concedidas, sendo duas em 11/01/2007, e as outras em 23/02/2007, 17/04/2007 e 26/09/2007 (conforme planilha “Vendas, Devoluções e Bonificações ao Hospital Santa Cruz”, fls. 678 a 680).

Resumo da ópera: com base nos dados dos arquivos do SINTEGRA, dos 40 clientes que foram beneficiários de bonificações significativas, as quais o contribuinte fora regularmente intimado a esclarecê-las, 5 não tiveram nenhuma venda no ano-calendário 2007, ou devoluções maiores que as vendas, conforme a tabela abaixo:

(...)

Dos 35 clientes restantes, 15 receberam bonificações que representaram um percentual que variou entre 21,7% e 921% das vendas líquidas para o próprio cliente, e 20 receberam bonificações entre 1,9% e 19,6% das vendas líquidas para o próprio cliente, conforme a tabela abaixo:

(...)

Mesmo nesses 20 clientes, em que a proporção entre as vendas e as bonificações não era absurda, não havia como correlacionar a bonificação concedida com uma determinada venda, conforme já foi demonstrado com os clientes CETAC Centro de Tomografia Computadorizada Ltda., CNPJ 77.538.288/0001-87, MP Centro de

Diagnóstico Avançado SS Ltda., CNPJ 07.218.293/0001-27, e Hospital Santa Cruz S/A, CNPJ 76.555.069/0001-43.

O contribuinte regularmente intimado, através dos Termos de Intimação Fiscal 0005 (fls. 409 a 411) e 0006 (fls. 457 a 473), apresentou as notas fiscais de tais operações (fls. 415 a 456), e as justificou como sendo “para ampliação e manutenção do mercado” ou “acordos comerciais por se tratar de clientes estratégico com grande volume de compras” (fl. 412 e 488). Porém, ainda que regularmente intimado, nenhum acordo escrito foi apresentado, nem tampouco um programa de bonificações, por volume de compras ou pontuação atingida, válido para qualquer cliente que atingisse a condição.

Como se nota, o entendimento da fiscalização baseia-se na (i) ausência de comprovação da relação entre bonificação e venda aos clientes, inexistindo acordo escrito ou programa de bonificações; bem como na (ii) incoerência entre os valores bonificados e os valores das vendas líquidas para os clientes.

A DRJ concluiu pela correção do entendimento da fiscalização, ponderando ainda que, para que possa ser caracterizada como bonificação, a entrega de mercadoria a título gratuito ao cliente da pessoa jurídica deve expressamente constar da nota fiscal ou ser parte integrante do contrato de compra e venda:

25 Destarte, harmonizando-se as positivamente dos aludidos atos, depreende-se que, para o Fisco, considerar-se-á bonificação, por ter natureza jurídica de desconto incondicional concedido, aquela que o respectivo valor conste da Nota Fiscal de venda e não esteja vinculado "a operação ou evento futuro". Atendida esta condição, quer dizer que a bonificação ocorra intrínseca à operação de venda, de forma que a mercadoria ou equipamento entregue em bonificação também seja considerado "vendido", o Contribuinte não estará obrigado a adicionar ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, o respectivo valor.

(...)

26 Entretanto, conforme mencionamos, dentro do espectro de liberalidade do empresário, é possível que mercadorias ou equipamentos sejam transferidos de forma gratuita, à título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda. Nestes casos, embora possa denominar como lhe aprouver, não pode ser considerada bonificação sob o aspecto tributário.

27 Nesta toada, o Fisco Nacional, por intermédio do Parecer Normativo CST nº 113, de 29 de dezembro de 1978 (DOU de 11/01/1979), manifestou o entendimento de que a operação de transferência de bens a título gratuito, por mera liberalidade de quem faz a entrega do bem, caracteriza-se como doação, registre-se sem qualquer moldagem do conceito de direito privado normatizado no art. 538, do CC/02, acima redigido, quer dizer, em perfeita simetria com o determinado nos arts. 109 e 110, do CTN, divergindo do que contestou o Impugnante.

(...)

30 É plausível inferir também que, de acordo com o entendimento do Fisco, a dedutibilidade da bonificação não está atrelada a sua relação proporcional com as vendas de um período, mas sim a seu vínculo íntimo com determinada venda, quer dizer, tem que fazer parte da Nota Fiscal ou ser parte integrante da operação de contrato de compra e venda. Daí, em nada acrescenta na presente autuação, a pretensão da Impugnante em querer justificar que as bonificações foram ínfimas diante dos valores de vendas alcançados em 2007, visto que, conforme vimos, não é elemento essencial para definição da natureza tributária da concessão guerreada.

31 Concluindo a apreciação, verifica-se que nem durante o procedimento fiscalizatório, nem quando da apresentação da Impugnação, o Sujeito Passivo logrou êxito em afastar as inferências da Fiscalização, ou seja, que as bonificações concedidas enquadravam-se nas condições impostas pelo Fisco, em prol de serem consideradas como desconto incondicionais e, por conseguinte, dedutíveis.

Em oposição, defende-se a Recorrente em seu recurso voluntário afirmando que a prática de conceder bonificações é usual e comum no mercado, e tem natureza jurídica de descontos incondicionais e, como tal, são dedutíveis.

O cerne do presente processo reside, então, em avaliar se as mercadorias entregues pela Recorrente ao seu cliente caracterizam-se efetivamente como bonificações e, em caso positivo, avaliar sua dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL.

Com efeito, assiste razão à Recorrente no que diz respeito a afirmação de que é praxe comercial de concessão de bonificações comerciais através de mercadorias para clientes relevantes ou estratégicos por qualquer razão: pelo volume adquirido, pelo posicionamento de mercado, pela sua antiguidade/novidade do cliente, por necessidade de baixar estoque, pela simples manutenção de relacionamento, divulgação de um novo produto, pela existência de campanha promocional do fornecedor ou do distribuidor, dentre inúmeras outras razões. Tal estratégia comercial se insere no âmbito de discricionariedade da gestão empresarial e pode ou não se provar bem-sucedida, aspecto que se insere no risco do negócio.

Daí porque entendo não ser adequada a avaliação de sua natureza apenas com base na proporção entre valor bonificado e valor das compras feitas pelo cliente, como feito no TVF. Ora, se a bonificação pode ter distintas motivações, não há estrita vinculação entre valor de compras e valor da bonificação. É possível que clientes novos (ou novos entrantes no mercado) sejam bonificados em proporção agressiva, para conquista de *market share*.

Tanto que a própria DRJ reconheceu que *“de acordo com o entendimento do Fisco, a dedutibilidade da bonificação não está atrelada a sua relação proporcional com as vendas de um período”*. Tal liame de eventual proporcionalidade receita/bonificação não é capaz de – *prima facie* - militar nem a favor, nem contra o contribuinte.

Tampouco é adequada a menção ao eventual sucesso ou insucesso da prática na alavancagem de vendas ou aquisição de novos clientes, ou de que se trata de “mera liberalidade”. Trata-se, na verdade, de estratégia comercial que, se malsucedida, gera sim consequências, mas tão somente de natureza comercial, reputacional, contratual e financeira, não importando na definição dos efeitos tributários.

Igualmente entendo ser inaplicável o raciocínio adotado pela DRJ de que necessariamente a bonificação deve constar da mesma nota fiscal de venda dos produtos. É plenamente possível – e não existe vedação legal nesse sentido – que o fornecedor prefira destacar em nota fiscal apartada, por razões de facilidade de controle, os produtos bonificados, assim como estes podem ser remetidos em momento diverso, em transporte diverso, o que justifica a emissão de notas fiscais distintas.

No âmbito deste Conselho, vários precedentes já destacaram a inexistência de vedação a que as bonificações em mercadoria constem de nota fiscal diversa da operação de compra e venda:

BONIFICAÇÕES COMERCIAIS EM MERCADORIAS. DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

A concessão de bonificações em operações mercantis, efetivadas em nota fiscal distinta da de vendas, mas que guardam estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram, e que são inerentes ao ramo de atividade, com o objetivo de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, é considerada despesa operacional dedutível. (CARF – Acórdão 1401-006.057 – 18/11/2021)

DESPESAS COM BONIFICAÇÕES.

A fiscalização não glosou a efetividade da despesa ou questionou se a contribuinte efetivamente suportou, tampouco pretendeu-se reputar que tais despesas não seriam normais e usuais às atividades desenvolvidas pela contribuinte, apegando-se apenas no fato de ter-se emitido nota fiscal isolada para as bonificações, não podendo subsistir a glosa. (CARF – Acórdão 1301-001.346 – 06/11/2013)

BONIFICAÇÕES COMERCIAIS EM MERCADORIAS. DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

A concessão de bonificações em operações mercantis, efetivadas em nota fiscal distinta da de vendas, mas que guardam estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram, e que são inerentes ao ramo de atividade, com o objetivo de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, é considerada despesa operacional dedutível. (CARF – Acórdão 1301-005.170 - 13/04/2021)

Na verdade, constar ou não a mercadoria bonificada na mesma nota fiscal da(s) mercadoria(s) vendida(s) pode ter eventual impacto na apuração da base de cálculo das

contribuições para o PIS e COFINS, por ser tratada como desconto condicional¹¹. Todavia, discute-se nestes autos seu tratamento para fins de dedutibilidade na apuração do IRPJ e CSLL.

E, nessa seara, efetivamente as bonificações em mercadoria constituem despesas operacionais e, portanto, dedutíveis, à luz do que dispõe o art. 299 do RIR/99, eis que se destinam à manutenção da fonte produtora e à obtenção de receita, ainda que de forma indireta.

A própria Receita Federal reconhece a dedutibilidade de tais despesas:

Solução de Consulta Cosit n. 205 de 26/06/2019 Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ DESPESAS OPERACIONAIS. BONIFICAÇÕES COMERCIAIS CONCEDIDAS. DEDUTIBILIDADE.

A concessão de bonificações em operações de natureza mercantil, com o fito de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, visando aumento de vendas e possivelmente do lucro, é considerada despesa operacional dedutível, devendo, entretanto, as bonificações concedidas, guardarem estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram. As despesas com bonificações comerciais concedidas a clientes são dedutíveis no período em que incorridas, com observância do regime de competência. (grifei)

Logo, as bonificações em mercadoria podem ser deduzidas como despesas operacionais, desde que guardem consonância com a operação de vendas que lhe deu origem, e sejam inerentes à atividade mercantil da pessoa jurídica.

E, neste ponto, o TVF baseia-se no fato de que não há como relacionar de forma direta a operação de venda à bonificação entregue ao cliente. As datas são discrepantes, não há documentos que comprovem a política comercial, não foram apresentados contratos:

O contribuinte regularmente intimado, através dos Termos de Intimação Fiscal 0005 (fls. 409 a 411) e 0006 (fls. 457 a 473), apresentou as notas fiscais de tais operações (fls. 415 a 456), e as justificou como sendo “para ampliação e manutenção do mercado” ou “acordos comerciais por se tratar de clientes estratégico com grande volume de compras” (fl. 412 e 488). Porém, ainda que regularmente intimado, nenhum acordo escrito foi apresentado, nem tampouco um programa de bonificações, por volume de compras ou pontuação atingida, válido para qualquer cliente que atingisse a condição.

¹¹ BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. NOTAS FISCAIS DISTINTAS DAS NOTAS FISCAIS DE VENDA. DESCONTO CONDICIONAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. RECEITA FINANCEIRA. CARACTERIZAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO FIRMADO ENTRE AS PARTES. Quaisquer alterações benéficas ao adquirente que modifiquem o preço ou a quantidade das mercadorias a serem entregues (inclusive a emissão de notas fiscais de mercadorias bonificadas, referenciadas a nota fiscal de venda distinta), não determinadas expressamente nas próprias notas fiscais de venda, devem ser tratadas apenas como desconto condicional, para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep. O recebimento de mercadorias sem custo, na forma de bonificação impassível de ser considerada como desconto incondicional, representa aumento do ativo do adquirente e receita a ser incluída na base de cálculo para apuração da Contribuição para o PIS/Pasep. No caso de apuração pela sistemática não-cumulativa, a aquisição de referida também possibilita o desconto de créditos a serem considerados na apuração da base de cálculo da contribuição.

Também não ficou comprovada qualquer relação entre as bonificações recebidas e as concedidas.

Poderia haver, por exemplo, registros das negociações com os clientes, ou mesmo tratativas internas que reconhecessem a importância do cliente, a fim de justificar a remessa de mercadorias bonificadas.

Reconheço, por outro lado, que há alguma aparente consonância entre a natureza dos bens vendidos (equipamentos de ultrassonografia e imagem de altíssimo valor) e os bens bonificados (equipamentos menores, peças de reposição e consumíveis, como lâminas e chapas de Raio-X) pela Recorrente.

Todavia, o conjunto do acervo probatório, e a falta de provas produzidas pela Recorrente a subsidiar a caracterização das remessas como verdadeiras bonificações, impede o reconhecimento da dedutibilidade.

Este é, na verdade, o ponto central. Ainda que se admita a dedutibilidade da bonificação, o fato é que o lançamento contábil deve estar ancorado em um mínimo de lastro probatório, que, nos presentes autos, é tão somente a nota fiscal de cada bonificação. A Recorrente não foi capaz de produzir um único documento a demonstrar a natureza operacional da despesa, sua necessidade, usualidade ou normalidade, à luz do RIR/99.

E, além disso, há ainda a questão da contabilização, bem apontada pelo TVF, na medida em que o contribuinte lançou a despesa pelo valor de face da nota fiscal, e não pelo custo da mercadoria, **fato que não foi sequer impugnado pela Recorrente**:

Os débitos da conta de resultado “AMOSTRA GRÁTIS”, código 32401001, eram efetuados com contrapartida a crédito nas contas “BONIFICAÇÃO CONCEDIDA”, códigos 11301009, 11302009, 11304009 e 11306009, correspondente à Matriz - Florianópolis, Filial Curitiba, Filial Florianópolis e Filial Rio de Janeiro, respectivamente (conforme extrato razão com contrapartidas de fls. 622 a 671).

No início do ano-calendário, foram lançados a débito nas contas “BONIFICAÇÃO CONCEDIDA” os valores de R\$ 237.548,17, R\$ 1.616.180,88, R\$ 4.639,97 e 65.134,19, com contrapartida a crédito na conta “ESTOQUE INICIAL”. Durante o ano-calendário 2007, houve apenas alguns outros poucos lançamentos a débito nas contas “BONIFICAÇÃO CONCEDIDA”, que representam os estornos (conforme planilha denominada “LANÇAMENTOS A DÉBITO NAS CONTAS BONIFICAÇÃO CONCEDIDA”, fl. 672). Como consequência, as contas “BONIFICAÇÃO CONCEDIDA” encerraram o ano-calendário com um saldo credor de R\$ 1.210.878,05, R\$ 54.167,49, R\$ 4.549,92 e R\$393.856,78, correspondente à Matriz - Florianópolis, Filial Curitiba, Filial – Florianópolis e Filial Rio de Janeiro, respectivamente (conforme extrato razão de fls. 622 a 671).

Esse saldo credor em uma conta patrimonial indica, em tese, uma obrigação da empresa. Porém, em 31/12/2007, essa obrigação já não existia mais, pois a

empresa já havia bonificado os clientes com o equipamento durante o ano. O que faltou foi o lançamento para zerar essas contas ao final do ano-calendário.

Conclui-se, portanto, que fora levado a resultado somente os lançamentos na conta “AMOSTRA GRÁTIS”, e pelo valor total da operação, consignada em cada nota fiscal, e não meramente o custo da mercadoria. E esse (o total de cada nota fiscal) é o valor da redução indevida do lucro, que deveria ter sido adicionada ao lucro real.

Por todo o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário para negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho