



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721072/2014-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.296 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2023
Recorrente CERVEJARIA PETROPOLIS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar preliminar de decadência; por voto de qualidade, rejeitar a proposta de diligência do conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, vencidos, neste ponto, os conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo José Luz de Macedo, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Eduardo Monteiro Cardoso. No mérito, negar provimento ao recurso; 1) por unanimidade, para manter a glosa de despesa de bonificação de mercadoria e 2) por voto de qualidade, manter a glosa de despesa relativa à bonificação por atingimento de metas, vencidos, neste ponto, os conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo José Luz de Macedo, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Eduardo Monteiro Cardoso que votaram por cancelar a infração.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente)

Relatório

Trata-se Recurso Voluntário que contesta o indeferimento, pelo Acórdão 02-66.992 - 4ª Turma da DRJ/BHE, de impugnação a Auto de Infração de IRPJ e CSLL, período de apuração 2009, resultante da glosa de despesas consideradas indedutíveis, registradas em duas contas de despesa: Bônus s/ Metas de Vendas (5103010150); e Bonificação a Clientes (5103010130). Reproduzo a seguir o Relatório da decisão recorrida que bem resume o litígio (e-fls. 2222 e ss, c/c o Relatório de e-fls. 2664 e ss):

Contra a sociedade acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 1.545 a 1.551 e de fls. 1.553 a 1559, exigindo-lhe o pagamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e, em decorrência, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no montante de R\$ 249.445.886,93 (duzentos e quarenta e nove milhões, quatrocentos e quarenta e cinco mil, oitocentos e oitenta e seis reais e noventa e três centavos), aí incluídos multa por lançamento de ofício e juros moratórios, como segue:

DEMONSTRATIVO I – VALORES LANÇADOS, EM R\$				
IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO	VALOR	JUROS	MULTA	TOTAL
IRPJ	82.882.337,10	38.357.945,61	62.161.752,83	183.402.035,54
CSLL	29.846.281,36	13.812.859,01	22.384.711,02	66.043.851,39
TOTAL	112.728.618,46	52.170.804,62	84.546.463,85	249.445.886,93

Tais lançamentos originaram-se da verificação do cumprimento das obrigações tributárias por parte da interessada, ficando apuradas as infrações assim descritas no Auto de Infração de IRPJ:

0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS INDEDUTÍVEIS - BONIFICAÇÃO A CLIENTES

Glosas de despesas não necessárias. Despesas efetuadas a título de "Bonificação a Clientes", no ano-calendário 2009, desvinculadas de operações de venda. Tudo conforme demonstrativos e Termo de Verificação Fiscal em anexo, partes integrantes deste auto de infração.

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

0002 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS NÃO COMPROVADAS - BÔNUS SOBRE METAS DE VENDAS

Glosa de despesas não comprovadas, contabilizadas a título de "Bônus sobre Metas de Vendas". Tudo conforme demonstrativos e Termo de Verificação Fiscal em anexo, partes integrantes destes autos.

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.561 a 1.587 detalha os lançamentos, informando que a interessada foi intimada a esclarecer as “despesas registradas em 2009 e 2010 a título de ‘BÔNUS SOBRE METAS DE VENDAS’ (conta 5103010150)”,

bem como a justificar os respectivos pagamentos e a informar “os critérios de cálculo, os beneficiários, os contratos e registros contábeis correspondentes”. Tendo ela pedido dilação do prazo para atender ao intimado, foi novamente instada a *apresentar todas as informações pertinentes às “Despesas de Bônus sobre Metas de Vendas”: circunstâncias que deram causa à despesa; contratos, notas fiscais ou demais documentos comprobatórios; memórias de cálculo; beneficiários; liquidação financeira (no caso de bônus em espécie) e registros contábeis correlatos.*

Em 12 de dezembro de 2014, a fiscalizada apresentou “documento identificado como resposta ao Termo de Intimação conjunto 26, acompanhado de diversos arquivos digitais”. Ao examiná-los, a Auditora-fiscal constatou que nem a resposta da empresa nem os arquivos digitais continham “qualquer informação pertinente às chamadas ‘Despesas de Bônus sobre Metas de Vendas’”.

Ao descrever o modo como eram contabilizadas as tais despesas, a Autora assinala que tais bônus, referidos nas demonstrações financeiras da interessada como resultantes de “acordo comercial para concessão de crédito financeiro firmado com as distribuidoras, demonstrando as metas estipuladas pela contratada”, ressaltando que o lançamento típico se dava

[...] a débito da conta de despesa 5103010150 (Despesa Bônus s/ Metas de Vendas) e a crédito da conta de Passivo 2105030150 (Contrato de Bônus s/ Metas de Vendas).

Assim sendo, as despesas contabilizadas ao longo do ano-calendário de 2009 geraram obrigações no Passivo que não foram pagas no transcorrer daquele ano. Outrossim, a Auditora-fiscal adverte que a interessada admite que “nenhuma despesa de bônus sobre metas de vendas foi adicionada” à base de cálculo do lucro real.

Prossegue a Autora do feito:

A fim de comprovar a dedutibilidade de tais despesas, a empresa deve apresentar documentos que comprovem tanto a sua existência como o seu montante, demonstrando claramente:

- o fato motivador das despesas;
- a relação das despesas com a atividade social;
- o critério de apuração dos valores lançados; e
- os beneficiários.

A empresa foi intimada e reintimada a apresentar informações e documentos hábeis a comprovar tanto a efetividade como a dedutibilidade de tais despesas – Termos de Intimação conjuntos nos 26 e 32. Contudo, mesmo após a prorrogação do prazo para atendimento, a empresa silenciou. Não foram apresentadas as causas das despesas registradas na conta 5103010150, tampouco os critérios de cálculo destas despesas, nem foram identificados os seus beneficiários. Some-se a isto o fato de as despesas em questão terem sido registradas em contrapartida a conta de Passivo, sem nenhuma evidência de efetivo pagamento.

Pelo exposto, as despesas contabilizadas a título de “Bônus sobre Metas de Vendas” restaram não comprovadas, razão pela qual foram glosadas em sua totalidade. A glosa de despesas deste tipo foi no montante de R\$ 356.095.808,00.

No que tange às assim ditas “despesas de bonificação a clientes”, a Auditora-fiscal observa:

- a maior parte das saídas foi destinada a parceira comercial da fiscalizada (sua atacadista/distribuidora), LEYROZ DE CAXIAS INDÚSTRIA COMÉRCIO E LOGÍSTICA LTDA., CNPJ 06.958.578/0001-31 (e filiais);
- diversas mercadorias foram destinadas a pessoas físicas, quase todos funcionários da fiscalizada;
- algumas saídas de valor menos expressivo foram com destino a filiais da própria fiscalizada, ou à sua então controlada, CERVEJARIA TERESÓPOLIS (TRS);
- algumas saídas não correspondem a mercadoria de fabricação da fiscalizada, pois são sucata de madeira, gás carbônico, componentes metálicos, etc..

Após algumas considerações sobre a contabilização destas despesas, a Autora ressalta:

Neste ponto, consideramos oportuno o exame de Consulta formalizada pela própria fiscalizada à RFB, que deu origem à Solução de Consulta 80 da SRRF/7ª RF/Disit (Processo 10768.005741/2007-43). A Solução de Consulta pode ser dividida em duas partes, o Relatório e as Disposições. No Relatório, vemos como a Consulente (ora fiscalizada) descreveu seus procedimentos à época:

Solução de Consulta 80 da SRRF/7ª RF/Disit

“3 Esclarece que, na exploração de seus objetivos sociais, adota, em determinados meses, como tática de vendas, o oferecimento de bonificações em mercadorias indistintamente a seus clientes, sendo tal prática comumente adotada nos meios mercantis como uma espécie de prêmio ou estímulo dado pelos fornecedores aos seus compradores, revendedores, distribuidores e agentes, como forma de aumentar as vendas através da entrega não onerosa de mercadorias a estes.

4 Afirma que, nessa operação, não recebe pela mercadoria bonificada, o que se equipararia a um desconto incondicional, não integrando desta forma a operação mercantil e o fato gerador de nenhum tributo, pois, assim como o desconto incondicional, a bonificação não depende de qualquer outro fator futuro pra ser concedida, ou seja, seria obtida pelo cliente no ato da compra.” [...]

[...]

Não é possível, apenas com o Razão da conta, identificar se as notas fiscais que amparam as mercadorias bonificadas estão vinculadas também a saídas de mercadorias vendidas, vale dizer, não sabemos de pronto se as bonificações registradas nesta conta são a chamada “dúzia de 13”, em que a mercadoria bonificada (cedida ao cliente sem custo) figura em nota de venda, juntamente com mercadorias pelas quais o cliente pagou – em caso positivo, teríamos o que chamaremos, para efeito deste Termo de Verificação Fiscal, de BONIFICAÇÃO VINCULADA A VENDA. Esta é, diga-se, a bonificação em sentido estrito. Por outro lado, a saída de mercadorias, sem custo para o destinatário, mas desvinculada de qualquer operação de venda concreta, a rigor não pode ser considerada bonificação, em sentido estrito; é verdadeira doação.

Contudo, algumas decisões administrativas vêm admitindo que as bonificações figurem em nota fiscal própria, distinta da nota fiscal de venda, desde que a nota fiscal de bonificação tenha numeração imediatamente posterior à da nota fiscal de venda, sendo ambas emitidas na mesma data, para o mesmo destinatário.

[...]

As despesas de bonificações vinculadas a vendas são consideradas dedutíveis, pois que fica clara e objetivamente demonstrada a sua relação com operações comerciais concretas e específicas. Já as despesas contabilizadas por conta de saídas de mercadorias a título de “bonificação”, mas desvinculadas de operação comercial

(venda) específica, não que ser consideradas doações, dada a sua característica de liberalidade, e sendo assim, estas são consideradas indedutíveis.

Uma vez que tais despesas também não foram adicionadas para o cálculo do lucro real, foram glosadas.

A Auditora-fiscal menciona consulta formulada pela interessada, respondida pela Solução de Consulta nº 80 da SRRF/7ª RF/Disit (Processo 10768.005741/2007-43), de que transcreve partes, como a que segue:

a Coordenação do Sistema de Tributação ao enfrentar por meio do Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 15/06/1982, questionamento sobre a dedutibilidade das bonificações concedidas em mercadorias para fins de determinação do lucro real, firmou o entendimento de que seu aproveitamento com este fim se daria apenas quando essas se revestissem da forma de desconto incondicional, e que, para tal, seria necessário que a operação (entrega de quantidade maior do que a estipulada) se transformasse em parcela redutora do preço de venda, o que poderia ser feito computando-se, na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja ofertar a título de bonificação, transformando-se, em cruzeiros, o total das unidades, como se vendidas fossem.

Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em cruzeiros, que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificação, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias. Por fim, esclarece que se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias não será dedutível na determinação do lucro real.”

Menciona igualmente a Solução de Consulta nº 24 da SRRF 10ª RF/Disit (Processo 11080.736615/2012-93) que, embora não se dirija à interessada, aborda situação semelhante à ora examinada e prossegue:

Observe-se que, em vários casos, as ditas “bonificações”, não vinculadas a vendas, são em favor de pessoas físicas. Estas pessoas físicas eram, em sua grande maioria, funcionários da fiscalizada em 2009 (com exceção de apenas dois), conforme atestam consultas ao Sistema DIRF. Trata-se de agrados a funcionários e colaboradores. Estas saídas são, quase sempre, de produtos fabricados pela empresa, mas encontramos uma saída de notebook, destinado ao funcionário RENATO JOAQUIM LOURO DOS SANTOS BRUNO (NF 19357).

Destinatários Pessoas Físicas

BENEFICIÁRIO	CPF	OBS
CARLOS AUGUSTO DE PAULA	08323926859	FUNCIONÁRIO
CASSIO ROBERTO DE PAULA	11942505809	FUNCIONÁRIO
CLAUDIO ALEXANDRE MOREIRA DE SOUZA	00857720708	FUNCIONÁRIO
DANIEBER MARCHIORI MULLER	21439570841	FUNCIONÁRIO
DENISE DE OLIVEIRA MACEDO	98660381734	FUNCIONÁRIO
ELCIO DA SILVA OLIVEIRA FILHO	10503544353	FUNCIONÁRIO
ELIAS DO NASCIMENTO	01930311915	X
EVERALDO CEZAR A MIRANDA	07057322828	FUNCIONÁRIO
FRANCISCA MOIZINHO DA SILVA	76177726453	FUNCIONÁRIO
GABRIELA FERREIRA GOMES TEIXEIRA	02527371728	FUNCIONÁRIO
LUCIANO CARTUCHO PACHECO	06850942786	FUNCIONÁRIO
MARCELLO MAXIMINO ASSEMBLY	02095396740	X
NATALIA DE OLIVEIRA RUSSO	11193898790	FUNCIONÁRIO
RUDGER GORTZ	41383117772	FUNCIONÁRIO
SILVANIA PINHEIRO GARCIA	43078192768	FUNCIONÁRIO
VALTER HIGEL JUNIOR	07715499897	FUNCIONÁRIO
RENATO JOAQUIM LOURO DOS SANTOS BRUNO	03214151835	FUNCIONÁRIO

Ademais, observe-se que foram contabilizadas, como despesas de “bonificações a clientes”, saídas de produtos diversos, que não correspondem a mercadorias fabricadas ou revendidas pela empresa, como parte de seu objeto social. Em muitos casos estas saídas ocorreram em ocasiões festivas, 24/12/2009 e 30/12/2009, e correspondem claramente a kits natalinos e de Ano-Novo: embalagem retangular grande Natal, balas sortidas, biscoitos, bombons, ameixas, amendoim japonês, etc.. Em outros casos, as saídas correspondem claramente a brindes promocionais, tais como protetor de para-brisas, bolsas térmicas, bonés, e assim por diante.

Finalmente, há diversas saídas de materiais de construção destinados à Delegacia Geral de Polícia, além de sucata de madeira e sucata de ferro destinados a outras empresas, Comercial Lefran e Sangefer. Todas estas, despesas indedutíveis.

Há, ainda, saídas com destino a filiais da própria fiscalizada, ou suas controladas, sendo beneficiários: CERVEJARIA PETRÓPOLIS LTDA. (controlada), CNPJ 04.469.628/0001-91 CERVEJARIA PETRÓPOLIS DO CENTROESTE LTDA. (controlada), CNPJ 08.415.791/0001-22 CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A FILIAL 0003 CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A FILIAL 0004.

Ciente em 18 de dezembro de 2014 (fl. 1.592), a interessada apresentou em 16 de janeiro de 2015 sua impugnação de fls. 1.805 a 1.877, alegando, em resumo, o que segue.

Principia por afirmar que os lançamentos ora em tela contrariariam Acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o qual, em situação semelhante, haveria acolhido recurso voluntário de contribuinte. A seguir, afirma que:

Quanto aos débitos relativos a este item (demais bonificações – exceto cerveja à Leyroz, relativa a bonificações comerciais), cuja base de cálculo extraída dos relatórios da própria Fiscalização, a impugnante, de boa fé informa que irá efetuar o recolhimento dentro do prazo de 30(trinta) dias da ciência da autuação e que irá juntar o comprovante logo que o pagamento for efetuado.

Trata-se de bonificações de produtos (exceto cerveja) e de bonificação de cerveja a pessoas físicas que fizeram parte integrante do relatório da fiscalização extraído do SPED FISCAL. A memória de cálculo dos valores recolhidos estão anexados à presente defesa para eventuais verificações (doc. 05).

Aduz que

[...] os documentos relativos ao período de 2009, por já terem se passado mais de 5 anos dos fatos geradores, e por se tratarem de um enorme volume de informações e documentos só foram localizados posteriormente à data da lavratura do auto, mesmo porque para esse período já se estava demandando buscas para atendimento de outra fiscalização federal de PIS/COFINS (MPFnº 07.1.85.00.2013-00327-0).

Neste passo, visando atender a fiscalização em todos os itens do mencionado Termo de Intimação nº 26, em 27/11/2014 requereu a dilação do prazo para a entrega dos documentos e informações remanescentes, conforme se verifica na petição juntada aos autos às fls. 737, em virtude da enorme quantidade de informações e documentos requeridos.

Na mesma data, ou seja, em 27/11/2014, sem que fosse considerado o pedido de prorrogação e a entrega de boa parte da documentação (fls. 727/735 e 736), o auditor fiscal Sr Carlos Alberto Pereira de Oliveira já havia lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 32, solicitando as mesmas informações, como se verifica às fls. 738/742 de 27/11/2014.

Em 12/12/14 foi entregue uma grande quantidade de documentos conforme se verifica na petição e relatório de fls. 743/783 do processo, no entanto, em 18/12/14 foi lavrado o presente auto em face da impugnante.

Entende ter sido intimada a apresentar “uma enorme quantidade de informações e documentos sobre operações de 2009 em um curto espaço de tempo”, que “o número total de documentos passaria de 55 mil” e que se trataria de “Notas Fiscais Eletrônicas das quais a Fazenda possui acesso”.

Assevera que haveria caducado o direito da Fazenda da União às cobranças em foco, relembrando o teor do artigo 150, § 4º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional (CTN):

Conclui-se que os fatos geradores ocorridos entre o período de Janeiro/2009 a 17/12/2009 não podem ser lançados através do presente auto de infração, pois, já tinham sido extintos pela decadência. Assim, as despesas contabilizadas pela impugnante tiveram sua homologação tácita por decorrência do prazo quinquenal sem que tenha sido feita a glosa de tais despesas pelo Fisco em momento oportuno.

No mérito, recorda que os autos têm por base: (a) os “Contratos de Bônus Financeiros por Atingimento de Metas”; (b) as “Bonificações em Mercadorias”; e (c) as “Demais Bonificações”. E escreve, sob o título “2.1 - DOS CONTRATOS DE BÔNUS FINANCEIROS POR ATINGIMENTO DE METAS”:

A impugnante firmou com a cliente Leyroz de Caxias Ltda. um instrumento contratual em que se comprometia a pagar a esta contratada um bônus financeiro pelo atingimento de metas previamente pactuadas, que consistiam em um percentual adicional de vendas em 2009, em comparação ao ano anterior (2008), conforme se verifica nos documentos anexos (docs. 08-A, 8-B e 09-A e 9-B).

O objetivo da contratação foi de incentivar e alavancar a aquisição e revenda/distribuição dos produtos da impugnante no mercado, através de incentivos financeiros, prática comumente utilizada no mercado de bebidas.

Neste passo, no caso de atingimento das metas estipuladas nos anexos dos referidos instrumentos, a Leyroz faria jus a um bônus financeiro sobre o montante excedente à meta estabelecida.

As metas estipuladas nos aludidos instrumentos contratuais foram atingidas pela contratada Leyroz no exercício de 2009, fazendo jus ao recebimento dos valores relativos aos bônus contratados, conforme se verifica na memória de cálculo anexa (doc. 10).

[...]

Os valores das metas presente nos anexos aos contratos firmados, e os números totais das vendas realizadas à empresa Leyroz no período contratado, podem ser confirmados no demonstrativo, em anexo (doc. 10), conforme se verificou na memória de cálculo.

As informações sobre as vendas realizadas em 2009, embora já possam ser confirmadas na documentação ora anexada e verificada nos demonstrativos apresentados, também podem ser confirmadas pela fiscalização através do SPED fiscal e das NF's eletrônicas destinadas à contratada no período autuado Jan à Dez de 2009.

Assim, com um simples cruzamento de dados e a aplicação de alguns filtros de seleção, pode-se atestar tais dados.

Afirma que “os bônus financeiros sobre as metas atingidas pela empresa Leyroz foram liquidados no ano de 2010”.

Sob o título “2. 3 - DAS BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS”, escreve:

A fiscalização considerou como indedutíveis as despesas [...] referentes à bonificação em mercadorias para clientes, efetuando a glosa das despesas para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

[...]

De acordo com o trecho do relatório supra transcrito, a metodologia aplicada pela agente fiscal para identificar a vinculação entre as bonificações e vendas levou em conta o fato de as bonificações estarem lançadas nas mesmas notas fiscais de venda ou em notas fiscais que tenham numeração imediatamente posterior à da nota de venda, em mesma data e remetidas ao mesmo destinatário.

[...]

No entanto esta metodologia, para considerar as operações de vendas desvinculadas das operações de bonificações, não pode ser admitida para dissociar estas saídas umas das outras e, mormente com a finalidade de glosar as despesas incorridas com as bonificações por considerá-las como doações, deturpando a sua conceituação legal.

Argumenta que em muitos casos a nota fiscal de bonificação era emitida após a emissão de uma nota de venda e de uma nota de remessa de vasilhames ou paletes (suporte para caixas dos produtos), ou seja, a bonificação em mercadorias estava inserida em uma mesma operação de venda, ainda que não houvesse a emissão de documento imediatamente posterior ao da venda.

[...]

A este propósito, diz juntar “relatório de remessas de paletes e vasilhames à empresa Leyroz, conforme anexo (doc. 00) e outros exemplos, por amostragem”, mencionando também haver apresentado outros documentos, aos quais dá os números 14-A e 14-B.

Acrescenta:

Aliás, o pressuposto do auto de infração é que uma empresa cervejeira fabrica seus produtos com o objetivo de doá-los e não de comercializá-los. O bom senso indica, desde logo, que, as atividades tem por pressuposto a comercialização, o seu incremento e a lucratividade; não a mera liberalidade que é o pressuposto da doação e atividades beneficentes [...].

Em primeiro lugar é importante destacar que no período compreendido entre Janeiro e Dezembro de 2009 a impugnante teve despesas com bonificações em mercadorias a clientes, bonificações estas vinculadas a operações de venda, através das suas filiais de Boituva e Petrópolis (CNPJ's nº 73.410.326/0003-22 e 73.410.326/0004-03, respectivamente), com destino à empresa Leyroz de Caxias.

[...]

Uma vez que as bonificações eram efetuadas no mesmo dia e remetidas ao mesmo destinatário, cliente antigo da impugnante, ao qual já havia sido efetuadas diversas outras vendas no mesmo dia, como será demonstrado adiante através de documentação comprobatória, o intuito comercial da operação se mostra inequívoco e, portanto, tais despesas são consideradas operacionais e dedutíveis e não o exercício de “bondades” e “filantropia”, pressuposto da doação.

Tais bonificações, feitas ao cliente no mesmo dia em que realizadas várias vendas não dependiam de qualquer condição para que fossem concedidas, de forma que se revestem da natureza de descontos incondicionais.

[...]

Nos demonstrativos a seguir transcritos a impugnante explicita os valores totais de operações realizadas por dia (de Janeiro a Dezembro de 2009), situação em que, sempre que ocorreram saídas bonificadas, haviam [sic] diversas operações de venda ao mesmo cliente e ao mesmo tempo, ou seja, tanto as vendas como as bonificações se deram (i) na mesma data e (ii) remetidas para o mesmo destinatário, (iii) sempre com intuito comercial e (iv) incondicionalmente [...]

De fls. 1.835 a 1.843, apresenta tabelas que apresentam as saídas de mercadorias, por vendas e bonificações de sua filial em Boituva, com destino à já mencionada sociedade Leyroz de Caxias. Repete o procedimento de fls. 1.848 a 1.856, com relação à mercadorias saídas de sua filial em Petrópolis, também com destino a Leyroz de Caxias, e salienta:

[...]

As operações de venda e bonificação em mercadorias realizadas pela Filial de Petrópolis-RJ , CNPJ nº 73.410.326/0004-03, possuem as mesmas características comerciais em relação às operações de venda e bonificação realizadas pela Filial de Boituva-SP, CNPJ 73.410.326/0003-22.

[...]

Importante observar que, em relação à filial de Boituva, as saídas em bonificação (CFOP 5910) sempre ocorreram em dias em que foram realizadas diversas outras saídas para a mesma empresa a título de venda (CFOP 5401).

[...]

A impugnante anexa, portanto, todas as notas fiscais de saída a título de vendas e de bonificações para a empresa Leyroz de Caxias relativas aos dias 14/fevereiro, 18/junho e 23/dezembro de 2009 que, por amostragem, que representam uma parcela do que ocorre em relação às saídas destinadas a esta empresa, ou seja, que parte das saídas foram de venda e parte de bonificação, de forma intercalada, o que torna impossível desvinculá-las umas das outras, já que foram concedidas com inequívoco intuito de bonificar parte das vendas do dia ao adquirente, cliente de longa data da impugnante.

[...]

Sem embargo do fato de que todas as notas fazem parte do acervo ambiente SPED/FISCAL, protesta-se pela apresentação física caso os ilustres julgadores assim o exigirem, seja ainda sua exibição em perícia que se requer ao final deste trabalho.

[...]

Vale destacar que o fato de eventualmente, a nota fiscal de bonificação não ter sido emitida sequencialmente à nota fiscal de venda, não significa que a bonificação não estaria vinculada à venda, mas, pelo contrário, que por ter sido emitida no mesmo dia em decorrência de diversas vendas na mesma data e a um cliente habitual, esta não tem como ser desvinculada destas, muito menos ser considerada uma doação.

Tece considerações sobre o instituto da doação e afirma:

Não há liberalidade em relação a estas bonificações feitas com destino à empresa Leyroz, que possuem nítido intuito comercial, ainda mais quando o único critério para afirmar que se tratam de doações é o fato de as Notas Fiscais não terem eventualmente sido emitidas sequencialmente posteriores às de venda, ou seja, que estejam em ordem numérica.

[...]

Essa estratégia comercial e de marketing não pode ser confundida com doação, mesmo porque, não há lei que imponha forma de se efetuar campanhas de bonificação, e nem havendo vedação legal para tanto. Aliás, trata-se de ingerência em atividades administrativas uma vez que se quer impor como deve ser o critério de bonificação comercial (Da Livre Iniciativa - artigo 170, da CF) .

[...]

Se fosse admitida a metodologia aplicada para que as bonificações fossem consideradas vinculadas às vendas, se puniria as grandes empresas que por questões logísticas, não poderiam efetuar um desconto comercial/incondicional justamente por ter uma grande movimentação de emissão de Notas Fiscais naquele dia o que poderia congestionar a saída das carretas do estabelecimento industrial.

[...]

O entendimento mencionado pela agente fiscal que lavrou o auto de infração, de que a nota fiscal deve conter as mercadorias vendidas e bonificadas no mesmo documento ou que a nota fiscal de bonificação seja aquela emitida sequencialmente à de venda, pode se aplicar a pequenas empresas que conseguem emitir os documentos desta forma, mas, nunca prejudicar as empresas com um grande movimento, alterando-se a natureza jurídica da operação.

Seria até paradoxal que a simples inobservância de ordem sequencial de notas fiscais pudesse alterar a natureza jurídica de uma relação comercial, transmutando-a de comercial para mera liberalidade. Seria absoluta falta de bom senso.

Refuta a aplicabilidade a seu caso do Parecer CST/SIPR nº 1.386/82 e da Solução de Consulta nº 24 da SRRF 10ª RF/Disit, que não a vincula. Escreve:

Desta forma a fiscalização impõe uma interpretação sobre a indedutibilidade das despesas com bonificações feitas pela impugnante contrariando diversas decisões administrativas e a previsão expressa no art. 299 do RIR/99, contudo, o faz sem qualquer previsão legal, apenas com fundamento em atos interpretativos ultrapassados, desrespeitando o princípio da legalidade, garantia fundamental do contribuinte estampada nos arts. 5º, II e 150, I, da CF [...]

No que tange à Solução de Consulta 80 da SRRF/7ª RF/Disit, observa:

No entanto, além de esta interpretação ter sido proferida em contexto existente na data da formulação de consulta, no ano de 2007 e que a consulta formulada versava sobre PIS e COFINS, esta interpretação foi dada pela fiscalização antes de saber que, no ano de 2009, como demonstrado na movimentação de vendas e bonificações de alguns dias por amostragem, no mesmo dia ocorrem 50 ou 60 operações de venda e outras 10 ou 15 operações de bonificação.

Afirma não haver praticado doação por liberalidade e que

[...] não sai bonificando qualquer empresa ou qualquer um indistintamente, pois, cria estratégias de mercado e objetiva o lucro, assim, como no caso presente, bonificou uma de suas maiores clientes e revendedora de seus produtos, garantindo que estes cheguem ao consumidor, por vezes, em condições promocionais, atingindo objetivos semelhantes ao de campanhas publicitárias.

A interessada apresenta, de fls. 1.942 a 1.946, instrumento de contrato firmado em 29 de dezembro de 2008 por ela e Leyroz de Caxias Indústria Comércio & Logística Ltda., CNPJ nº 06.958.578/0002-12, de que se extraem alguns trechos:

CLÁUSULA PRIMEIRA

1.1 O objeto do presente ACORDO é a concessão, por parte da CERVEJARIA de Crédito Financeiro à LEYROZ, caso esta atinja as metas mensais e anuais estipuladas, metas estas de aquisição de produtos, constantes do anexo I e Anexo

II.

[...]

CLÁUSULA SEGUNDA - DA FORMA DE CONCESSÃO E PAGAMENTO DO BÔNUS FINANCEIRO

2.1 A concessão do crédito financeiro previsto nas cláusulas precedentes se dará após constatação do atingimento das metas mensais (anexo I) com o devido crédito e anual (anexo II) com o início da fruição por parte da LEYROZ no final do exercício de 2009 (31 de dezembro de 2009).

2.2 Fica ajustado que a concessão do crédito financeiro por parte da CERVEJARIA se dará de maneira ao que está estipulado no anexo I e confirmado pelo atingimento da meta estipulado anexo II.

[...]

2.4. Outrossim, fica ajustado, que a principal forma de liquidação do crédito será pela bonificação em produtos, sendo já ajustado no presente, que o preço do produto para fins de liquidação é o maior preço praticado no último dia útil de venda do ano de 2009, neles inclusos todos os tributos. Alternativamente, pela compensação de faturas, esta se dará até o limite do bônus concedido. Se mesmo feita a bonificação de produtos e/ou compensação de faturas e ainda assim restar crédito a ser bonificado, este se dará em espécie, o qual será creditado em conta corrente informada pela LEYROZ.

À fl. 1.947, encontra-se documento intitulado “Levantamento de Dados - Contrato de Bônus PTR Cliente Leyroz Alagoas - 000138-02”. De fls. 1.950 a 1.954, encontra-se outra via deste mesmo instrumento, de mesmo teor, embora divergente na forma por alguns pequenos detalhes na paginação. Este último instrumento vem acompanhado de documento intitulado “Levantamento de Dados - Contrato de Bônus BVT Leyroz BVT - 000333-05”. Às fls. 1.948 e 1.949, depara-se com “Termo aditivo”, datado de 30 de dezembro de 2010, que prorroga o prazo de vigência deste contrato até 31 de dezembro de 2011. Este aditivo é também repetido às fls. 1.956 e 1.957.

A contribuinte juntou excertos doutrinários e jurisprudenciais e pediu a realização de perícia, apontando seu louvado e formulando os seguintes quesitos:

Quanto à relação de notas fiscais de venda e de bonificação em mercadorias é possível demonstrar que as mesmas eram emitidas todas no mesmo dia, à mesma destinatária, quanto à totalidade das notas fiscais emitidas à empresa Leyroz no ano de 2009?

2) As notas fiscais de venda e bonificações em mercadorias que não eram emitidas sequencialmente tinham a emissão de notas fiscais de remessa de paletes ou vasilhames entre o número das notas fiscais de venda e de bonificação em mercadorias em uma mesma data à mesma destinatária, em todas as situações em que emitidas como no exemplo demonstrado em defesa das Notas Fiscais sequenciais nº 14.346, 14.347, 14.348, conforme os documentos (Doc. 13)?

3) As metas de vendas estipuladas nos anexos dos “contratos de concessão de bônus por atingimentos de metas” (docs. 08/09) foram atingidas, se verificadas as quantidades de produtos vendidos à empresa Leyroz no ano de 2009? Qual o valor a ser pago? Estes valores foram pagos à empresa Leyroz em sua totalidade?

A DRJ BHE julgou a impugnação improcedente no Acórdão 02-66.992 - 4ª Turma da DRJ/BHE - 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 (e-fls. 2249 e ss), 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 apresenta-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 considera-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:

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: 3102002.142 (Processo nº 10855720713/201076) e 3301003.201 (Processo nº 10855.724963/201247).

(grifos do original). Eis alguns dos trechos da ementa do Acórdão nº 3102002.142, 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 lícitamente 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 3301003.201 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, verifica que restou confessado pela Cervejaria Petrópolis que as mercadorias saíam 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.

Esta Turma do CARF solicitou à Unidade de Origem diligência (Resolução 1301000.596, e-fls. 2664 e ss) por entender que 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*. A Recorrente 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, a Turma entendeu convir que fosse dada à autoridade fiscal a oportunidade de se manifestar sobre eles. Desta forma, solicitou à Unidade de Origem diligência (e-fls. 2664 e ss), no sentido de:

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.

A Unidade de Origem respondeu através de Relatório de Diligência (e-fls. 2676 e ss) em que conclui que os documentos apresentados pela recorrente na impugnação não se prestam a comprovar a dedutibilidade das despesas de bônus sobre metas de vendas e que a análise destes documentos (já apreciados pela DRJ, afirma) não revelou quaisquer novos elementos que pudessem alterar a situação fática que levou à autuação ora recorrida. Descreve:

(...)

2. A análise dos documentos constantes do processo administrativo fiscal demonstrou não haver necessidade de intimar o contribuinte para apresentar documentos ou esclarecimentos adicionais.

3. O julgamento foi convertido em diligência pelo fato de a recorrente ter apresentado, em sede de impugnação, documentos novos não apresentados durante a ação fiscal. Destaca-se o fato de que a DRJ examinou estes documentos por ocasião do julgamento da impugnação, tendo se manifestado acerca deles no Acórdão de Impugnação 02-66.992 (4ª turma da DRJ/BHE) e mantendo integralmente o Auto de Infração então impugnado.

4. Nas contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 2644/2661), a PGFN ratificou o entendimento da DRJ acerca do lançamento fiscal. Além disso, trouxe aos autos um fato relevante já reconhecido pelo Carf em dois acórdãos proferidos: o de que a Cervejaria Petrópolis S/A e a Leyroz de Caxias Indústria, Comércio & Logística Ltda. são associadas de fato, ou seja, compõem um grupo econômico de fato.

5. Com o intuito de comprovar a dedutibilidade da despesa de “Bônus sobre Metas de Vendas”, glosada pela fiscalização, a recorrente apresentou, quando da impugnação, os seguintes documentos:

- Acordo Comercial para Concessão de Crédito Financeiro entre a unidade de Boituva da recorrente e a filial de Boituva da empresa Leyroz de Caxias Indústria Comércio & Logística Ltda. (fls. 1950/1955) e seu Termo Aditivo (fls. 1948/1949);

- Acordo Comercial para Concessão de Crédito Financeiro entre a filial de Pedro do Rio da recorrente e a filial de Maceió da Leyroz de Caxias (fls. 1942/1947) e seu Termo Aditivo (fls. 1956/1957); e

- Memória de cálculo do pagamento do bônus (fls. 1961).

6. Ao analisar os Acordos Comerciais entre as empresas, constata-se que:

- Não constam neles os nomes das pessoas que estão assinando o documento. Na qualificação das empresas signatárias dos acordos consta que a Cervejaria Petrópolis está representada na forma de seu estatuto social e a Leyroz de Caxias na forma de seu contrato social, sem citar o nome dos representantes. As assinaturas também não estão identificadas, com exceção de uma das testemunhas.

- Os Acordos Comerciais estão datados de 29 de dezembro de 2008, mas não há qualquer registro, seja de cartório (reconhecimento de firma, por exemplo) seja de qualquer outro órgão competente que comprove que eles tenham realmente sido feitos naquela data.

- Nos Termos Aditivos referentes a ambos os Acordos Comerciais, há a identificação das assinaturas, sendo que no Termo Aditivo referente ao Acordo entre a filial de Petrópolis da Cervejaria e a filial de Maceió da Leyroz de Caxias foi feito o reconhecimento das firmas em cartório em 30 de dezembro de 2010.

7. Considerando a associação de fato existente entre as duas empresas, conforme citado pela PGFN nas suas contrarrazões, questiona-se a efetividade dos referidos documentos para comprovação de dedutibilidade da despesa, principalmente levando-se em conta que neles não consta qualquer formalidade que comprove a data em que foram firmados os acordos. Não há reconhecimento de firma ou qualquer registro em órgão competente (registre-se que um dos aditivos apresentados tem reconhecimento de firma datado de 30 de dezembro de 2010, mas os aditivos apenas tratam da prorrogação da validade dos acordos relativamente à fruição do bônus pela Leyroz de Caxias) corroborando a data

em que foram efetivados os acordos. Além disso, pode-se ainda supor que, sendo as duas empresas ligadas, elas tenham produzido um documento que embasasse transferência de recursos entre elas, de acordo com a sua conveniência.

8. A questão suscitada encontra eco no Acórdão nº 103-20.394, proferido pela 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes em 17/10/2000 (DOU de 19/12/2000):

(...)

9. Ainda assim, independentemente da ligação entre as empresas, a planilha contendo a memória de cálculo do bônus sobre metas de vendas apresentada pelo contribuinte na impugnação foi analisada durante esta diligência.

10. Inicialmente, foram utilizados os números constantes da referida planilha para conferir o cálculo matemático do bônus devido.

Conforme os documentos apresentados pela recorrente, a meta acordada entre a Cervejaria Petrópolis e a Leyroz de Caxias se refere à quantidade de produtos adquiridos por esta, tendo sido estabelecida uma meta para 2009, tomando como base as aquisições do ano de 2008.

Por exemplo, a filial Alagoas adquiriu da Cervejaria Petrópolis, em janeiro de 2008, 408.163 caixas de cerveja Itaipava de 600 ml (de acordo com o Levantamento de Dados – Contrato de Bônus, fls. 1947). O Acordo Comercial entre as empresas estabelecia que esta filial da Leyroz de Caxias deveria adquirir, em janeiro de 2009, 10% a mais deste produto, ou seja, 448.979 caixas. Ainda de acordo com este documento, o bônus corresponderia a 70% do que ultrapassasse esta meta.

De acordo com a planilha com a memória de cálculo do bônus apresentada pela recorrente, foram adquiridas pela filial de Alagoas da Leyroz de Caxias 753.473 caixas de cerveja Itaipava de 600 ml em janeiro de 2009. Desta forma, ela faria jus a um bônus correspondente a 70% do valor do que excede a meta.

Fazendo os cálculos, tem-se que o bônus referente a esta mercadoria no mês seria o equivalente a 213.146 caixas de cerveja ($753.473 - 448.979 = 304.494 \rightarrow 70\% \times 304.494 = 213.146$).

Ainda de acordo com a planilha, o preço de cada caixa é R\$ 16,98. Assim, o valor do bônus referente à cerveja Itaipava de 600 ml no mês de janeiro de 2009 seria de R\$ 3.619.215,68 ($213.146 \times 16,98$).

Esta apuração foi feita também para os outros produtos, bem como para a filial Boituva, e conclui-se que, matematicamente o cálculo está correto.

Fez-se necessário, então, verificar a quantidade efetiva dos produtos que a Leyroz de Caxias adquiriu da Cervejaria Petrópolis em 2009. Para tal, foram utilizados os dados das notas fiscais extraídas do módulo NF-e do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Foram selecionados, por amostragem, os meses de fevereiro, julho e agosto de 2009. Os dados das notas fiscais de saída emitidas pela Cervejaria Petrópolis S/A nestes meses foram trabalhados da seguinte forma:

a) Foram separadas as notas fiscais de venda emitidas para as filiais 0002 (Alagoas) e 0005 (Boituva) da Leyroz de Caxias;

b) Foram segregadas as mercadorias: cervejas Itaipava e Crystal de 600 ml e cervejas Itaipava e Crystal lt pacote c/12 (havia também pacote c/24, porém o preço da mercadoria informado na planilha correspondia ao de pacote c/12);

c) Foi feito o somatório por mês, discriminando filial adquirente e mercadoria; e

d) Foi feita a comparação entre a quantidade obtida pelos dados constantes das notas fiscais extraídas do SPED e aquela informada na planilha com a memória de cálculo do contribuinte.

A partir deste procedimento, foram obtidos os seguintes dados:

(...)

11. Ora, conforme se observa na tabela acima, a quantidade de mercadoria adquirida pelas filiais 0002 e 0005 da Leyroz de Caxias informada pela recorrente diverge totalmente dos dados das notas fiscais emitidas pela Cervejaria Petrópolis para esta empresa. Nota-se que, na verdade, a Leyroz de Caxias adquiriu da Cervejaria Petrópolis quantidade inferior àquela computada na memória de cálculo apresentada pela recorrente quando impugnou o Auto de Infração recorrido.

12. Ainda analisando a memória de cálculo do bônus da Cervejaria Petrópolis, verificou-se que o preço dos produtos utilizados para o cálculo do bônus tem uma variação relevante quando se compara os dados de venda para a Leyroz de Boituva e os de venda para a Leyroz de Alagoas. Por exemplo: o valor constante da tabela de preços da Cerveja Itaipava 600 ml, em janeiro de 2009, é de R\$ 32,81 para o cliente Leyroz de Boituva e R\$ 16,98 para o cliente Leyroz de Alagoas. Diante de tal discrepância, foram examinadas algumas notas fiscais emitidas pela Cervejaria Petrópolis para ambas as filiais e identificou-se que também nelas há essa enorme diferença de preço. Cabe ressaltar que o mesmo ocorre com os outros três produtos constantes desta planilha: cerveja Crystal 600 ml, cerveja Itaipava lt e cerveja Crystal lt. Apesar de todas as análises efetuadas, não foi encontrada uma explicação razoável para este fato.

13. Desta forma, pelos motivos aqui expostos, conclui-se que os documentos apresentados pela recorrente na impugnação não se prestam a comprovar a dedutibilidade das despesas de bônus sobre metas de vendas.

14. Em relação à despesa de bonificações a clientes, concluiu-se que a documentação apresentada pelo contribuinte quando da impugnação (notas fiscais de saída a título de vendas e de bonificações para a Leyroz de Caxias relativas aos dias 14 de fevereiro, 18 de junho e 23 de dezembro de 2009) não é suficiente para caracterizar as despesas glosadas pela fiscalização como verdadeiras bonificações. Cabe ressaltar que os dados apresentados pelo contribuinte na impugnação foram **exaustivamente examinados pela DRJ** durante seu julgamento, não havendo mais nada a acrescentar. Por fim, transcreve-se aqui a perfeita análise da PGFN em suas contrarrazões: “...a conduta comercial não pode ser verdadeiramente classificada como bonificação, pois desborda em muito da definição do termo. Tais “bonificações” devem ser tidas como mera liberalidade por parte da autuada”.

15. Concluindo, a análise dos documentos apresentados pela recorrente quando da impugnação (já apreciados pela DRJ) não revelou quaisquer novos elementos que pudessem alterar a situação fática que levou à autuação ora recorrida.

16. Frente ao exposto, encerra-se o procedimento de diligência fiscal determinado na Resolução nº 1301-000.596 da 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Primeira Seção de Julgamento.

Cientificada do Relatório de Diligência, a Recorrente apresentou Manifestação (e-fls. 2696), em que defende que a autoridade fiscal se limitou a informar que a documentação apresentada pela Recorrente não seria suficiente para caracterizar as despesas, mas em nenhum momento solicitou ou informou qual documentação seria suficiente para tanto. Requer a Recorrente a realização de nova diligência, solicitando-se à autoridade fiscal que determine a juntada dos documentos necessários a fim de demonstrar os fatos elencados por amostragem. Aduziu:

(...)

2.1 DA IMPOSSIBILIDADE DE A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA DESCONSIDERAR OS NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS PELO PARTICULAR - INEXISTÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN.

(...)

2.1.7 Acrescente-se a isso o fato de que, nos termos da manifestação da autoridade fiscal, pretende-se a desconsideração do negócio jurídico praticado entre a Recorrente e a empresa LEYROZ, o que não é permitido no ordenamento jurídico pátrio.

2.1.8 Destarte, é cediço que a Administração Pública deve obediência ao princípio da legalidade insculpido na Constituição Federal, notadamente quando se fala em possível desconsideração de atos legalmente praticados pelo particular.

2.1.9 Conforme exposto acima, a autoridade administrativa responsável pela autuação em epígrafe busca desconsiderar os contratos tentando gerar dúvidas sobre a validade dos instrumentos celebrados entre as partes.

2.1.10 Entretanto, quanto à desconsideração de negócios jurídicos praticados pelo particular, a administração pública deve observar o princípio da legalidade. Com efeito, não se pode desprezar os efeitos de atos praticados pelo contribuinte sem a devida permissão legal.

2.1.11 O art. 116, parágrafo único, do CTN prevê a possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelo particular em situações específicas, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

(...)

2.2 DO AUMENTO DO MARKET SHARE EM RAZÃO DA ESTRATÉGIA COMERCIAL DE PAGAMENTO DE BÔNUS;

2.2.1 Outro fato que afasta por completo qualquer tese que busque a desconsideração dos contratos celebrados é o aumento do *Market Share* da Recorrente no período, o que se deu em razão do atingimento das metas ajustadas entre as partes, resultando em expansão das vendas dos seus produtos no mercado em relação aos seus concorrentes, de 9% para 9,8%, como pode ser verificado em dados divulgados em estudos feitos por terceiros e disponíveis na rede internacional de computadores...

(...)

2.3 Neste outro julgado, a situação específica de terem sido consideradas como dedutíveis as bonificações comerciais que tiveram o objetivo de aumentar as vendas e os lucros foram consideradas como despesas operacionais dedutíveis na Solução de Consulta nº 298/2007, como pode ser visto a seguir:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 298 de 28 de Novembro de 2007

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: DESPESAS OPERACIONAIS. BONIFICAÇÕES COMERCIAIS CONCEDIDAS. DEDUTIBILIDADE. A concessão de bonificações em operações de natureza mercantil, com o fito de manter e ampliar mercado, e manutenção da fidelidade comercial, e conseqüentemente aumento de vendas e possivelmente do lucro, é considerada despesa operacional dedutível, devendo, entretanto, as bonificações concedidas, guardar estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram. Fundamentação Legal: Lei n 4.506, de 30 de novembro de 1964, art 47,

Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999, art. 299, Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 44, e PN/CST n. 32/1981.

(...)

2.3.4 Como se verifica foram demonstradas a necessidade/obrigatoriedade das despesas (obrigação contratual), a sua utilidade (aumento das vendas e do *MarketShare* da empresa) e, a sua relação com os contratos (memória de cálculo) e, finalmente, a sua efetividade, o que se verifica pelos pagamentos efetuados, todos registrados contabilmente.

2.3.5 Assim, resta demonstrada não só a efetividade dos contratos celebrados, bem como o resultado útil dos mesmos, não podendo prosperar qualquer tipo de questionamento quanto à celebração destes.

3.1 DA INEXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO OU ASSOCIAÇÃO DE FATO ENTRE A RECORRENTE E A EMPRESA LEYROZ DE CAXIAS INDÚSTRIA, COMÉRCIO & LOGÍSTICA LTDA

3.1.1 Um dos primeiros argumentos trazidos pela autoridade fiscal subscritora da diligência realizada foi no sentido da suposta existência de grupo econômico entre a Recorrente e a empresa Leyroz de Caxias Indústria, Comércio & Logística LTDA, fato que teria sido ventilado pela PGFN em suas Contrarrazões ao Recurso Voluntário em razão de dois acórdãos proferidos pelo CARF.

3.1.2 Verificando tal informação, constatou-se que a alegação feita por parte da PGFN se deu em razão dos acórdãos n. 3102-002.142 (Processo ns 10855720713/2010-76) e 3301-003.201 (Processo n. 10855.724963/2012-47). Todavia, tais processos sequer foram julgados de forma definitiva pelo CARF, razão pela qual os fatos ali ventilados jamais poderiam ter sido considerados como premissas para ensejar a caracterização de grupo econômico ou associação de fato ora pretendida.

(...)

3.1.4 Destarte, tendo em vista a pendência do julgamento dos dois processos utilizados como fundamento para o argumento da suposta existência de associação de fato ou grupo econômico, não merece prosperar tal alegação, ao menos até que sejam julgados definitivamente tais feitos.

3.2 DO CONHECIMENTO DOS SUPOSTOS FATOS POR PARTE DO FISCO NO MOMENTO DE AUTUAÇÃO - DA IMPOSSIBILIDADE DE ALEGAR DESCONHECIMENTO NO MOMENTO DA LAVRATURA DO AUTO - DA INEXISTÊNCIA DE FATO OU DOCUMENTO NOVO_

3.2.1 Não se pode olvidar que o Auto de Infração ns 10855.720713/2010-76, que deu origem ao Acórdão nº 3102-002.142 (mencionado pela PGFN em suas Contrarrazões), foi lavrado em 26/10/2010, enquanto o Auto de Infração referente ao processo em epígrafe foi lavrado em 15/12/2014. OU SEJA. APROXIMADAMENTE 4 ANOS DEPOIS.

3.2.2 Além disso, o acórdão 3102-002.142 supramencionado foi formalizado na sessão do CARF em 25/02/2014, ou seja 10 (DEZ) MESES ANTES!!!

3.2.3 Todavia, a autoridade fiscal e a PGFN buscam no presente momento desconstituir os negócios celebrados entre a Recorrente e a empresa LEYROZ, inovando de forma ilegal a autuação fiscal, o que é vedado pela legislação pátria.

3.2.4 Note-se o absurdo: após a apresentação de impugnação com novos documentos por parte da Recorrente, o Fisco traz novas informações aos autos, modificando totalmente a fundamentação do auto de infração e seu relatório fiscal.

(...)

3.3 A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E A IMUTABILIDADE DO LANÇAMENTO (AUTO DE INFRAÇÃO) (VIOLAÇÃO DO ART. 52, LIV, DA CF E DOS ARTIGOS 92 E 10, DO DECRETO 70.235/72, ARTIGOS 25, 26 E 39, DO DECRETO 7574/2011 E ARTIGOS 145,146 E 149 DO CTN)._

3.3.1 O auto de infração, representativo do gênero pena, ao impor o pagamento de tributo e aplicação de pena, exige que em nome do direito de defesa se apresente com todos os elementos de caracterização do tributo e da pena, isto é, com os fatos, a prova e a indicação da norma jurídica regente.

3.3.2 Como apontado alhures, após o julgamento da Impugnação, ou seja, em sede de Contrarrazões de Recurso Voluntário, a PGFN (acompanhada pela Autoridade Fiscal) pretende proceder com um aditamento ao auto de infração em epígrafe, sob o indevido argumento de que houve caracterização de suposto grupo econômico entre a Recorrente e a empresa com a qual celebrou contratos de bônus financeiros.

(...)

3.4_A IMUTABILIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E A PROVA DOS FATOS_

3.4.1 Os doutos ensinam QUE O MOMENTO DA PROVA PARA O FISCO É JUNTO COM O AUTO DE INFRAÇÃO.

3.4.2 No presente caso, constaram do auto de infração todos os elementos necessários para formalização do lançamento, inclusive a informação da existência de processo judicial e formalização de consulta.

3.4.3 Em resumo, pretende nesta fase - de forma intempestiva - imputar fato que não foi imputado no auto de infração e fazer prova que não foi produzida no mesmo auto de infração. Acima se demonstrou, exhaustivamente, que a Administração Pública já era conhecedora desses supostos fatos e provas no momento da lavratura do auto de infração, em clara demonstração de que não se trata de *fato novo*, mas *fato prévio*.

(...)

3.5_O "DEVIDO PROCESSO LEGAL" (ART.5º , LIV, DA CF)

3.5.4 Assim, qualquer hipótese que vise alterar os ditames do devido processo legal, como pretende o Fisco através deste processo, deve ser rechaçada pelo CARF.

3.6 O PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

3.6.1 Conforme exposto acima, pretende-se o reconhecimento de fato proveniente de outro processo - que sequer foi julgado definitivamente - que era de pleno conhecimento do Fisco no momento da autuação, porém foi ignorado.

3.6.2 O princípio do contraditório e da ampla defesa admitem tal absurdo?

(...)

4._DA VERACIDADE DOS CÁLCULOS APRESENTADOS PELA RECORRENTE

4.1 Com relação à memória de cálculo apresentada pela Recorrente, a autoridade fiscal argumentou em seu relatório de diligência fiscal que, apesar da consonância matemática dos mesmos, as informações estariam desconexas com a realidade da empresa.

4.2 Para tanto, apresentou um simples demonstrativo por amostragem contendo supostas incongruências entre os números apresentados pela Recorrente e aqueles que supostamente apurou.

4.3 Todavia, tal planilha não veio acompanhada de nenhum outro anexo que respaldasse tais afirmações, de modo que restou inviável à Recorrente confrontar tais informações com os cálculos que apresentou.

4.4 Anote-se que em sua defesa e recurso voluntário a Recorrente apresentou de forma exhaustiva suas memórias de cálculo, bem como a fonte das informações que as embasaram, conforme consta das fls. 2283 e seguintes do presente processo eletrônico.

4.5 Inclusive, há uma planilha relacionando as páginas do processo onde estão localizadas suas fontes, conforme trecho abaixo colacionado:

(...)

4.6 Todavia, a autoridade fiscal subscritora da diligência realizada se limitou a inserir uma pequena planilha com informações colhidas por amostragem contendo cálculos desprovidos de qualquer embasamento fático ou sem apresentar as fontes de informações devidas, ou seja, desprovidas de provas.

4.7 Portanto, deverão prevalecer os dados constantes nos cálculos apresentados pela Recorrente, os quais de acordo com a própria autoridade fiscal se encontram matematicamente corretos.

4.8 Acrescente-se a isso o fato de que um simples cálculo realizado por amostragem não pode ser considerado como verdade absoluta passível de desconsiderar o trabalho realizado pela Recorrente na planilha acima.

(...)

5. DA REGULARIDADE DAS BONIFICAÇÕES_

5.1 Com relação às bonificações, a autoridade fiscal se limitou a informar que a documentação apresentada pela Recorrente não seria suficiente para caracterizar as despesas. Todavia, ao contrário do que determinou a diligência, em nenhum momento solicitou ou informou qual documentação seria suficiente para tanto.

5.2 Anote-se, ainda, que de acordo com o item 4.2 do Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente, restou devidamente demonstrada a validade das bonificações em mercadorias, bem como a mudança no critério jurídico adotado entre o relatório fiscal e a decisão da DRJ.

Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Trata-se Recurso Voluntário que contesta o indeferimento, pelo Acórdão 02-66.992 - 4ª Turma da DRJ/BHE, de impugnação a Auto de Infração de IRPJ e CSLL, período de apuração 2009, resultante da glosa de despesas consideradas indedutíveis, registradas em duas contas de despesa: Bônus s/ Metas de Vendas (5103010150); e Bonificação a Clientes (5103010130). Para ambas as infrações, as duas com base na glosa de despesa (art. 299 do RIR/99) entendeu o TVF (e-fls. 1561 e ss) que as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação comprovada com a operações de venda. Desta forma, o custo dessas mercadorias não pode ser dedutível na determinação do lucro real :

Tais lançamentos originaram-se da verificação do cumprimento das obrigações tributárias por parte da interessada, ficando apuradas as infrações assim descritas no Auto de Infração de IRPJ:

0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS INDEDUTÍVEIS - BONIFICAÇÃO A CLIENTES

Glosas de despesas não necessárias. Despesas efetuadas a título de "Bonificação a Clientes", no ano-calendário 2009, desvinculadas de operações de venda. Tudo conforme demonstrativos e Termo de Verificação Fiscal em anexo, partes integrantes deste auto de infração.

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

0002 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS NÃO COMPROVADAS - BÔNUS SOBRE METAS DE VENDAS

Glosa de despesas não comprovadas, contabilizadas a título de "Bônus sobre Metas de Vendas". Tudo conforme demonstrativos e Termo de Verificação Fiscal em anexo, partes integrantes destes autos.

[...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.561 a 1.587 detalha os lançamentos, informando que a interessada foi intimada a esclarecer as “despesas registradas em 2009 e 2010 a título de ‘BÔNUS SOBRE METAS DE VENDAS’ (conta 5103010150)”, bem como a justificar os respectivos pagamentos e a informar “os critérios de cálculo, os beneficiários, os contratos e registros contábeis correspondentes”. Tendo ela pedido dilação do prazo para atender ao intimado, foi novamente instada a *apresentar todas as informações pertinentes às “Despesas de Bônus sobre Metas de Vendas”: circunstâncias que deram causa à despesa; contratos, notas fiscais ou demais documentos comprobatórios; memórias de cálculo; beneficiários; liquidação financeira (no caso de bônus em espécie) e registros contábeis correlatos.*

Em 12 de dezembro de 2014, a fiscalizada apresentou “documento identificado como resposta ao Termo de Intimação conjunto 26, acompanhado de diversos arquivos digitais”. Ao examiná-los, a Auditora-fiscal constatou que nem a resposta da empresa nem os arquivos digitais continham “qualquer informação pertinente às chamadas ‘Despesas de Bônus sobre Metas de Vendas’”.

Ao descrever o modo como eram contabilizadas as tais despesas, a Autora assinala que tais bônus, referidos nas demonstrações financeiras da interessada como resultantes de “*acordo comercial para concessão de crédito financeiro firmado com as distribuidoras, demonstrando as metas estipuladas pela contratada*”, ressaltando que o lançamento típico se dava

[...] a débito da conta de despesa 5103010150 (*Despesa Bônus s/ Metas de Vendas*) e a crédito da conta de Passivo 2105030150 (*Contrato de Bônus s/ Metas de Vendas*).

Assim sendo, as despesas contabilizadas ao longo do ano-calendário de 2009 geraram obrigações no Passivo que não foram pagas no transcorrer daquele ano. Outrossim, a Auditora-fiscal adverte que a interessada admite que “*nenhuma despesa de bônus sobre metas de vendas foi adicionada*” à base de cálculo do lucro real.

Prossegue a Autora do feito:

A fim de comprovar a dedutibilidade de tais despesas, a empresa deve apresentar documentos que comprovem tanto a sua existência como o seu montante, demonstrando claramente:

- *o fato motivador das despesas;*
- *a relação das despesas com a atividade social;*
- *o critério de apuração dos valores lançados; e*
- *os beneficiários.*

A empresa foi intimada e reintimada a apresentar informações e documentos hábeis a comprovar tanto a efetividade como a dedutibilidade de tais despesas – Termos de Intimação conjuntos nos 26 e 32. Contudo, mesmo após a prorrogação do prazo para atendimento, a empresa silenciou. Não foram apresentadas as causas das despesas registradas na conta 5103010150, tampouco os critérios de cálculo destas despesas, nem foram identificados os seus beneficiários. Some-se a isto o fato de as despesas em questão terem sido registradas em contrapartida a conta de Passivo, sem nenhuma evidência de efetivo pagamento.

Pelo exposto, as despesas contabilizadas a título de “Bônus sobre Metas de Vendas” restaram não comprovadas, razão pela qual foram glosadas em sua totalidade. A glosa de despesas deste tipo foi no montante de R\$ 356.095.808,00.

No que tange às assim ditas “*despesas de bonificação a clientes*”, a Auditora-fiscal observa:

- *a maior parte das saídas foi destinada a parceira comercial da fiscalizada (sua atacadista/distribuidora), LEYROZ DE CAXIAS INDÚSTRIA COMÉRCIO E LOGÍSTICA LTDA., CNPJ 06.958.578/0001-31 (e filiais);*
- *diversas mercadorias foram destinadas a pessoas físicas, quase todas funcionários da fiscalizada;*
- *algumas saídas de valor menos expressivo foram com destino a filiais da própria fiscalizada, ou à sua então controlada, CERVEJARIA TERESÓPOLIS (TRS);*
- *algumas saídas não correspondem a mercadoria de fabricação da fiscalizada, pois são sucata de madeira, gás carbônico, componentes metálicos, etc..*

Após algumas considerações sobre a contabilização destas despesas, a Autora ressalta:

Neste ponto, consideramos oportuno o exame de Consulta formalizada pela própria fiscalizada à RFB, que deu origem à Solução de Consulta 80 da SRRF/7ª RF/Disit (Processo 10768.005741/2007-43). A Solução de Consulta pode ser dividida em duas partes, o Relatório e as Disposições. No Relatório, vemos como a Consulente (ora fiscalizada) descreveu seus procedimentos à época:

Solução de Consulta 80 da SRRF/7ª RF/Disit

“3 Esclarece que, na exploração de seus objetivos sociais, adota, em determinados meses, como tática de vendas, o oferecimento de bonificações em mercadorias indistintamente a seus clientes, sendo tal prática comumente adotada nos meios mercantis como uma espécie de prêmio ou estímulo dado pelos fornecedores aos seus compradores, revendedores, distribuidores e agentes, como forma de aumentar as vendas através da entrega não onerosa de mercadorias a estes.

4 Afirma que, nessa operação, não recebe pela mercadoria bonificada, o que se equipararia a um desconto incondicional, não integrando desta forma a operação mercantil e o fato gerador de nenhum tributo, pois, assim como o desconto incondicional, a bonificação não depende de qualquer outro fator futuro pra ser concedida, ou seja, seria obtida pelo cliente no ato da compra.” [...]

[...]

Não é possível, apenas com o Razão da conta, identificar se as notas fiscais que amparam as mercadorias bonificadas estão vinculadas também a saídas de mercadorias vendidas, vale dizer, não sabemos de pronto se as bonificações registradas nesta conta são a chamada “dúzia de 13”, em que a mercadoria bonificada (cedida ao cliente sem custo) figura em nota de venda, juntamente com mercadorias pelas quais o cliente pagou – em caso positivo, teríamos o que chamaremos, para efeito deste Termo de Verificação Fiscal, de BONIFICAÇÃO VINCULADA A VENDA. Esta é, diga-se, a bonificação em sentido estrito. Por outro lado, a saída de mercadorias, sem custo para o destinatário, mas desvinculada de qualquer operação de venda concreta, a rigor não pode ser considerada bonificação, em sentido estrito; é verdadeira doação.

Contudo, algumas decisões administrativas vêm admitindo que as bonificações figurem em nota fiscal própria, distinta da nota fiscal de venda, desde que a nota fiscal de bonificação tenha numeração imediatamente posterior à da nota fiscal de venda, sendo ambas emitidas na mesma data, para o mesmo destinatário.

[...]

As despesas de bonificações vinculadas a vendas são consideradas dedutíveis, pois que fica clara e objetivamente demonstrada a sua relação com operações comerciais concretas e específicas. Já as despesas contabilizadas por conta de saídas de mercadorias a título de “bonificação”, mas desvinculadas de operação comercial (venda) específica, não que ser consideradas doações, dada a sua característica de liberalidade, e sendo assim, estas são consideradas indedutíveis.

Uma vez que tais despesas também não foram adicionadas para o cálculo do lucro real, foram glosadas.

A Auditora-fiscal menciona consulta formulada pela interessada, respondida pela Solução de Consulta nº 80 da SRRF/7ª RF/Disit (Processo 10768.005741/2007-43), de que transcreve partes, como a que segue:

a Coordenação do Sistema de Tributação ao enfrentar por meio do Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 15/06/1982, questionamento sobre a dedutibilidade das bonificações concedidas em mercadorias para fins de determinação do lucro real, firmou o entendimento de que seu aproveitamento com este fim se daria apenas quando essas se

revestissem da forma de desconto incondicional, e que, para tal, seria necessário que a operação (entrega de quantidade maior do que a estipulada) se transformasse em parcela redutora do preço de venda, o que poderia ser feito computando-se, na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja ofertar a título de bonificação, transformando-se, em cruzeiros, o total das unidades, como se vendidas fossem.

Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em cruzeiros, que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificação, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias. Por fim, esclarece que se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias não será dedutível na determinação do lucro real.”

Menciona igualmente a Solução de Consulta nº 24 da SRRF 10ª RF/Disit (Processo 11080.736615/2012-93) que, embora não se dirija à interessada, aborda situação semelhante à ora examinada e prossegue:

(...)

A respeito do pleito pelo reconhecimento de decadência do direito de lançar, não há reparos ao asseverado pela decisão recorrida, pois o fato gerador do IRPJ é complexo, como se deduz da leitura dos artigos 1º e §§, e 2º, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996. Como calculou estimativas mensais com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução e apurou o IRPJ anual nos termos do § 3º do artigo 2º; por conseguinte, o fato gerador de IRPJ só se cristalizou em 31 de dezembro de 2009. Como a ciência deu-se em 18 de dezembro de 2014 (fl. 1.592), não há que se falar em decadência.

O sujeito passivo, tentando mostrar caracterizada a vinculação das bonificações com a operações de venda, vinculação negada pelo TVF, impugnou o lançamento afirmando que firmou com a cliente Leyroz de Caxias Ltda um instrumento contratual em que se comprometia a pagar a esta contratada um bônus financeiro pelo atingimento de metas previamente pactuadas, que consistiam em um percentual adicional de vendas em 2009, em comparação ao ano anterior (2008), conforme se verificaria nos documentos anexos à impugnação (docs. 08-A, 08-B e 09-A e 9-B, e-fls. 1893 e ss). Afirmou que o objetivo da contratação foi de incentivar e alavancar a aquisição e revenda/distribuição dos produtos da impugnante no mercado, através de incentivos financeiros, prática comumente utilizada no mercado de bebidas. Neste passo, no caso de atingimento das metas estipuladas nos anexos dos referidos instrumentos, a Leyroz faria jus a um bônus financeiro sobre o montante excedente à meta estabelecida. Alegou o sujeito passivo que as metas estipuladas nos aludidos instrumentos contratuais foram atingidas pela contratada Leyroz no exercício de 2009, fazendo jus ao recebimento dos valores relativos aos bônus contratados, conforme se verifica na memória de cálculo anexa (doc. 10, e-fls. 1961 e ss).

A DRJ (Acórdão 02-66.992 - 4ª Turma da DRJ/BHE) julgou a impugnação improcedente, considerando as despesas relacionadas a bônus e bonificações a Leyroz de Caxias Ltda, CNPJ nº 06.958.578/0002-12, indedutíveis, pelas seguintes razões:

- No que diz respeito às despesas classificadas como “bônus”, inexistiam na impugnação memórias de cálculo que demonstrassem inequivocamente que os valores apropriados como despesa a título de bônus eram decorrentes do contrato de fls. 1.942 a 1.946 (com a Leyroz de Caxias Ltda, CNPJ nº 06.958.578/0002-12);
- No que tange às despesas de bonificações, a Impugnante não teria comprovado sua afirmação de que as mercadorias supostamente bonificadas sempre seriam remetidas ao cliente em conjunto

com as vendidas (tabelas de fls. 1.835 a 1.843 e 1.848 a 1.856, que apresentam as saídas de suas filiais em Boituva e Petrópolis, durante o ano-calendário de 2009 e destinadas a Leyroz de Caxias, CNPJ nº 06.958.578/0002-12) e que não se verificaria nenhuma correlação entre as vendas e as pretensas bonificações a elas associadas. Afirmou a DRJ; “as *“bonificações”* oscilam drasticamente em questão de dias, indo de zero a valores maiores que os das próprias vendas, como ocorreu, por exemplo, em janeiro de 2009 (confira-se às fls. 1.835 e 1.836).

Os mesmos documentos, já apreciados pela DRJ, foram reapreciados (agora pela Unidade de Origem) em diligência solicitada por este CARF, que concluiu também que as despesas relacionadas a bônus a Leyroz de Caxias Ltda, CNPJ nº 06.958.578/0002-12, são indedutíveis (Relatório de Diligência, e-fls. 2676 e ss), destacando que não consta qualquer formalidade que comprove a data em que foram firmados os acordos; que a apuração na planilha contendo a memória de cálculo do bônus sobre metas de vendas apresentada pelo contribuinte na impugnação, apesar de matematicamente coerente, traz dados que não conferem com os das notas fiscais extraídas do módulo NF-e do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Isto porque selecionando, por amostragem, os meses de fevereiro, julho e agosto de 2009, e feita a comparação entre a quantidade obtida pelos dados constantes das notas fiscais extraídas do SPED e aquela informada na planilha com a memória de cálculo do contribuinte, constatou-se que a quantidade de mercadoria adquirida pelas filiais 0002 e 0005 da Leyroz de Caxias informada pela recorrente diverge totalmente dos dados das notas fiscais emitidas pela Cervejaria Petrópolis para esta empresa (a Leyroz de Caxias adquiriu da Cervejaria Petrópolis quantidade inferior àquela computada na memória de cálculo apresentada pela recorrente quando impugnou o Auto de Infração recorrido). Descreve o Relatório de Diligência:

(...)

2. A análise dos documentos constantes do processo administrativo fiscal demonstrou não haver necessidade de intimar o contribuinte para apresentar documentos ou esclarecimentos adicionais.

3. O julgamento foi convertido em diligência pelo fato de a recorrente ter apresentado, em sede de impugnação, documentos novos não apresentados durante a ação fiscal. Destaca-se o fato de que a DRJ examinou estes documentos por ocasião do julgamento da impugnação, tendo se manifestado acerca deles no Acórdão de Impugnação 02-66.992 (4ª turma da DRJ/BHE) e mantendo integralmente o Auto de Infração então impugnado.

4. Nas contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 2644/2661), a PGFN ratificou o entendimento da DRJ acerca do lançamento fiscal. Além disso, trouxe aos autos um fato relevante já reconhecido pelo Carf em dois acórdãos proferidos: o de que a Cervejaria Petrópolis S/A e a Leyroz de Caxias Indústria, Comércio & Logística Ltda. são associadas de fato, ou seja, compõem um grupo econômico de fato.

5. Com o intuito de comprovar a dedutibilidade da despesa de “Bônus sobre Metas de Vendas”, glosada pela fiscalização, a recorrente apresentou, quando da impugnação, os seguintes documentos:

- Acordo Comercial para Concessão de Crédito Financeiro entre a unidade de Boituva da recorrente e a filial de Boituva da empresa Leyroz de Caxias Indústria Comércio & Logística Ltda. (fls. 1950/1955) e seu Termo Aditivo (fls. 1948/1949);

- Acordo Comercial para Concessão de Crédito Financeiro entre a filial de Pedro do Rio da recorrente e a filial de Maceió da Leyroz de Caxias (fls. 1942/1947) e seu Termo Aditivo (fls. 1956/1957); e

- Memória de cálculo do pagamento do bônus (fls. 1961).

6. Ao analisar os Acordos Comerciais entre as empresas, constata-se que:

- Não constam neles os nomes das pessoas que estão assinando o documento. Na qualificação das empresas signatárias dos acordos consta que a Cervejaria Petrópolis está representada na forma de seu estatuto social e a Leyroz de Caxias na forma de seu contrato social, sem citar o nome dos representantes. As assinaturas também não estão identificadas, com exceção de uma das testemunhas.

- Os Acordos Comerciais estão datados de 29 de dezembro de 2008, mas não há qualquer registro, seja de cartório (reconhecimento de firma, por exemplo) seja de qualquer outro órgão competente que comprove que eles tenham realmente sido feitos naquela data.

- Nos Termos Aditivos referentes a ambos os Acordos Comerciais, há a identificação das assinaturas, sendo que no Termo Aditivo referente ao Acordo entre a filial de Petrópolis da Cervejaria e a filial de Maceió da Leyroz de Caxias foi feito o reconhecimento das firmas em cartório em 30 de dezembro de 2010.

7. Considerando a associação de fato existente entre as duas empresas, conforme citado pela PGFN nas suas contrarrazões, questiona-se a efetividade dos referidos documentos para comprovação de dedutibilidade da despesa, principalmente levando-se em conta que neles não consta qualquer formalidade que comprove a data em que foram firmados os acordos. Não há reconhecimento de firma ou qualquer registro em órgão competente (registre-se que um dos aditivos apresentados tem reconhecimento de firma datado de 30 de dezembro de 2010, mas os aditivos apenas tratam da prorrogação da validade dos acordos relativamente à fruição do bônus pela Leyroz de Caxias) corroborando a data em que foram efetivados os acordos. Além disso, pode-se ainda supor que, sendo as duas empresas ligadas, elas tenham produzido um documento que embasasse transferência de recursos entre elas, de acordo com a sua conveniência.

8. A questão suscitada encontra eco no Acórdão nº 103-20.394, proferido pela 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes em 17/10/2000 (DOU de 19/12/2000):

(...)

9. Ainda assim, independentemente da ligação entre as empresas, a planilha contendo a memória de cálculo do bônus sobre metas de vendas apresentada pelo contribuinte na impugnação foi analisada durante esta diligência.

10. Inicialmente, foram utilizados os números constantes da referida planilha para conferir o cálculo matemático do bônus devido.

Conforme os documentos apresentados pela recorrente, a meta acordada entre a Cervejaria Petrópolis e a Leyroz de Caxias se refere à quantidade de produtos adquiridos por esta, tendo sido estabelecida uma meta para 2009, tomando como base as aquisições do ano de 2008.

Por exemplo, a filial Alagoas adquiriu da Cervejaria Petrópolis, em janeiro de 2008, 408.163 caixas de cerveja Itaipava de 600 ml (de acordo com o Levantamento de Dados – Contrato de Bônus, fls. 1947). O Acordo Comercial entre as empresas estabelecia que esta filial da Leyroz de Caxias deveria adquirir, em janeiro de 2009, 10% a mais deste produto, ou seja, 448.979 caixas. Ainda de acordo com este documento, o bônus corresponderia a 70% do que ultrapassasse esta meta.

De acordo com a planilha com a memória de cálculo do bônus apresentada pela recorrente, foram adquiridas pela filial de Alagoas da Leyroz de Caxias 753.473 caixas

de cerveja Itaipava de 600 ml em janeiro de 2009. Desta forma, ela faria jus a um bônus correspondente a 70% do valor do que excede a meta.

Fazendo os cálculos, tem-se que o bônus referente a esta mercadoria no mês seria o equivalente a 213.146 caixas de cerveja ($753.473 - 448.979 = 304.494 \rightarrow 70\% \times 304.494 = 213.146$).

Ainda de acordo com a planilha, o preço de cada caixa é R\$ 16,98. Assim, o valor do bônus referente à cerveja Itaipava de 600 ml no mês de janeiro de 2009 seria de R\$ 3.619.215,68 ($213.146 \times 16,98$).

Esta apuração foi feita também para os outros produtos, bem como para a filial Boituva, e conclui-se que, matematicamente o cálculo está correto.

Fez-se necessário, então, verificar a quantidade efetiva dos produtos que a Leyroz de Caxias adquiriu da Cervejaria Petrópolis em 2009. Para tal, foram utilizados os dados das notas fiscais extraídas do módulo NF-e do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Foram selecionados, por amostragem, os meses de fevereiro, julho e agosto de 2009. Os dados das notas fiscais de saída emitidas pela Cervejaria Petrópolis S/A nestes meses foram trabalhados da seguinte forma:

- a) Foram separadas as notas fiscais de venda emitidas para as filiais 0002 (Alagoas) e 0005 (Boituva) da Leyroz de Caxias;
- b) Foram segregadas as mercadorias: cervejas Itaipava e Crystal de 600 ml e cervejas Itaipava e Crystal lt pacote c/12 (havia também pacote c/24, porém o preço da mercadoria informado na planilha correspondia ao de pacote c/12);
- c) Foi feito o somatório por mês, discriminando filial adquirente e mercadoria; e
- d) Foi feita a comparação entre a quantidade obtida pelos dados constantes das notas fiscais extraídas do SPED e aquela informada na planilha com a memória de cálculo do contribuinte.

A partir deste procedimento, foram obtidos os seguintes dados:

(...)

11. Ora, conforme se observa na tabela acima, a quantidade de mercadoria adquirida pelas filiais 0002 e 0005 da Leyroz de Caxias informada pela recorrente diverge totalmente dos dados das notas fiscais emitidas pela Cervejaria Petrópolis para esta empresa. Nota-se que, na verdade, a Leyroz de Caxias adquiriu da Cervejaria Petrópolis quantidade inferior àquela computada na memória de cálculo apresentada pela recorrente quando impugnou o Auto de Infração recorrido.

12. Ainda analisando a memória de cálculo do bônus da Cervejaria Petrópolis, verificou-se que o preço dos produtos utilizados para o cálculo do bônus tem uma variação relevante quando se compara os dados de venda para a Leyroz de Boituva e os de venda para a Leyroz de Alagoas. Por exemplo: o valor constante da tabela de preços da Cerveja Itaipava 600 ml, em janeiro de 2009, é de R\$ 32,81 para o cliente Leyroz de Boituva e R\$ 16,98 para o cliente Leyroz de Alagoas. Diante de tal discrepância, foram examinadas algumas notas fiscais emitidas pela Cervejaria Petrópolis para ambas as filiais e identificou-se que também nelas há essa enorme diferença de preço. Cabe ressaltar que o mesmo ocorre como os outros três produtos constantes desta planilha: cerveja Crystal 600 ml, cerveja Itaipava lt e cerveja Crystal lt. Apesar de todas as análises efetuadas, não foi encontrada uma explicação razoável para este fato.

13. Desta forma, pelos motivos aqui expostos, conclui-se que os documentos apresentados pela recorrente na impugnação não se prestam a comprovar a dedutibilidade das despesas de bônus sobre metas de vendas.

14. Em relação à despesa de bonificações a clientes, concluiu-se que a documentação apresentada pelo contribuinte quando da impugnação (notas fiscais de saída a título de vendas e de bonificações para a Leyroz de Caxias relativas aos dias 14 de fevereiro, 18 de junho e 23 de dezembro de 2009) não é suficiente para caracterizar as despesas glosadas pela fiscalização como verdadeiras bonificações. Cabe ressaltar que os dados apresentados pelo contribuinte na impugnação foram **exaustivamente examinados pela DRJ** durante seu julgamento, não havendo mais nada a acrescentar. Por fim, transcreve-se aqui a perfeita análise da PGFN em suas contrarrazões: “...a conduta comercial não pode ser verdadeiramente classificada como bonificação, pois desborda em muito da definição do termo. Tais “bonificações” devem ser tidas como mera liberalidade por parte da autuada”.

15. Concluindo, a análise dos documentos apresentados pela recorrente quando da impugnação (já apreciados pela DRJ) não revelou quaisquer novos elementos que pudessem alterar a situação fática que levou à autuação ora recorrida.

16. Frente ao exposto, encerra-se o procedimento de diligência fiscal determinado na Resolução nº 1301-000.596 da 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Primeira Seção de Julgamento.

Portanto, correta a glosa das despesas registradas em duas contas de despesa: Bônus s/ Metas de Vendas (5103010150); e Bonificação a Clientes (5103010130). Para ambas as infrações, as duas com base na glosa de despesa (art. 299 do RIR/99) as mercadorias foram entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação comprovada com a operações de venda, uma vez que não ficou demonstrado que estas despesas atendessem ao disposto no artigo 299 do RIR/1999:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Devido à comprovação (exaustivamente debatidos no voto vencedor da decisão recorrida e no relatório de diligência) de que as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação comprovada com operações de venda, considero desnecessário averiguar a afirmação trazida pela PGFN de que haveria um vínculo (empresas associadas de fato ou, em outros termos, compõem um grupo econômico de fato) entre a recorrente e a empresa Leyroz de Caxias Indústria Comércio e Logística Ltda, que estaria confirmado em dois acórdãos proferidos pelo CARF, que têm como recorrente a CERVEJARIA PETRÓPOLIS S/A, e que foram obtidos por meio de consulta ao sítio do CARF na internet (PAFs: 3102002.142 (Processo nº 10855720713/201076) e 3301003.201 (Processo nº 10855.724963/201247)).

Mas adianto que não considero a matéria estranha à decidida nestes autos, ao ponto de se considerar sua eventual apreciação uma inovação nos fundamentos da autuação, ou uma mudança de critério jurídico para as glosas perpetradas, se se aprofundasse na confirmação da informação trazida pela PGFN, através da instrução dos motivos naqueles processos e na

confirmação (ou não) de seus trânsitos em julgado administrativo. Isto porque a bonificação foi justificada pelo aqui Recorrente como concedida a um “cliente preferencial”, o que destoaria da confirmação de que se trataria de uma empresa associada, componente de grupo econômico de fato. Mas repito, considero suficientes os elementos trazidos no TVF para a confirmação das glosas das despesas indedutíveis para o ano calendário 2009, que confirmam que as mercadorias foram entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação comprovada com operações de venda.

Novo fundamento/mudança de critério ?

Alega a Recorrente que a Decisão Recorrida adotou um novo método para glosar as despesas, pois, consideram haver necessidade de regularidade e percentual constante na relação entre venda e bonificações, o que descaracterizaria a bonificação como desconto incondicional, passando, no caso de uma obrigatoriedade de bonificar em valores determinados a se caracterizar o desconto condicionado (a uma quantidade específica de mercadorias adquiridas).

De fato, e como demonstrado no voto vencedor da Decisão Recorrida (e-fls. 2238 e ss), não há qualquer regularidade ou percentual constante na relação entre venda e as bonificações, que demonstre haver uma relação de causa e efeito entre as bonificações e as vendas do ano anterior (2008). Tal confirmação faz-se necessária para se confirmar o atingimento ou não de metas que deveriam ser alcançadas conforme previstas nos contratos apresentados pela Recorrente. Se não houve o atingimento de metas, não poderia haver bonificação. E esta mesma conclusão da decisão recorrida constou como fundamento para a glosa de despesas no TVF (e-fl. 1571):

A empresa foi intimada e reintimada a apresentar informações e documentos hábeis a comprovar tanto a efetividade como a dedutibilidade de tais despesas – Termos de Intimação conjuntos nos 26 e 32. Contudo, mesmo após a prorrogação do prazo para atendimento, a empresa silenciou. Não foram apresentadas as causas das despesas registradas na conta 5103010150, tampouco os critérios de cálculo destas despesas, nem foram identificados os seus beneficiários. Some-se a isto o fato de as despesas em questão terem sido registradas em contrapartida a conta de Passivo, sem nenhuma evidência de efetivo pagamento.

Base para as conclusões da diligência

Afirma a Recorrente que a autoridade fiscal subscritora da diligência realizada se limitou a inserir uma pequena planilha com informações colhidas por amostragem contendo cálculos desprovidos de qualquer embasamento fático ou sem apresentar as fontes de informações devidas, ou seja, desprovidas de provas. Mas a base para as conclusões da diligência foram os dados constantes dos autos, trazidos pela Impugnante/Recorrente e destacados no Relatório de Diligência, em especial a planilha contendo a memória de cálculo do bônus sobre metas de vendas apresentada pelo contribuinte na impugnação em comparação com a quantidade efetiva dos produtos que a Leyroz de Caxias adquiriu da Cervejaria Petrópolis em 2009. Para tal, foram utilizados os dados das notas fiscais extraídas do módulo NF-e do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED (e-fls. 2676).

Formalidades dos contratos

Protesta ainda a Recorrente que a desconsideração do negócio jurídico (contratos entre a Recorrente e a empresa Leyroz de Caxias) não é permitida no ordenamento jurídico pátrio.

A respeito questionou a diligência (Relatório de Diligência) de que nos contratos não consta qualquer formalidade que comprove a data em que foram firmados. Não há reconhecimento de firma ou qualquer registro em órgão competente (registre-se que um dos aditivos apresentados tem reconhecimento de firma datado de 30 de dezembro de 2010, mas os aditivos apenas tratam da prorrogação da validade dos acordos relativamente à fruição do bônus pela Leyroz de Caxias) corroborando a data em que foram efetivados os acordos.

De fato, não há como averbar a efetividade dos referidos documentos para a comprovação de dedutibilidade da despesa e para se aferir os valores repassados, associando as deficiências formais apontadas e a ausência de comprovação da vinculação (e do atingimento) das metas estipuladas. Não se trata de desconsiderar o negócio jurídico, mas de se convencer a autoridade julgadora (art 29 do Decreto 70.235/72) da efetiva vinculação das bonificações repassadas à cliente a qualquer acordo contratual.

Foi proposta diligência na sessão de julgamento, no sentido de que se avaliasse as alegações da Recorrente, diante dos diversos documentos que esta anexou aos autos, de que haveria um padrão entre as bonificações e o faturamento e entre as datas e valores das bonificações e das vendas. Trata-se de alegações que já foram exaustivamente apreciadas neste voto, no julgamento da primeira instância e na diligência prévia a este julgamento, motivo pelo qual voto por rejeitar o pedido de diligência.

Pelo exposto, voto por rejeitar o pedido de diligência e negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa