



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16682.721072/2014-14
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1301-000.596 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 12 de junho de 2018
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Ausência justificada da Conselheira Bianca Felícia Rotschild.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso interposto por **CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A**, pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 02-66.992 da 4ª Turma da DRJ - Belo Horizonte, que, negando provimento à impugnação da recorrente, manteve contra ela o lançamento que exigia crédito tributário de IRPJ e CSLL.

A Fiscalização constatou irregularidade na apuração do IRPJ e da CSLL, relativamente à dedução de despesas, o que motivou as seguintes glosas: a) **bonificações a clientes** no montante de R\$ 83.494.967,32, por ser despesa indedutível; e b) **bônus sobre metas de vendas** no montante de R\$ 356.095.808,00, por falta de comprovação.

Consta do Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 1.561 a 1.587) que a **conta 5103010150** do livro Razão, extraída da contabilidade digital da empresa (sped contábil), demonstra que a recorrente efetuou diversos pagamentos a título de **bônus sobre metas de vendas**, no ano de 2009 (dois pagamentos a cada mês), totalizando R\$ 356.095.808,00. Os históricos do Razão não identificam os beneficiários dos pagamentos, além de não conter qualquer referência a notas fiscais.

Nas notas explicativas às demonstrações financeiras de 2009, o bônus é atribuído a "*acordo comercial para concessão de crédito financeiro firmado com as distribuidoras, demonstrando as metas estipuladas pela contratada*".

A recorrente foi intimada reiteradas vezes a apresentar informações e documentos hábeis a comprovar tanto a efetividade, quanto a dedutibilidade de tais despesas. Contudo, mesmo com prorrogação do prazo para atendimento à intimação, a empresa silenciou. Não foi revelada a causa das despesas lançadas na **conta 5103010150**, nem os respectivos critérios de cálculo, além de não terem sido identificadas as pessoas que seriam beneficiárias. Some-se a isso o fato de as despesas em questão terem sido registradas em contrapartida de conta de passivo, sem nenhuma evidência do efetivo pagamento.

Por isso, a Fiscalização considerou como não comprovadas as despesas contabilizadas a título de "**Bônus sobre Metas de Vendas**", sendo glosadas, portanto, em sua totalidade.

Quanto às despesas com **bonificações a clientes**, o exame da **conta 5103010130** do livro Razão evidencia que se trata de bonificações em mercadorias, amparadas por notas fiscais. A maior parte das saídas foi destinada a empresa Leyroz de Caxias Indústria Comércio e Logística Ltda.

Não é possível, pelo exame do livro Razão, identificar se as notas fiscais que amparam as mercadorias bonificadas se vinculam a venda de mercadorias. A Fiscalização não conseguiu dizer se as bonificações registradas naquela conta são a chamada "*dúzia de 13*", em que a mercadoria bonificada (cedida ao cliente sem custo) consta da mesma nota fiscal de venda, com as mercadorias pelas quais o cliente pagou. Nesse caso, sim, ter-se-ia a **bonificação vinculada a venda**, que é a bonificação em sentido estrito. Por outro lado, a saída de mercadorias sem custo para o destinatário, desvinculada de qualquer operação de venda, caracterizaria liberalidade.

Buscou a Fiscalização identificar as bonificações vinculadas a vendas, assim considerando as que figuravam na mesma nota fiscal da venda das mercadorias, ou na nota fiscal seguinte, observada a sequência da numeração do documento. Disse a autoridade lançadora que as despesas contabilizadas como "bonificação", mas desvinculadas de uma específica operação de venda deveriam ser consideradas como doações, dada a natureza de liberalidade, e, portanto, indedutíveis para o IRPJ e a CSLL.

Contra o lançamento foi apresentada impugnação, a que a DRJ - BHE negou provimento em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010

MATÉRIA LITIGIOSA

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

PRAZO DECADENCIAL

A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, caso em que deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano.

DEVER DE GUARDA

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

DESPESAS

São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, desde que atendam aos requisitos de usualidade e normalidade.

DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS

Indeferem-se as diligências e perícias consideradas dispensáveis ou impraticáveis.

JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA

Com as ressalvas da lei, a jurisprudência e a doutrina não vinculam a autoridade tributária judicante de primeira instância.

LANÇAMENTOS CONEXOS

Mantido o lançamento de IRPJ, igual sorte aguarda aqueles que dele decorrerem, em face da relação causal que os vincula e dos fundamentos de fato que compartilham.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente interpôs recurso, alegando preliminarmente, a decadência do direito de constituir o crédito tributário. Quanto à decisão recorrida, acusou o órgão julgador de ter modificado o critério jurídico do lançamento.

No que tange à afirmação da autoridade fiscal de que as intimações não foram atendidas, disse que, diante da grande quantidade de documentos, não lhe fora possível apresentá-los durante a fiscalização, daí porque só o fez quando da impugnação, selecionando alguns por amostragem.

No mérito, alegou que havia celebrado com a cliente Leyroz de Caxias Ltda. um contrato pelo qual se comprometia a pagar à contratada um bônus financeiro pelo atingimento de metas pactuadas, que consistiam em uma percentagem adicional de vendas em 2009, comparadas com as do ano anterior, conforme se verifica dos documentos anexos. O objetivo

era impulsionar, através de incentivos financeiros, a aquisição, a revenda e a distribuição dos produtos da recorrente.

Em relação às bonificações em mercadorias, o critério aplicado pela autoridade fiscal para identificar a vinculação entre bonificações e vendas levou em conta o fato de as bonificações estarem lançadas nas mesmas notas fiscais de venda, ou em notas fiscais de numeração imediatamente posterior à da nota de venda, na mesma data e remetidas ao mesmo destinatário. Essa metodologia, no entanto, não pode ser admitida para glosar as despesas e, muito menos, para considerá-las como doações. Por último, pediu a realização de perícia, formulando para tanto os quesitos e apresentando o nome do perito.

A Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN ofereceu contrarrazões (fls. 2.644 a 2.661), iniciando por fazer alusão ao fato de que haveria um vínculo entre a recorrente e a empresa Leyroz de Caxias Indústria Comércio e Logística Ltda. Confira-se:

Apesar de não constar do TVF e nem do acórdão recorrido, é oportuno trazer ao conhecimento dos julgadores fato relevante reconhecido por este CARF em dois acórdãos proferidos: o de que a CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A e a LEYROZ DE CAXIAS INDÚSTRIA, COMÉRCIO & LOGÍSTICA são empresas associadas de fato ou, em outros termos, compõem um grupo econômico de fato.

Não se pretende, aqui, alterar os critérios jurídicos ou os fundamentos da autuação objeto do presente processo, mas tão somente ampliar a compreensão dos fatos e demonstrar que a análise levada a efeito pela DRJ - no sentido de que os benefícios concedidos pela autuada à LEYROZ não podem, verdadeiramente, ser enquadrados na definição de "bonificações" (conforme será melhor analisado em tópico mais adiante situado) -, pode indicar, na prática - fato este a ser valorado pelos julgadores -, uma conexão com os fatos apurados e reconhecidos em outros processos julgados por este CARF, no sentido de completar e evidenciar o quadro fático global.

Tanto é assim que estas contrarrazões, sem o presente tópico, já bastariam para demonstrar o acerto da autuação e do acórdão recorrido. No entanto, tendo em vista a relevância do fato reconhecido (associação ou grupo econômico de fato), a menção dos julgados é merecida, já que estamos tratando aqui, no presente processo, exatamente da tributação que envolve as relações comerciais entre a autuada e sua empresa cliente que, para as autoridades fiscais que firmaram a autuação, à época, eram tidas como empresas independentes, quando de fato não o são. Essa perspectiva não pode ser ignorada no presente processo, a pretexto de suposto objeto estranho ou de suposta alteração de critério jurídico do lançamento. Trata-se, no caso, de um *plus*, de mais um elemento para a formação da convicção do julgador.

Enfim, não se tratam de considerações quaisquer, mas de fatos reconhecidos pelo próprio CARF contra a autuada em processos diversos.

Os dois acórdãos mencionados foram proferidos em processos que têm como recorrente a CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A, SÃO ACÓRDÃOS PÚBLICOS e foram obtidos por meio de consulta ao sítio do CARF na internet. Seus números são os seguintes: 3102-002.142 (Processo nº 10855720713/2010-76) e 3301-003.201 (Processo nº 10855.724963/2012-47). (grifos do original)

Eis alguns dos trechos da ementa do Acórdão nº 3102-002.142, na parte que interessa:

ÔNUS DA PROVA. MEIOS DE PROVA. QUADRO INDICIÁRIO. PRESUNÇÃO. FORÇA PROBANTE. FORMAÇÃO DE CONVICÇÃO.

Todos os meios de prova lícitos são aptos à comprovação dos fatos identificados. Uma vez que seja apresentado um quadro indiciário suficientemente robusto, representado por ações interdependentes, que se constituíram em etapas da consecução do ato como um todo, perfeitamente possível que o julgador se sinta convencido da ocorrência da fraude, do dolo, da simulação ou da má-fé do agente, ainda mais quando as sobejas evidências coligidas pela Fiscalização não são sequer arranhadas pelos argumentos de defesa.

ASSOCIAÇÃO DE FATO. GRUPO ECONÔMICO. SIMULAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS. AUSÊNCIA. IRRELEVÂNCIA.

Não se espera que sejam identificados os elementos próprios do Grupo Econômico licitamente formado, quando a associação de fato está alicerçada em um sem número de empresas comandadas pelas mesmas pessoas físicas, mediante a interposição de laranjas sem capacidade econômica para o exercício da função e da simulação de operações aparentes com a omissão dos verdadeiros vínculos que governaram toda a organização de forma velada.

(...)

No referido processo, a LEYROZ é listada como associada de fato à CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A. O Relatório do acórdão colaciona uma série de informações sobre a empresa (pgs. 28 e seguintes do acórdão). Em seu exame, o voto condutor apresenta a seguinte análise:

Comprovação da existência do Grupo Econômico

A existência de uma associação de fato, intitulada pela Fiscalização Federal Grupo Econômico de Fato, não depende de que sejam identificados os requisitos firmados na doutrina e disposições legais pertinentes.

É dos conceitos mais mezinhos que a coisa simulada jamais aparentará e ostentará a conformação e os elementos constitutivos do negócio dissimulado.

O controle majoritário, o controle efetivo ou controle compartilhado foram exercidos veladamente, com a interposição de pessoas sem capacidade econômica para, de maneira simulatória, figurar como gestores do negócio, com a participação de grande número de empresas em diversificadas transações comerciais, num emaranhado de tal complexidade que, não fosse o dedicado trabalho do Fisco, jamais teria revelada a verdadeira gestão por detrás da aparência. Desta forma, nenhuma possibilidade de que sejam ou fossem localizados os requisitos ou elementos que, em situações regulares, constituem o denominado grupo econômico.

E nem se diga que não há provas de sua existência.

É de amplo conhecimento que a comprovação do fato é ônus de quem alega. A Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código do Processo Civil, fixa assim a responsabilidade.

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito:

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

A relação jurídica entre sujeito passivo e o Estado, no entanto, não se amolda tão bem a essa máxima. No campo do direito tributário, é do próprio administrado o dever registrar e guardar os documentos e demais efeitos que testemunham a ocorrência dos eventos que se pretende provar. A guarda não constitui obrigação do Erário e não integra a natureza das relações fisco-contribuinte. Nem mesmo se pode falar em constituição formal do fato constitutivo do direito.

A comprovação do fato jurídico tributário, por isso, depende, em regra geral, de que o administrado apresente os documentos que a legislação fiscal o obriga a produzir e manter ou declare sua ocorrência em declaração prestada à autoridade pública. Como se viu à exaustão, a Recorrente negligenciou "exemplarmente" esse dever. As evidências colhidas nos autos, contudo, remetem à presunção de que o negócio aparente não coincide com o negócio real. Fartas evidências, diga-se.

De fato, a meu sentir, nem há que se falar na existência de indícios, tal como foi repetido na acusação e no juízo inicial. Indícios, confirmados por outros indícios e mais outros, acompanhados da total ausência de provas de que o improvável acontecimento contrário às fartas evidências tenha acontecido, transmutam-se em fortes testemunhos da ocorrência dos fatos, cujo valor probante requer veemente contestação, instruída com elementos tão robustos quanto os que lhe precederam. Não foi o caso.

Pelo juízo que formo, está suficientemente comprovada a existência de toda uma organização por detrás dos negócios perceptíveis ao primeiro olhar. A defesa não passou nem perto de desconstituir esse entendimento. Com o merecido respeito que a todos deve ser dedicado, permito-me dizer que o Recurso Voluntário apresentado, embora extenso e bem formulado, é predominantemente retórico.

Por sua vez, a ementa do Acórdão nº 3301-003.201 apresenta o seguinte trecho:

(...)

MULTA QUALIFICADA. CIRCUNSTÂNCIAS CARACTERIZADORAS. INDÍCIOS CONVERGENTES. A presença de diversos indícios convergentes leva à convicção da atuação conjunta e ilícita dos participantes da operação autuada, ensejando a tipificação no art. 73 da Lei 4.502/64 e a qualificação da multa de ofício.

(...)

Eis a análise do voto condutor:

"()

Ora, o conluio apontado pelo autuante efetivamente se verifica, consoante os seguintes elementos convergentes:

i - As vendas do contribuinte para a Leyroz perfazem mais de 95% de todo o faturamento, conforme se infere da relação entre saídas tributadas e não tributadas (fls. 861 e 862), o que, evidentemente, mostra uma forte relação interdependente e interesses comuns;

ii - Há fortes indícios de que a Leyroz se caracteriza como empresa constituída tão somente para a impetração da ação judicial, consoante a respectiva apelação da Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme relato às fls. 1.630 e seguintes;

iii - As vendas da Leyroz são feitas para uma distribuidora efetiva, a Praiamar, que é exclusivamente distribuidora dos produtos fabricados pela Cervejaria Petrópolis,

conforme documentos públicos do Fisco Estadual (fls. 1.640 e seguintes), nos quais se verifica que restou confessado pela Cervejaria Petrópolis que as mercadorias saíram direto de sua fábrica em Boituva/SP para a Distribuidora Praiamar Ind. e Com Distribuição Ltda, e as notas fiscais de venda eram emitidas pela Leyroz no Rio de Janeiro:

iv - O presidente da Petrópolis, Walter Faria, já foi sócio da Praiamar (fl. 1.644);

v - Praiamar e Leyroz têm o mesmo administrador, Roberto Luis Ramos Fontes Lopes (fl. 1.649);

Ora, tais conjuntos de indícios forçam a convicção quanto à atuação conjunta e ilícita de Cervejaria Petrópolis e Leyroz, sua única cliente importante, razão pela qual entendo aplicável o disposto no art. 73 da Lei 4.502/64, e, portanto, correta a qualificação da multa.

(...)

Feitas tais observações, a PFN negou ter havido decadência. No mérito, afirmou que o contrato de fls. 1.942 a 1.946, que cuida da concessão de crédito financeiro à Leyroz, sob a condição de atingir determinadas metas, não indica com clareza quais seriam essas metas, além de fazer referência à Leyroz Alagoas e BTV. Portanto, não teria sido demonstrado que as despesas com bônus atendiam ao disposto no art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR.

Quanto à bonificação em mercadorias, entendeu a PFN que o procedimento desborda em muito o conceito de bonificações e, portanto, deve ser entendido como simples liberalidade.

Firmada nessas razões, a PFN pugnou pelo desprovimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

De plano, cumpre afastar a preliminar de decadência. O lançamento se refere ao IRPJ e à CSLL do ano base 2009, apurados na sistemática do lucro real anual. Nesse caso, o fato gerador se aperfeiçoou em 31 de dezembro de 2009.

De acordo com a regra do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, o termo de início do prazo de decadência, no caso em exame, foi o dia 1º de janeiro de 2010 e o termo final o dia 31 de dezembro de 2014, ou seja, cinco anos depois.

A intimação do lançamento, como se vê do documento de fls. 1.592 e 1.593, deu-se em 18 de dezembro de 2014, antes, portanto, de o direito da Fazenda ser alcançado pela decadência.

Frise-se, a propósito, que o lançamento não se refere a valores devidos a título de estimativa, sendo essa a razão pela qual não procede o critério defendido pela recorrente.

Quanto ao mérito, a recorrente trouxe, com a impugnação, documentos aos quais a autoridade fiscal não teve acesso durante o período de auditoria, em especial contratos firmados com Leyroz de Caxias Indústria Comércio & Logística Ltda., com os quais a recorrente busca comprovar as despesas de *bônus sobre metas de vendas*. Trouxe também uma relação de notas fiscais, selecionadas por amostragem, a fim de comprovar a vinculação das bonificações com as operações de venda de mercadorias.

Considerando a vinda aos autos de inúmeros documentos não apresentados à Fiscalização, convém que seja dada à autoridade fiscal a oportunidade de se manifestar sobre eles.

Portanto, voto por converter o julgamento em diligência, a fim de permitir à autoridade fiscal que se manifeste sobre:

- a) os contratos com a Leyroz de Caxias Indústria Comércio & Logística Ltda.;
- b) as notas fiscais que, em tese, comprovariam o vínculo das bonificações com as operações de venda; e
- c) a suposta existência de associação ou grupo econômico de fato entre a recorrente e a Leyroz de Caxias Indústria Comércio & Logística Ltda. e a eventual prática de ilícitos fiscais, apurados em outros procedimentos.

A Fiscalização poderá intimar a recorrente a apresentar documentos, em especial, as notas fiscais, não estando adstrita à amostra selecionada pela recorrente.

Concluída a diligência a Fiscalização deverá elaborar relatório conclusivo, do qual a recorrente deve ser intimada, assegurando-lhe prazo de trinta dias para se manifestar (art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011). Decorrido o prazo, com ou sem a manifestação da recorrente, os autos devem ser remetidos ao CARF, para prosseguir o julgamento.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior