



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721715/2012-70
RESOLUÇÃO	1001-000.857 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ULLIAN ESQUADRIAS METALICA 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 do Recurso Voluntário em diligência, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e Paulo Elias da Silva Filho.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 09-71.229 (fls. 326 a 332) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito lançado por meio de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - **IRPJ** e reflexos, **CSLL**, **PIS** e **Cofins**, referentes ao ano-calendário de **2008**, onde foi constatada a infração Omissão de Receitas e apurado o crédito tributário.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a autuação ocorreu em virtude da constatação de que **a empresa deu saídas a mercadorias se utilizando dos códigos CFOP 5910 e 6910 - Remessas em Bonificação, doação ou brindes.** Segundo a fiscalização, as referidas saídas foram contabilizadas a débitos de bonificações (conta 6.1.01.01.62) e a crédito de ICMS (conta 2.1.01.04.01) e Produtos Acabados (conta 1.1.04.01.01), **procedimento este que permitiu que a empresa desse baixa em seu estoque de produtos acabados sem uma contrapartida em uma conta de receita de vendas.** Foi constatado ainda pela fiscalização que *as referidas bonificações se referem a pagamentos de verba comercial feito a seus clientes vinculados ao atingimento de metas de determinado valor de compras e/ou faturamento*, ou seja, a concessão da bonificação teria como condição a realização de evento futuro e o pagamento seria feito em mercadorias, o que não caracterizaria desconto incondicional.

A Fiscalização apontou que, do ponto de vista das despesas, há que se considerar a dedutibilidade dos valores apropriados a título de bonificação, entretanto, as saídas sob os códigos CFOP 5910 e 6910 seriam tributáveis, porquanto a condição para a concessão da bonificação depende de evento futuro, não se tratando, assim, de desconto incondicional. Para embasar seu entendimento, fundamenta-se na IN SRF n.º 51/78, itens 1 e 4.2, e nas Soluções de Consulta n.º 23/01, da 8ª Região Fiscal, e n.º 159/03, da SRRF/6ª RF. Conclui dizendo que, em face do exposto, a empresa deixou de recolher o IRPJ e reflexos, conforme legislação de regência.

A decisão recorrida recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESCONTO INCONDICIONAL. NOTA FISCAL. REQUISITOS.

Os descontos incondicionais são aqueles desvinculados de qualquer evento futuro e são concedidos pelo vendedor no momento da formação do preço da mercadoria ou do serviço. Já os condicionais, são vinculados a evento futuro e normalmente se caracterizam por um desconto na fatura já emitida, depois da formação do preço. Os primeiros não compõem a receita bruta por estarem relacionados a formação do preço, já os segundos, têm natureza de receita financeira, e devem sofrer a tributação adequada.

PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE TIPICIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte. Descabe a alegação de nulidade quando não existirem no processo atos insanáveis, ainda mais quando comprovado que a autoridade lançadora observou, durante os trabalhos de auditoria, os procedimentos previstos na legislação tributária.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DOUTRINA/JURISPRUDÊNCIA.

Não cabe à autoridade julgadora a apreciação de questões atinentes à ofensa a princípios constitucionais, bem como aspectos relacionados à

constitucionalidade/legalidade de normas tributárias, competindo, no âmbito administrativo, tão somente aplicar o direito tributário positivado.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, deve ser indeferido, por prescindível, o pedido de perícia efetuado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi intimada em 04/02/2020 (fl. 341) e apresentou recurso voluntário em 05/03/2020 (fls. 519 a 531) sustentando, em síntese: a) lançamento realizado por presunção em face de uma amostragem; ii) as mercadorias bonificadas são acompanhadas por acordos realizados com os clientes e, assim, todo o faturamento é acompanhado. As bonificações só são concedidas se houver um faturamento mínimo entre as partes do acordo; iii) a operação comprova suas alegações, bem como os documentos anexados junto ao recurso voluntário. Não há condição à bonificação. A condição é do acordo.

Os documentos foram anexados nas fls. 532 a 745.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Claudia Borges de Oliveira**, Relatora

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

A recorrente sustenta que o lançamento foi realizado por premissas equivocadas, diante de uma constatação feita por amostragem pela Fiscalização Tributária. Nesse sentido, esclarece que as mercadorias bonificadas são acompanhadas por acordos realizados com os clientes. As bonificações só são concedidas, nos termos do acordo, se houver um faturamento mínimo entre as partes do acordo. Assim, juntou novas provas em recurso voluntário com o objetivo de comprovar que não há condição à bonificação. A condição é do acordo.

Indo além, menciona que (fls. 522 a 524):

Uma vez firmado o acordo com os clientes que possuem acordo, a empresa controla todo o faturamento ocorrido por determinado período, o mesmo que é ajustado no acordo, emitindo assim, na primeira oportunidade, subsequente ao

fechamento, as bonificações prometidas. **É assim que se efetivam as bonificações.** Sendo assim, é indispensável que conheça os documentos que se junta que corroboram todas as afirmações aqui trazidas. Vejamos alguns exemplos por amostragem do que ocorre com o cumprimento do acordo.

Num primeiro caso, tome-se como amostragem o período Junho de 2008.

No AIIM, identificamos que o auditor fiscal trouxe uma nota fiscal de bonificações emitida para a C&C no mês de junho de 2008, cujo valor é de R\$ 4.156,30. A NF 46078, de 24 de junho de 2008.

Pois bem.

1) Pela C&C ter cumprido o que lhe era imposto como condição suspensiva (faturamento mínimo), a Ullian tornou-se obrigada a entregar o saldo de bonificação referente ao percentual do acordo (3,5% pela fidelidade (já ocorrida) e pelos 0,5% pelo “aniversário”) que foram aplicados sobre a base (saldo de vendas) de R\$ 103.808,59, decorrente do 1º trimestre anterior à emissão da bonificação, comprovados por meio de 15 notas fiscais que juntase ao presente recurso;

2) A Ullian, pela obrigação contraída no acordo, emitiu a NF 46.078 de valor 4.156,30 em 24 de junho de 2008. A composição do valor da NF refere-se aos 3,5% pela fidelidade (já ocorrida) e pelos 0,5% pelo “aniversário” que a cliente tem de relação comercial com a recorrente (também já ocorrido). Neste mês não houve a concessão de valor de verba de propaganda, também objeto do acordo entre as partes.

Para outra amostragem utilize-se o mês de julho 2008. O saldo de R\$ 55.646,58 obtidos pela soma de 6 (seis) notas fiscais no mês de julho de 2008 (468.333, 468.535, 468.536, 469.249, 469.717 e 470.735). Notem que no trimestre anterior ao período, a C&C gerou para a Ullian pedidos que somaram R\$ 457.215,39, convertidos em 241 notas fiscais que também estão juntadas e corroboram as afirmações da recorrente.

Utilizamos 2 (dois) períodos por amostragem, no entanto, as notas fiscais emitidas (vendas) está sendo juntada para elucidação exauriente das operações que foram utilizadas pela recorrente e comprovam todos os valores concedidos em bonificação para seus clientes.

Acrescente-se ainda que, embora a fiscalização tenha se valido dos acordos, outros clientes, também foram beneficiados por mercadorias em bonificação; todas as operações encontram-se devidamente comprovadas pelo faturamento de vendas, anterior à emissão de bonificação.

Por estes argumentos em que é notório que a empresa valeu-se de fato e de direito das bonificações incondicionadas para utilizar-se dos benefícios fiscais concedidos, nos parece óbvio que a fiscalização se ateve unicamente ao conteúdo dos acordos que foram juntados, fazendo uma interpretação literal do teor do

mesmo e atribuiu a condição pelo que ali constava. **É preciso olhar para a operação num todo. É o que estamos apresentando aqui para que seja feito.**

Reitere-se: As bonificações não são as obrigações únicas do contrato. Há uma condição suspensiva para que elas ocorram. E qual é a condição? O faturamento mínimo entre as partes do acordo. É o que confirmamos aqui; ao passo que as bonificações só se concretizam quando da ocorrência da condição suspensiva, ou seja, **não cumpridas as obrigações principais do negócio jurídico (acordo) não serão devidas pela recorrente a concessão de bonificações.**

Comprovando a afirmação da recorrente sobre tais obrigações, durante a fiscalização, foram entregues cópias dos acordos firmados pela recorrente com seus clientes e agora comprovamos o faturamento efetivado; ou seja, **a partir da veracidade do que se apresenta, entendemos que tanto fiscalização como este conselho irá seu entendimento inócuo quanto à tributação de tais bonificações. É o que se espera deste conselho**

A decisão recorrida concluiu pela improcedência dos argumentos levantados em impugnados e considerou, para tanto, apenas analisou a questão jurídica colocada em debate, sem ater-se ou valor as questões de fato. Confira-se (fls. 330 e 331):

No tocante, em especial, às bonificações concedidas pelo sujeito passivo, cumpre esclarecer que o desconto incondicional é aquele estipulado no momento da negociação, sem que haja qualquer condição para que seja concedido. No caso de negociação de um bem, trata-se de uma decisão unilateral do vendedor, sem qualquer contraprestação por parte do comprador.

Nestes termos, e de modo mais preciso, a Instrução Normativa SRF n.º 51/78 define os descontos incondicionais como *“parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda de bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão destes documentos”*. (grifei).

A exigência de constar o desconto concedido na Nota Fiscal se explica pelo fato de ser este o documento contemporâneo à ocorrência do fato gerador, e ser o responsável legalmente por representar a operação efetuada, seja de compra/venda ou prestação de serviços, por força do artigo 1º da Lei n.º 8.846/94.

Nem se alegue que os descontos não poderiam ser excluídos da receita bruta para fins de apuração da base de cálculo dos tributos em tela por não terem natureza de descontos incondicionais. De fato, como decidiu a COSIT, na SCI nº 34/2013, *“os descontos **incondicionais** caracterizam-se por serem parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da NF de venda [...] e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da PJ vendedora e, do ponto de vista da PJ adquirente, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita”*

A mesma SCI caracteriza os descontos **condicionais** como *“aqueles que dependem de evento posterior à emissão na NF, usualmente, do pagamento da compra*

dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador”.

Esse é o mesmo entendimento do CARF (Acórdão 1801-00.715, de 30/09/2011 – fl. 748).

Assim, em suma, os descontos incondicionais são aqueles desvinculados de qualquer evento futuro e são concedidos pelo vendedor no momento da formação do preço da mercadoria ou do serviço. Já os condicionais, são vinculados a evento futuro e normalmente se caracterizam por um desconto na fatura já emitida, depois da formação do preço. Os primeiros não compõem a receita bruta por estarem relacionados a formação do preço, já os segundos, têm natureza de receita financeira, e devem sofrer a tributação adequada.

Isso posto, não há como dar razão à defesa.

Para contrapor a decisão recorrida, a recorrente trouxe as provas que foram anexadas junto ao recurso voluntário.

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material ou real, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena.

Assim, importante ressaltar que o direito ao contraditório e à ampla defesa devem ser plenamente garantidos ao contribuinte desde a ciência do lançamento, sob pena de nulidade pois, nos termos dos arts. 59 do Decreto nº 70.235/72 e 12 do Decreto nº 7.574/11, serão nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Vale lembrar que a obrigação tributária decorre diretamente da lei (*ex lege*), e não da vontade do contribuinte ou da autoridade fazendária e, além disso, a Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e

contraditório, cabendo, ao processo administrativo, o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – art. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, da Lei nº 9.784/99. Assim, ao apreciar a prova, o julgador formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias, inclusive de ofício, quando entender pela necessidade para formação da sua livre convicção – arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72.

Dito isso, em respeito aos princípios da verdade material e do formalismo moderado, que norteiam o processo administrativo fiscal, entendo que não existe óbice para a apresentação de provas em qualquer fase do processo, como se pode observar da decisão, da 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, no seguinte julgado:

PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação sistêmica da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, art. 5º, inciso LV da Lei Maior, art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, e arts. 15 e 16 do PAF, evidencia-se que não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida.

(Processo: 10880.004637/9929. Rel. ANDRE MENDES DE MOURA. Data da Sessão: 14/09/2017)

Assim, devem ser aceitas as provas apresentadas e juntadas ao processo, *em qualquer fase do julgamento*, como a jurisprudência deste CARF tem se mostrado favorável ao respeito aos princípios da verdade material, da razoabilidade e do formalismo moderado.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

O Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, informa que a prova documental deve ser apresentada junto à impugnação, precluindo o direito do contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se: a) demonstrar a impossibilidade de apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) referir-se a fato ou a direito superveniente; c) destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos – art. 16, § 4º. Ao lado deste mandamento, entre os princípios que regem o processo administrativo fiscal, encontra-se o da verdade material, que decorre do princípio da legalidade e impõe a apuração da devida ocorrência do fato gerador, podendo o julgador, inclusive de ofício, realizar diligências para verificar os fatos ocorridos.

As mercadorias concedidas em bonificação devem ter como contrapartida o lançamento a crédito da conta estoque. A falta de contabilização, nessa conta, quando representativa do Custo das Mercadorias Vendidas, implica majoração indevida de custos.

O entendimento do CARF corrobora a necessidade de comprovação para que a dedutibilidade seja aceita. Confira-se:

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 nº 1101-001.570, Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção, Relator Conselheiro Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, sessão de 19 de maio de 2025)

Nos termos do art. 299 do RIR/99, existe a necessidade de que seja comprovado que as despesas atenderam aos requisitos dispostos nesse dispositivo, de modo que haja uma vinculação comprovada da entrega das mercadorias com as operações de venda. Assim, imprescindível que seja verificado se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, ou se havia vinculação comprovada com operações de venda.

Com essas considerações, entendo que os autos devem ser convertidos em diligência para que a Autoridade Fiscal analise, em relatório conclusivo, os documentos anexados pela recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que a Autoridade Fiscal analise, em relatório conclusivo, os documentos anexados pela recorrente.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira