



PROCESSO	16682.721072/2014-14
ACÓRDÃO	9101-007.505 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	21 de janeiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	CERVEJARIA PETROPOLIS S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E JURÍDICA COM OS PARADIGMAS INVOCADOS.

A admissibilidade do recurso especial exige demonstração de similitude tanto fática quanto jurídica entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados. Não se configura divergência jurisprudencial quando os casos examinam situações factuais substancialmente distintas, operações de natureza jurídica diversa, aplicam dispositivos legais diferentes ou empregam métodos probatórios e critérios de análise incomparáveis.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça

Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Especial interposto por CERVEJARIA PETROPOLIS S/A em face do Acórdão nº 1301-006.296, de 14.03.2023, via do qual se decidiu, por unanimidade de votos, rejeitar preliminar de decadência; por voto de qualidade, rejeitar a proposta de diligência; e, 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.

2. O litígio versa sobre lançamentos referentes ao ano-calendário de 2009, decorrentes da glosa de despesas consideradas indedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

3. A empresa contabilizou despesas no valor de R\$ 356.095.808,00 a título de bônus sobre metas de vendas durante o ano de 2009. Estes lançamentos foram registrados na conta 5103010150, com contrapartida em conta de passivo, sem evidências de efetivo pagamento. A fiscalização intimou a empresa em diversas ocasiões para apresentar documentação comprobatória das operações, incluindo os fatos motivadores, critérios de cálculo, beneficiários e contratos. A empresa não apresentou resposta satisfatória às intimações, deixando de comprovar tanto a efetividade quanto a dedutibilidade destas despesas.

4. A fiscalização também examinou saídas de mercadorias registradas como bonificações a clientes na conta 5103010130, no valor de R\$ 83.494.967,32. Após análise detalhada, verificou-se que parte significativa destas saídas não estava vinculada a operações de venda específicas, caracterizando-se como doações ou liberalidades. A fiscalização elaborou demonstrativo denominado "Conferência Bonificações x Vendas 2009" para identificar quais bonificações estavam efetivamente vinculadas a vendas. Foram identificadas diversas situações que evidenciaram o caráter de liberalidade das despesas, incluindo saídas para pessoas físicas (principalmente funcionários), saídas de produtos não relacionados ao objeto social da empresa (materiais de construção, kits natalinos, brindes promocionais, sucatas), e saídas para filiais e controladas da própria empresa.

5. A DRJ julgou improcedente a impugnação oportunamente oferecida pelo sujeito passivo, mantendo o crédito tributário exigido na parte litigiosa, recomendando fosse os autos apartados para cobrança da parte não litigiosa, tendo em vista que o insurgimento limitou-se aos bônus e bonificações concedidos à sociedade empresária Leyroz de Caxias.

6. Já o aresto recorrido se encontra assim ementado:

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 ususalidade e normalidade.

7. Cientificada da decisão, a empresa contribuinte, suscitando omissão, obscuridade e contradição, opôs embargos de declaração às fls. 2848/2857, que foram rejeitados pelo despacho de fls. 2861/2868, e, ato contínuo, interpôs o Recurso Especial de fls. 2878/2937 em relação às matérias **“1: nulidade do Acórdão recorrido pela falta de análise de prova técnica do direito alegado”** (paradigmas 3402-002.914 e 1302-001.734); **“2: nulidade do Acórdão recorrido por alteração do critério jurídico”** (paradigmas 9303-004.627 e 9202-003.196); **“3: vedação à alteração do critério jurídico do lançamento”** (paradigmas 1402-002.603 e 3402-009.680); **“4: validade de contratos para efeito de dedutibilidade de despesas”** (paradigma 1402-004.105); e **“5: dedutibilidade de bonificações conferidas a clientes”** (paradigmas 1401-006.057 e 1402-006.000), tendo o apelo sido admitido exclusivamente quanto às duas últimas, decisão mantida pelo despacho de fls. 3228/3234, que rejeitou o agravo manejado às fls. 3209/3225. Quanto às matérias admitidas, destacam-se os seguintes excertos do despacho de admissibilidade:

Análise da demonstração da divergência – 4ª matéria: validade de contratos para efeito de dedutibilidade de despesas

(...)

Conforme se infere a partir da leitura da argumentação acima reproduzida a Recorrente alega que o Colegiado recorrido adotou entendimento que diverge da fundamentação que prevaleceu no **Acórdão nº 1402-004.105**.

Nesse sentido, segundo a Recorrente, enquanto no Acórdão recorrido foram referendadas as objeções apontadas pela Autoridade Fiscal no Relatório de Diligência para fundamentar a desconsideração dos efeitos de contratos firmados pela Contribuinte atuada e seu cliente — fundadas, essencialmente, em ausência de reconhecimento de firma ou registro em órgão competente —, no paradigma "afastou-se tais fundamentos do lançamento de ofício, para cancelar a exigência, entendendo que os contribuintes, para fins de comprovação de veracidade e efeitos de negócios jurídicos na apuração de receitas, passivos e do lucro tributável podem opor ao Fisco contratos sem tais referências de nomes pessoais e livres de reconhecimento em Tabelionato, Cartório e outro órgão".

No entanto, em análise ao inteiro teor da decisão recorrida, verifica-se que a ausência de "qualquer formalidade que comprove a data em que foram firmados os acordos" não foi o único fundamento para desconsiderar a efetividade dos contratos em tela para fins de comprovação das despesas glosadas pela fiscalização. Conforme evidencia o excerto abaixo reproduzido, extraído do voto condutor da decisão recorrida, a ausência das referidas formalidades foi tomada como mais um elemento que apontaria para o fato de que as mercadorias foram entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade":

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 06.938.378/0002-12);

- 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.1.833 a 1.843 e 1.848 a 1.836, 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 06.938.378/0002-12) 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.1.833 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, C NPJ nº 06.938.378/0002-12, 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:

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)).

(destaques ora acrescidos)

Portanto, resta claro que na decisão recorrida a ausência de formalidades que comprovassem a data em que foram firmados os acordos constituiu apenas mais um elemento, e não o fundamento central para a desconsideração dos efeitos de tais acordos.

Dessa forma, seria o caso de se concluir que não haveria utilidade recursal na apreciação, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, da divergência jurisprudencial ora suscitada, pois, ainda que lograsse êxito no intento de ver o entendimento paradigmático aplicado a seu caso, os demais fundamentos adotados pelo Acórdão recorrido seriam suficientes para preservar a decisão tomada, notadamente a desvinculação das bonificações com as operações de venda.

Todavia, considerando que a desvinculação com as operações de venda encontra-se justamente no cerne da 5ª matéria ora suscitada, cuja demonstração da divergência será examinada a seguir, entendo que não se pode afirmar que inexistente interesse recursal no exame desta 4ª matéria.

Ante o exposto, uma vez demonstrada a divergência jurisprudencial e tendo sido atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, entendo que deve ser dado seguimento à 4ª matéria: validade de contratos para efeito de dedutibilidade de despesas.

Análise da demonstração da divergência – 5ª matéria: dedutibilidade de bonificações conferidas a clientes

(...)

Conforme se infere a partir da leitura da argumentação acima reproduzida a Recorrente alega que o Colegiado recorrido adotou entendimento que diverge da fundamentação que prevaleceu em casos semelhantes, nos **Acórdãos nº 1401-006.057 e nº 1402-006.000**, acerca da caracterização das bonificações a clientes, para fins de verificação da dedutibilidade de tais despesas.

De fato, em análise ao inteiro teor do Acórdão recorrido e dos paradigmas, entendo que assiste razão à Recorrente quando afirma que existe uma divergência jurisprudencial em torno do tema ora suscitado.

Primeiramente, resta evidente a similitude dos paradigmas, haja vista que naquelas decisões também se tratava de análise de lançamentos fiscais fundamentados na glosa de despesas a título de bonificações a clientes.

Mas a despeito da similitude fática verificada entre a decisão recorrida e os paradigmas, a conclusão alcançada pelos Colegiados que proferiram os paradigmas diverge do fundamento adotado pelo Colegiado recorrido sobre a matéria.

No **Acórdão recorrido** a ausência de comprovação da existência de alguma vinculação das bonificações com as operações de venda conduziu a Turma à conclusão de que as mercadorias foram entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, implicando a indedutibilidade de tais despesas.

Por outro lado, diante de circunstância análoga, prevaleceu no **primeiro paradigma (Acórdão nº 1401-006.057)** entendimento diametralmente oposto, no sentido de que são dedutíveis as bonificações quando, inerentes ao ramo de atividade, tenham como objetivo a fidelização de clientes ou a ampliação do mercado, ainda que efetivadas em nota fiscal distinta da de vendas.

De maneira análoga, no **segundo paradigma (Acórdão nº 1402-006.000)** restou assentado que são passíveis de dedução do IRPJ e da CSLL as bonificações quando observados "critérios de razoabilidade e normalidade, tais como a inserção de novo produto ou aumento da participação do contribuinte no mercado consumidor", acrescentando-se que "não compete ao Fisco questionar estratégias e decisões empresariais, como no caso, destinada a buscar maior participação no mercado consumidor".

Dessa forma, em se tratando de cenários fáticos análogos, e tendo as decisões recorrida e paradigmas chegado a conclusões diametralmente opostas, entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente.

Ante o exposto, uma vez demonstrada a divergência jurisprudencial e tendo sido atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, entendo que deve ser dado seguimento à 5ª matéria: dedutibilidade de bonificações conferidas a clientes.

8.A PGFN apresentou contrarrazões às fls. 3248/3272, combatendo o conhecimento e o mérito do Recurso Especial.

9.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

CONHECIMENTO

10.O Recurso Especial é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade de fls. 3174/3199, tendo sido admitido em relação às seguintes matérias:

- 4- ***“Validade de contratos para efeito de dedutibilidade de despesas”, em face do paradigma nº 1402-004.105); e***
- 5- ***“Dedutibilidade de bonificações conferidas a clientes”, em face dos paradigmas nºs 1401-006.057 e 1402-006.000.***

VALIDADE DE CONTRATOS PARA EFEITO DE DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS

11.O Acórdão recorrido examinou glosa de despesas registradas em duas contas contábeis específicas: Bônus sobre Metas de Vendas e Bonificação a Clientes. A fiscalização constatou que a Recorrente mantinha registradas despesas denominadas "Bônus sobre Metas de Vendas", supostamente decorrentes de contratos firmados com a empresa Leyroz de Caxias Indústria, Comércio & Logística Ltda. Durante o procedimento fiscalizatório, a empresa foi intimada por duas vezes a apresentar documentação comprobatória completa, incluindo as circunstâncias que deram causa às despesas, contratos, notas fiscais, memórias de cálculo dos

valores, identificação dos beneficiários, comprovantes de liquidação financeira e registros contábeis correlatos.

12. Mesmo após prorrogação de prazo, a empresa apresentou apenas arquivos digitais que não continham qualquer informação pertinente às chamadas "Despesas de Bônus sobre Metas de Vendas". A fiscalização ressaltou que as despesas foram contabilizadas a débito de conta de despesa e a crédito de conta do passivo, sem evidência de efetivo pagamento, e que nenhuma despesa de bônus sobre metas de vendas foi adicionada à base de cálculo do lucro real.

13. Quanto às bonificações em mercadorias, a fiscalização verificou saídas registradas como "bonificação a clientes", destinadas predominantemente à empresa Leyroz de Caxias. A autoridade lançadora aplicou como critério distintivo a metodologia segundo a qual apenas seriam aceitas como bonificações vinculadas a vendas aquelas em que a mercadoria bonificada constasse da mesma nota fiscal de venda ou a nota fiscal de bonificação tivesse numeração imediatamente posterior à nota fiscal de venda, emitidas na mesma data e para o mesmo destinatário. As bonificações que não atendessem a esses critérios formais de vinculação foram consideradas desvinculadas de operações de venda e, portanto, caracterizadas como doações indedutíveis.

14. Adicionalmente, a fiscalização apontou que parte das saídas registradas como bonificação foram destinadas a pessoas físicas, especificamente funcionários da empresa, incluíam produtos não fabricados pela empresa, tais como sucata de madeira, gás carbônico, componentes metálicos, kits natalinos, brindes promocionais e materiais de construção, além de saídas para filiais da própria fiscalizada ou para suas controladas.

15. Em sede de impugnação, a Recorrente apresentou contratos de acordo comercial para concessão de crédito financeiro firmados com a Leyroz, estabelecendo metas de aquisição de produtos, memórias de cálculo demonstrando o atingimento das metas, relações de notas fiscais de vendas e bonificações emitidas nos mesmos dias, além de argumentação de que as bonificações eram concedidas no contexto de múltiplas operações de venda realizadas no mesmo dia para o mesmo cliente.

16. A decisão de primeira instância manteve as glosas aplicadas, concluindo que os documentos apresentados não comprovavam inequivocamente que os valores apropriados como despesa a título de bônus eram decorrentes dos contratos apresentados. A memória de cálculo divergia totalmente dos dados das notas fiscais emitidas, conforme verificado em diligência através do cruzamento com informações do SPED. Não se verificava correlação entre as vendas e as bonificações, que oscilavam drasticamente em questão de dias, indo de zero a valores maiores que os das próprias vendas. A conduta comercial não poderia ser classificada como bonificação, mas como mera liberalidade.

17. O paradigma invocado analisou situação completamente diversa. Trata-se de auto de infração lavrado contra a Coca Cola Indústrias Ltda., referente aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, fundamentado em presunção de omissão de receitas decorrente da

manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não teria sido comprovada, nos termos do artigo 281, inciso III do RIR/99. A fiscalização examinou sete contas do passivo exigível da contribuinte, relacionadas a contratos de abertura de crédito rotativo firmados entre a Coca Cola e empresas coligadas do mesmo grupo econômico: CCAP Administração e Participações Ltda., CCS Concentrados Industriais Ltda., Itacan Refrigerantes Ltda. e Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., essa última responsável por mais de noventa e cinco por cento dos valores au tuados.

18.Diferentemente do Acórdão recorrido, onde se questionava a natureza e comprovação de despesas operacionais, no paradigma a fiscalização partiu da premissa de que valores mantidos no passivo sem comprovação de exigibilidade geram presunção legal de omissão de receitas. A lógica aplicada consistiu em presumir que, se a empresa registra no passivo uma obrigação inexigível ou fictícia, tal lançamento serviu para equilibrar contabilmente o ingresso de valores não declarados, configurando receitas omitidas. A autoridade fiscal fundamentou a inexigibilidade das obrigações registradas no passivo em diversos aspectos formais dos contratos de abertura de crédito. Durante a fiscalização, a contribuinte apresentou apenas aditamentos contratuais, não os contratos originais de abertura de crédito, que foram posteriormente apresentados em impugnação. Segundo a fiscalização, os aditamentos apresentados não previam qualquer cláusula que gerasse obrigação de pagamento de juros e encargos ou prazo de vencimento. Os instrumentos não registravam o nome, CPF e identidade dos subscreventes, nem havia nos documentos apresentados qualquer procuração que comprovasse poderes de representação.

19.A fiscalização invocou o artigo 221 do Código Civil para exigir registro público dos instrumentos particulares, afirmando que a Receita Federal seria considerada terceiro diante dos contratantes. Aplicando a Súmula nº 233 do STJ, segundo a qual *“O contrato de abertura de crédito, ainda que acompanhado de extrato da conta corrente, não é título executivo”*, a fiscalização concluiu que tais contratos não teriam exigibilidade necessária para execução, argumentando que seria necessária a existência de contratos de empréstimo autônomos vinculados aos contratos de abertura de crédito. A fiscalização ainda estabeleceu como requisito que os recursos fossem empregados na atividade geradora de receitas da mutuária.

20.Na impugnação e no recurso voluntário, a Coca Cola apresentou extensa documentação: contratos originais de abertura de crédito e respectivos aditamentos, extratos bancários demonstrando movimentação financeira superior a um bilhão de reais entre as empresas do grupo, registros contábeis detalhados no Livro Razão das operações, declarações fiscais com os valores devidamente informados, comprovantes de pagamento de juros sobre os valores utilizados e demonstração de que houve efetiva circulação de recursos compatível com as previsões contratuais.

21.O Acórdão paradigma deu provimento ao recurso voluntário, cancelando integralmente o crédito tributário. Fundamentou-se em que contratos de abertura de crédito são figuras não solenes, inexistindo formato legal específico ou rol de cláusulas obrigatórias para seu aperfeiçoamento. Enfatizou que o direito contratual brasileiro é regido pela autonomia da vontade

e que, havendo negócio bilateral lícito com expressão de vontade de ambas as partes, este é plenamente válido. Consignou que o conceito de terceiro do artigo 221 do Código Civil não abrangeria a Receita Federal e que a fiscalização não pode desconsiderar a validade de contratos sob argumento de ausência de registro público quando a lei não o obriga. Estabeleceu que a exigibilidade da obrigação não se confunde com exequibilidade do contrato, sendo indiferente para a regularidade da escrituração do passivo a natureza de título executivo dos instrumentos. Por fim, consignou que a demonstração de movimentação financeira bancária compatível com os contratos, devidamente escriturada e declarada, reforça a regularidade contábil e fiscal.

22. Da comparação detalhada acima, evidencia-se a inexistência de similitude fática entre os casos. No Acórdão recorrido, as operações consistem em concessão de bonificações comerciais em mercadorias, pagamento de bônus financeiros vinculados a metas de vendas, relação comercial entre fornecedor e distribuidor, e despesas registradas como operacionais relacionadas ao esforço de vendas. No paradigma, as operações consistem em contratos de mútuo financeiro com abertura de crédito rotativo, operações de empréstimo entre empresas coligadas do mesmo grupo, movimentação de recursos líquidos entre contas bancárias e obrigações registradas no passivo exigível de longo prazo.

23. As naturezas jurídicas e econômicas das operações são completamente distintas. Bonificações comerciais e bônus por desempenho constituem instrumentos de política comercial, relacionados ao incremento de vendas e fidelização de clientes. Contratos de abertura de crédito são instrumentos de financiamento mútuo, destinados a suprir necessidades de caixa ou capital de giro.

24. Quanto aos elementos probatórios, no Acórdão recorrido a fiscalização baseou-se em análise de notas fiscais de saída, verificação de sequência numérica e datas de emissão, comparação entre volumes de vendas e bonificações, constatação de destinatários e inconsistências nas memórias de cálculo apresentadas. No paradigma, a fiscalização examinou cláusulas contratuais e formalidades de instrumentos particulares, aspectos de direito civil, natureza jurídica dos contratos, extratos bancários, movimentação financeira efetiva, registros contábeis e declarações fiscais. Os meios de prova, os documentos analisados e os critérios de verificação utilizados pelas respectivas autoridades fiscais são absolutamente diversos, refletindo a natureza distinta das operações examinadas.

25. Quanto ao objeto da autuação, no Acórdão recorrido tratou-se de glosa de despesas operacionais deduzidas na apuração do lucro real, questionamento sobre a natureza das saídas de mercadorias e análise da vinculação entre bonificações e operações de venda, com fundamento em despesas não necessárias, não usuais ou não normais. No paradigma, tratou-se de tributação de receitas presumidamente omitidas, questionamento sobre a exigibilidade de obrigações no passivo e análise da validade formal de contratos de mútuo, com fundamento em passivo fictício ou inexigível como indício de omissão de receitas. Os objetos das autuações situam-se em campos tributários opostos: dedutibilidade de despesas *versus* presunção de omissão de receitas.

26.Quanto às relações entre as partes, no Acórdão recorrido havia relação comercial típica de mercado entre fornecedor e distribuidor, partes em posições contrapostas na cadeia de comercialização, e bonificações como instrumento de política comercial para mercado. No paradigma, havia relação intragrupo entre empresas coligadas confessamente do mesmo grupo econômico, operações de financiamento mútuo interno, contratos de crédito rotativo para gestão de caixa do grupo e vínculo societário expressamente reconhecido. As dinâmicas negociais, os interesses econômicos e os contextos empresariais são incomparáveis.

27.O Acórdão recorrido enfrentou essencialmente a seguinte questão de direito: quais os requisitos para que despesas de bonificação comercial e bônus por desempenho sejam consideradas operacionais e, portanto, dedutíveis na apuração do lucro real. O julgado aplicou precipuamente o artigo 299 do RIR/99, que dispõe serem operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. A decisão examinou a subsunção das despesas glosadas aos conceitos de necessidade, usualidade e normalidade.

28.A autoridade fiscal sustentou que as bonificações e bônus não atendiam aos requisitos do artigo 299 do RIR/99. Quanto às bonificações em mercadorias, estavam desvinculadas de operações de venda, caracterizando-se como mera liberalidade indedutível, invocando o Parecer CST/SIPR nº 1.386/82 e Soluções de Consulta que estabelecem como requisito a vinculação formal e imediata entre venda e bonificação. Quanto aos bônus por metas, não foram comprovados os critérios de cálculo, beneficiários, liquidação financeira e relação causal com as metas contratuais.

29.A Recorrente argumentou que as bonificações comerciais constituem descontos incondicionais vinculados a vendas, mesmo quando lançadas em notas fiscais distintas, desde que no mesmo dia e para o mesmo destinatário, no contexto de múltiplas operações comerciais. Quanto aos bônus por metas, sustentou que foram devidamente pactuados em contratos, as metas foram atingidas conforme demonstrado em memórias de cálculo, e os valores foram corretamente contabilizados e posteriormente liquidados.

30.O Acórdão recorrido manteve as glosas fundamentando-se em que os documentos apresentados não comprovavam inequivocamente que os valores apropriados decorriam dos contratos alegados, a memória de cálculo divergia totalmente dos dados das notas fiscais no SPED conforme verificado em diligência, a quantidade de mercadorias informada como adquirida pela Leyroz era superior à efetivamente vendida, havia divergências inexplicadas nos preços unitários dos produtos, e as despesas foram registradas em contrapartida a passivo sem evidência de efetivo pagamento. Quanto às bonificações, não se verificava correlação regular entre vendas e bonificações, as bonificações oscilavam drasticamente, parte das saídas foi destinada a pessoas físicas e filiais da própria empresa, incluindo produtos não fabricados pela contribuinte. O núcleo da decisão consiste na análise da comprovação efetiva e da natureza comercial das operações que geraram as despesas, à luz dos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade do artigo 299 do RIR/99.

31.O paradigma enfrentou questão jurídica substancialmente diversa: quais os requisitos formais e materiais que contratos de abertura de crédito devem atender para que as obrigações deles decorrentes sejam consideradas exigíveis, afastando-se a presunção de omissão de receitas por passivo fictício. O julgado paradigma lastreou-se no artigo 281, inciso III do RIR/99, que caracteriza como omissão no registro de receita a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada. Adicionalmente, examinou normas de direito civil aplicáveis à validade e eficácia de contratos, bem como a natureza jurídica dos contratos de abertura de crédito e sua distinção em relação aos títulos executivos.

32.A autoridade fiscal sustentou que as obrigações registradas no passivo careciam de exigibilidade porque os contratos de abertura de crédito apresentariam vícios formais, como ausência de registro público, falta de identificação completa dos signatários e inexistência de procurações que comprovassem poderes de representação. Também apontou vícios materiais, como ausência de previsão de juros em parte dos contratos e falta de estipulação de prazo de vencimento. Por fim, indicou vício estrutural, pois contratos de abertura de crédito não seriam títulos executivos, carecendo de exigibilidade.

33.A Coca Cola argumentou que contratos de abertura de crédito são figuras não solenes, inexistindo formato legal específico obrigatório, o registro público não é requisito de validade para contratos de mútuo entre pessoas jurídicas, o artigo 221 do Código Civil refere-se a terceiros em sentido técnico não abrangendo a Receita Federal, a ausência de prazo determinado não afeta a exigibilidade pois o Código Civil permite ao credor exigir pagamento a qualquer tempo, a exigibilidade da obrigação não se confunde com exequibilidade do título, e os extratos bancários, registros contábeis e declarações fiscais comprovam a efetividade das operações.

34.O Acórdão paradigma deu provimento ao recurso voluntário, cancelando integralmente a autuação, fundamentando-se em que contratos de abertura de crédito são figuras não solenes, sendo inexistente um formato legal específico ou rol de cláusulas obrigatórias para seu aperfeiçoamento e validade. Consignou que o direito contratual brasileiro é regido pela autonomia da vontade e que, havendo negócio bilateral lícito com expressão de vontade de ambas as partes capazes, este é plenamente válido e vigente. Estabeleceu que o conceito de terceiro do artigo 221 do Código Civil não abrange a Receita Federal do Brasil e que a fiscalização não pode desconsiderar a validade de contratos sob argumentação de ausência de registro público quando a lei não obriga. Consignou que a exigibilidade da obrigação não se confunde com a exequibilidade do contrato, sendo indiferente para a verificação de regularidade da escrituração do passivo a natureza de título executivo dos instrumentos. O núcleo da decisão paradigma consiste na afirmação da autonomia da vontade contratual e na distinção entre exigibilidade e exequibilidade, concluindo que vícios formais não afetam a validade substancial de contratos de mútuo quando demonstrada sua efetividade por meios probatórios convergentes.

35.Quanto aos dispositivos legais aplicados, o Acórdão recorrido fundamenta-se no artigo 299 do RIR/99, que trata dos requisitos de dedutibilidade de despesas operacionais. O paradigma fundamenta-se no artigo 281, inciso III do RIR/99, que cuida da presunção de omissão

de receitas por passivo fictício ou inexigível. Trata-se de institutos tributários completamente distintos. A dedutibilidade de despesas opera no campo da redução da base de cálculo por reconhecimento de gastos necessários à atividade. A presunção de omissão de receitas opera no campo do acréscimo à base de cálculo por indícios de sonegação. A lógica tributária, o ônus da prova e as consequências jurídicas são diametralmente opostas.

36.Quanto às presunções legais aplicáveis, no Acórdão recorrido não há presunção legal envolvida. A contribuinte deve comprovar positivamente que as despesas atendem aos requisitos do artigo 299, recaindo o ônus probatório inicial sobre o contribuinte que pretende deduzir a despesa. A fiscalização questiona a suficiência das provas apresentadas. No paradigma, há presunção legal de omissão de receitas que inverte o ônus da prova em desfavor do contribuinte, mas a fiscalização deve primeiro demonstrar a premissa fática, qual seja, a inexigibilidade do passivo. A estrutura lógico-probatória é distinta.

37.Quanto aos critérios de análise empregados, o Acórdão recorrido emprega critérios de análise material e econômica das operações, examinando vinculação efetiva entre bonificações e vendas, proporcionalidade e regularidade dos valores, compatibilidade entre memórias de cálculo e documentos fiscais, destinação das mercadorias bonificadas e comprovação do atingimento de metas contratuais. O paradigma emprega critérios de análise formal e jurídica dos contratos, examinando presença de cláusulas essenciais, formalidades de identificação de signatários, necessidade de registro público, distinção entre exigibilidade e exequibilidade e suficiência probatória de extratos bancários e registros contábeis. Os métodos de cognição são diversos: análise econômico-substancial *versus* análise jurídico-formal.

38.Quanto às normas de direito civil invocadas, o Acórdão recorrido não as aplica diretamente, centrando a discussão nos conceitos tributários de despesa operacional dedutível. Já o paradigma aplica extensivamente normas de direito civil, especificamente o artigo 219 do Código Civil quanto à presunção de veracidade de declarações assinadas, o artigo 221 quanto à eficácia de instrumentos particulares perante terceiros, os artigos 134 e 331 quanto à exigibilidade de obrigações sem prazo determinado, o artigo 591 quanto à presunção de juros em mútuos para fins econômicos e o princípio da autonomia da vontade contratual. O paradigma realiza verdadeira incursão no direito civil para definir a validade e eficácia dos contratos, matéria ausente no Acórdão recorrido.

39.Quanto à interpretação da Súmula 233 do STJ, trata-se de diferença especialmente relevante. O Acórdão paradigma enfrentou diretamente essa questão, estabelecendo a distinção conceitual entre exigibilidade e exequibilidade, concluindo que a súmula trata apenas de processo de execução, não afetando a validade material da obrigação para fins de registro contábil no passivo. Tal discussão é absolutamente ausente no Acórdão recorrido, que não trata de contratos de abertura de crédito nem invoca a referida súmula.

40.Mesmo que se pudesse abstrair as diferenças fáticas e considerar apenas o aspecto jurídico de validade de contratos, ainda assim não haveria similitude suficiente para

admissibilidade do recurso especial. O Acórdão recorrido parte da premissa de que despesas devem ser comprovadas materialmente para serem dedutíveis, examinando a substância econômica das operações, a correspondência entre documentos e realidade, a razoabilidade e proporcionalidade dos valores e a vinculação efetiva entre causa e efeito. O paradigma parte da premissa de que contratos validamente celebrados geram obrigações exigíveis, mesmo com deficiências formais, desde que haja expressão de vontade das partes, a operação seja demonstrada por movimentação financeira e os registros contábeis sejam regulares e declarados. São premissas metodológicas inconciliáveis.

41.No Acórdão recorrido, a conclusão pela invalidade ou insuficiência das provas gera glosa de despesa operacional, acréscimo ao lucro real e base de cálculo da CSLL, majoração do tributo devido no período e multa de ofício de setenta e cinco por cento. No paradigma, a conclusão pela validade dos contratos afasta presunção de omissão de receitas, cancelamento de acréscimo à base de cálculo, eliminação de tributos presumidos e cancelamento de multa qualificada. Os efeitos tributários situam-se em vetores opostos.

42.A função institucional do recurso especial no processo administrativo fiscal é uniformizar a interpretação de normas tributárias, evitando que situações idênticas recebam tratamento jurídico diverso. No caso presente, ainda que ambos os acórdãos fossem providos ou ambos fossem desprovidos, não haveria qualquer contradição lógica, pois tratam de institutos jurídicos distintos, operações econômicas distintas, provas distintas e normas jurídicas distintas.

43.É perfeitamente compatível que bonificações sem vinculação comprovada a vendas sejam indedutíveis, conforme decidido no Acórdão recorrido, e, simultaneamente, contratos de abertura de crédito sem registro público sejam válidos para afastar presunção de passivo fictício, conforme decidido no paradigma. Não há antinomia, não há conflito interpretativo, não há necessidade de harmonização jurisprudencial.

44.Diante de todo o exposto, considerando a ausência de similitude fática e jurídica entre o Acórdão recorrido nº 1301-006.296 e o paradigma invocado nº 1402-004.105, não conheço do Recurso Especial quanto à matéria "Validade de contratos para efeito de dedutibilidade de despesas".

DEDUTIBILIDADE DE BONIFICAÇÕES CONFERIDAS A CLIENTES

45.Quanto à matéria “dedutibilidade de bonificações conferidas a clientes”, a Recorrente invoca como primeiro paradigma o Acórdão nº 1401-006.057, que examinou auto de infração lavrado contra a empresa Motocar Moto Carioca Ltda., referente ao ano-calendário de 2003, em que a fiscalização havia glosado despesas operacionais relacionadas a bonificações comerciais em mercadorias, especificamente capacetes fornecidos no contexto da comercialização de motocicletas.

46.A situação fática apreciada no paradigma apresenta características específicas que a distinguem do caso ora em julgamento. A empresa autuada exercia como atividade principal

o comércio de motocicletas, e as bonificações consistiam exclusivamente em capacetes, produtos cuja utilização guarda relação direta e necessária com o bem comercializado. A fiscalização havia questionado a dedutibilidade dessas despesas sob o argumento de que se trataria de meros brindes. A contribuinte, por sua vez, demonstrou que as bonificações eram efetivadas em notas fiscais distintas das de vendas, utilizando o CFOP 5910 específico para remessa em bonificação, e que guardavam estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram.

47.O Acórdão paradigma reconheceu expressamente a vinculação inequívoca entre o produto bonificado e a atividade comercial da empresa. Consignou que, para a condução de motocicletas, é obrigatório o uso de capacete, conforme legislação de trânsito vigente. Destacou que as bonificações tinham o objetivo claro de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, visando aumento de vendas e incremento do lucro. Fundamentou-se na Solução de Consulta COSIT nº 205, de 2019, que estabelece serem dedutíveis bonificações em operações de natureza mercantil com o fito de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, desde que guardem estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram.

48.A decisão paradigma enfatizou que não se tratava de meros brindes, mas de bonificações relacionadas diretamente à atividade da Recorrente, atendendo ao propósito de manter fidelidade comercial e ampliar mercado. Consignou que as bonificações eram inerentes ao ramo de atividade, considerando a obrigatoriedade legal do uso de capacetes para condução de motocicletas. O núcleo da decisão consiste no reconhecimento de que bonificações de produtos diretamente relacionados ao bem comercializado, com finalidade comercial demonstrada e adequadamente documentadas, constituem despesas operacionais dedutíveis, mesmo quando lançadas em notas fiscais separadas.

49.O Acórdão recorrido, a seu turno, examinou situação fática diversa. A Recorrente é empresa do setor de bebidas, especificamente cervejaria, e registrou despesas a título de bonificações destinadas predominantemente à empresa Leyroz de Caxias Indústria, Comércio & Logística Ltda. A fiscalização constatou que as saídas registradas como bonificação apresentavam características que afastavam sua natureza de despesa operacional vinculada a vendas. Parte relevante das saídas foi destinada a pessoas físicas, predominantemente funcionários da própria empresa, incluindo destinação de notebook a funcionário específico. Diversas saídas consistiam em produtos não fabricados pela contribuinte, tais como sucata de madeira, gás carbônico, componentes metálicos, kits natalinos compostos por embalagens, balas sortidas, biscoitos, bombons, ameixas e amendoim japonês, além de brindes promocionais como protetores de para-brisa, bolsas térmicas e bonés. Houve ainda saídas de materiais de construção destinados à Delegacia Geral de Polícia e remessas para filiais da própria fiscalizada ou suas controladas.

50.Quanto às bonificações destinadas à Leyroz, a decisão recorrida consignou elementos fáticos determinantes para a glosa. As bonificações oscilavam drasticamente em questão de dias, indo de zero a valores superiores aos das próprias vendas, sem qualquer padrão ou regularidade que demonstrasse vinculação a critérios comerciais objetivos. A Recorrente apresentou tabelas relacionando vendas e bonificações, alegando que todas ocorriam na mesma

data e para o mesmo destinatário, no contexto de múltiplas operações comerciais. A decisão de primeira instância, confirmada pelo Acórdão recorrido, concluiu que não se verificava correlação entre as vendas e as pretensas bonificações a elas associadas, exemplificando com janeiro de 2009, quando as bonificações oscilaram drasticamente em questão de dias.

51.A diligência realizada em atendimento à Resolução nº 1301-000.596 (fls. 2664/2671) revelou elementos probatórios ainda mais contundentes quanto à ausência de vinculação efetiva. Analisando por amostragem os meses de fevereiro, julho e agosto de 2009, o Relatório de Diligência (fls. 2676/2682) comparou as quantidades de mercadorias informadas pela Recorrente em suas memórias de cálculo com os dados extraídos das notas fiscais constantes do SPED. A comparação demonstrou que a quantidade de mercadoria adquirida pelas filiais da Leyroz informada pela Recorrente divergia totalmente dos dados das notas fiscais efetivamente emitidas pela Cervejaria Petrópolis. Constatou-se que a Leyroz adquiriu quantidade inferior àquela computada na memória de cálculo, comprometendo a credibilidade de toda a documentação apresentada para justificar as despesas.

52.A diferença essencial entre as situações fáticas reside na natureza, destinação e comprovação das bonificações. No paradigma, tratava-se de produto único e específico, o capacete, cuja relação com a atividade comercial de venda de motocicletas é direta, necessária e até mesmo legalmente exigida. As bonificações tinham destinatário certo, o cliente adquirente de motocicletas, e finalidade inequívoca de complementar a operação de venda com item de segurança obrigatório. No Acórdão recorrido, tratava-se de diversidade de produtos heterogêneos, incluindo itens sem qualquer relação com a atividade de fabricação de bebidas, destinados a pessoas físicas, funcionários, entidades públicas e empresas do mesmo grupo econômico, com oscilações inexplicáveis nos valores e divergências entre documentação apresentada e registros fiscais oficiais.

53.A distinção quanto à comprovação documental é igualmente determinante. No paradigma, a empresa apresentou notas fiscais de bonificação devidamente identificadas com CFOP específico, apresentando vinculação temporal e material com as operações de venda de motocicletas. A fiscalização não questionou a existência ou veracidade das operações, mas apenas sua natureza jurídica, se brindes ou bonificações. No Acórdão recorrido, a fiscalização demonstrou através de cruzamento de dados do SPED que as quantidades informadas pela Recorrente não correspondiam às efetivamente comercializadas, comprometendo a credibilidade de toda a documentação apresentada. A própria metodologia de apresentação de documentos por amostragem, escolhidos unilateralmente pela Recorrente, revelou-se insuficiente para comprovar a regularidade do universo de operações glosadas.

54.Quanto à natureza jurídica das operações, no paradigma reconheceu-se expressamente que as bonificações guardavam estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram. A entrega de capacetes, no contexto de venda de motocicletas, configura bonificação comercial típica, inserida no conceito de desconto incondicional, pois o produto bonificado integra naturalmente o negócio jurídico da venda do bem principal. No Acórdão

recorrido, a decisão consignou que a conduta comercial não podia ser verdadeiramente classificada como bonificação, pois desborda em muito da definição do termo. As saídas registradas como bonificação, na verdade, constituíam mera liberalidade por parte da autuada, abrangendo desde agrados a funcionários até kits natalinos, brindes promocionais e materiais de construção destinados a órgãos públicos.

55.A questão jurídica enfrentada pelo paradigma consistiu exclusivamente em definir se bonificações em mercadorias, efetivadas em nota fiscal distinta da de vendas, mas que guardam estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram e que são inerentes ao ramo de atividade, com o objetivo de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, são consideradas despesas operacionais dedutíveis. O Acórdão paradigma respondeu afirmativamente, fundamentando-se na caracterização dessas bonificações como despesas necessárias, usuais e normais no tipo de operação desenvolvida pela empresa, nos termos do artigo 299 do RIR/99.

56.O Acórdão recorrido enfrentou questão jurídica nuclearmente mais ampla e complexa. Examinou se são dedutíveis despesas lançadas contabilmente como bonificações quando estas apresentam as seguintes características cumulativas: destinação a vários beneficiários sem padrão comercial definido, incluindo pessoas físicas, funcionários, entidades públicas e empresas do grupo; abrangência de produtos heterogêneos, muitos sem relação com a atividade da empresa; oscilações drásticas e irregulares nos valores, sem proporcionalidade com as vendas; divergências entre memórias de cálculo apresentadas e dados fiscais oficiais do SPED; ausência de correlação verificável entre alegadas metas contratuais e bonificações efetivamente concedidas. A decisão respondeu negativamente, consignando que tais despesas não atendem aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade do artigo 299 do RIR/99, caracterizando-se como liberalidades indedutíveis.

57.A análise comparativa dos fundamentos jurídicos revela distinções nos critérios adotados. O paradigma partiu da premissa fática de que havia vinculação comprovada entre bonificações e vendas, direcionando a discussão jurídica exclusivamente para a questão de se a forma de documentação, em notas fiscais separadas, mas correlacionadas, afetaria a dedutibilidade. Concluiu que a forma não prejudica a substância quando demonstrada a vinculação material. O Acórdão recorrido partiu da constatação fática de que não havia vinculação comprovada entre as pretensas bonificações e operações de venda específicas, direcionando a discussão jurídica para a própria natureza das saídas registradas. Concluiu que saídas de mercadorias sem vinculação a vendas, destinadas a múltiplos beneficiários sem critério comercial objetivo, constituem liberalidades que não atendem aos requisitos legais de dedutibilidade.

58.Quanto aos meios de prova e métodos de verificação empregados, no paradigma a fiscalização limitou-se a examinar as notas fiscais de bonificação e sua forma de emissão, questionando aspectos formais da documentação. A empresa comprovou através das próprias notas fiscais, devidamente classificadas com CFOP de bonificação, a vinculação temporal e material com as vendas de motocicletas. No Acórdão recorrido, a fiscalização empregou

metodologia probatória mais abrangente, realizando cruzamento de dados entre declarações da contribuinte, memórias de cálculo apresentadas e informações do SPED, análise estatística de padrões de bonificações ao longo do período fiscalizado, identificação de destinatários e natureza dos produtos bonificados e verificação de compatibilidade entre contratos alegados e operações efetivamente realizadas. A diligência ampliou ainda mais o espectro probatório, demonstrando divergências quantitativas objetivas entre dados declarados e registros fiscais oficiais.

59.A interpretação dada ao conceito de vinculação entre bonificação e venda constitui elemento distintivo central. O paradigma adotou interpretação funcional e substancial, reconhecendo a vinculação quando demonstrado que o produto bonificado integra naturalmente o negócio jurídico de venda do produto principal, mesmo que documentado separadamente. Considerou suficiente a demonstração de que capacetes são complementos necessários de motocicletas, guardando relação intrínseca com a atividade comercial. O Acórdão recorrido adotou interpretação que exige demonstração objetiva e específica da vinculação, não se satisfazendo com alegações genéricas de que bonificações visam ampliar mercado. Consignou que a mera afirmação de finalidade comercial não substitui a comprovação efetiva de que determinada bonificação decorreu de determinada venda ou do atingimento de meta contratual específica.

60.Os contextos empresariais e mercadológicos das operações também diferem radicalmente. O comércio de motocicletas caracteriza-se por vendas de unidades individualizadas a consumidores finais, com valor unitário significativo e possibilidade de vinculação direta entre cada venda e eventual bonificação correspondente. A comercialização de bebidas em atacado, especialmente entre fabricante e distribuidor, envolve múltiplas operações diárias de grande volume, com valores unitários reduzidos e complexidade na vinculação individualizada entre vendas e bonificações. Essa diferença estrutural reflete-se nas exigências probatórias. No primeiro caso, a vinculação é facilmente demonstrável pela própria natureza das operações. No segundo caso, a comprovação da vinculação demanda documentação mais robusta, incluindo contratos claros, memórias de cálculo precisas e compatibilidade entre dados declarados e registros fiscais oficiais.

61.Quanto ao tratamento dispensado aos vícios documentais, o paradigma foi mais tolerante com deficiências formais, privilegiando a substância econômica da operação. Reconheceu que bonificações documentadas em notas fiscais separadas, mas com CFOP adequado e vinculação temporal às vendas, atendem aos requisitos de dedutibilidade. O Acórdão recorrido foi mais rigoroso na análise documental, considerando que divergências entre memórias de cálculo e dados do SPED, oscilações inexplicáveis nos valores e multiplicidade de destinatários sem padrão comercial comprometem a credibilidade da documentação apresentada. Essa diferença de tratamento justifica-se pelas distintas situações fáticas. No paradigma, não havia dúvida quanto à existência e veracidade das operações, questionando-se apenas sua classificação jurídica. No Acórdão recorrido, as próprias operações tinham sua natureza e efetividade questionadas pelos elementos probatórios colhidos.

62.A destinação das bonificações igualmente constitui elemento fático distintivo. No paradigma, os capacetes foram bonificados exclusivamente a clientes adquirentes de motocicletas, no contexto direto da operação de venda. Não há registro de bonificações a funcionários, pessoas físicas estranhas à atividade comercial ou entidades sem relação de clientela. No Acórdão recorrido, a fiscalização comprovou destinação de produtos a funcionários da empresa, incluindo notebook a colaborador específico, materiais de construção à Delegacia Geral de Polícia, sucatas a empresas de reciclagem, kits natalinos distribuídos em datas festivas e remessas a filiais e controladas da própria Recorrente. Tais destinações afastam inequivocamente a caracterização como bonificações comerciais vinculadas a vendas, configurando liberalidades diversas.

63.Mesmo desconsiderando todas as diferenças fáticas anteriormente expostas e considerando hipoteticamente apenas a dimensão jurídica da dedutibilidade de bonificações, ainda assim não haveria similitude jurídica apta a viabilizar o conhecimento do apelo extremo. O paradigma estabeleceu que bonificações de produtos diretamente relacionados ao bem comercializado, inerentes ao ramo de atividade e com finalidade comercial demonstrada são dedutíveis, mesmo quando documentadas separadamente. O Acórdão recorrido estabeleceu que saídas de mercadorias registradas como bonificações, mas destinadas a múltiplos beneficiários sem critério comercial, abrangendo produtos heterogêneos e apresentando divergências documentais, não são dedutíveis por caracterizarem liberalidades. Não há incompatibilidade lógica entre essas duas proposições jurídicas. Ambas podem coexistir harmonicamente no ordenamento, pois tratam de situações fáticas distintas. Trata-se de aplicação coerente do mesmo critério jurídico, o artigo 299 do RIR/99, a situações fáticas diversas, produzindo resultados distintos justamente porque as premissas fáticas são distintas.

64.Dessarte, não conheço do Recurso Especial quanto à matéria "Dedutibilidade de bonificações conferidas a clientes" em relação ao paradigma nº 1401-006.057.

65.A Recorrente invoca ainda como paradigma o Acórdão nº 1402-006.000, que examinou auto de infração lavrado contra a empresa Hershey do Brasil Ltda., referente ao ano-calendário de 2002. Naquele processo, a fiscalização havia glosado despesas operacionais com publicidade e propaganda, nas quais o sujeito passivo registrou operações denominadas de degustação e bonificação relacionadas a saídas de produtos com preços substancialmente inferiores aos usualmente praticados.

66.A situação fática apreciada no segundo paradigma apresenta características próprias que igualmente a distinguem do caso ora em análise. A Hershey do Brasil atuava no mercado brasileiro desde 1998 com importação de produtos de grande sucesso nos Estados Unidos e, a partir de julho de 2001, iniciou a produção nacional de chocolates. A expectativa de vendas não foi alcançada, gerando estoque acumulado expressivo no ano-calendário de 2002, com prazo exíguo de validade dos produtos. Antes que os produtos perecessem e se consumisse perda total, a empresa optou pela distribuição dos produtos em estoque a preços inferiores aos usualmente praticados, a título de degustação e bonificação, com o objetivo de recuperar

parcialmente o investimento despendido, proporcionando divulgação dos mesmos e possível incremento futuro de vendas.

67.As operações de saída foram integralmente acobertadas por notas fiscais específicas, classificadas como degustação e bonificação, cujos valores foram levados a débito em conta de despesas com propaganda e publicidade. A fiscalização constatou que as operações se destinaram majoritariamente, em oitenta e cinco por cento, a empresas de transporte, e o restante a supermercados. A autoridade lançadora glosou as despesas sob o fundamento de que não atenderiam critérios de razoabilidade e normalidade, ao serem fornecidas toneladas de chocolate como degustação, e que a venda a preços inferiores para recuperar parcialmente os dispêndios incorridos não configuraria despesa, mas sim venda.

68.A decisão de primeira instância manteve a glosa, consignando que produtos saídos a título de bonificação ou degustação referiam-se a vendas de mercadorias que integravam a conta representativa de estoque, e que por ocasião da saída dessas mercadorias deveria ser realizada a baixa na conta de estoque, concomitantemente computada nos custos. O Acórdão paradigma, contudo, deu provimento parcial ao recurso voluntário, reconhecendo a dedutibilidade das despesas no valor do custo dos produtos efetivamente distribuídos. Adotou como fundamento o fato de que não compete ao Fisco questionar estratégias e decisões empresariais destinadas a buscar maior participação no mercado consumidor, seja sobre o volume ou preço dos produtos aplicados.

69.A decisão paradigmática enfatizou que a estratégia de divulgação da marca e dos produtos foi motivada por fato absolutamente relevante, qual seja, a iminência da perda de validade para consumo dos produtos distribuídos em bonificação ou degustação. Consignou que os outros dois cenários possíveis, baixa como perda de estoque após a perda da validade dos produtos ou saída como amostra grátis, produziram menores resultados que a adoção da estratégia de venda desses produtos a título de degustação ou bonificação. Estabeleceu que são passíveis de dedutibilidade do IRPJ e da CSLL o valor de custo dos produtos produzidos quando a saída do estabelecimento do contribuinte se dê a título de degustação ou bonificação, desde que a operação observe critérios de razoabilidade e normalidade, tais como a inserção de novo produto ou aumento da participação do contribuinte no mercado consumidor.

70.O cerne da decisão paradigma consiste no reconhecimento de que bonificações e degustações motivadas por circunstância empresarial específica, qual seja, necessidade de escoamento de estoque próximo ao vencimento, constituem estratégia comercial legítima, e que o custo dos produtos assim distribuídos configura despesa operacional dedutível quando observados critérios de razoabilidade, normalidade e vinculação com a atividade da empresa. A decisão privilegiou a substância econômica da operação, reconhecendo que a distribuição de produtos com prazo de validade próximo ao vencimento, a preços reduzidos, representa estratégia racional de minimização de perdas e divulgação de marca.

71.Comparando as situações fáticas, identificam-se diferenças determinantes. No segundo paradigma, tratava-se de empresa recém-instalada no País, em fase de adaptação ao mercado brasileiro, que enfrentou frustração de expectativa de vendas gerando estoque acumulado expressivo de produtos perecíveis com prazo de validade próximo ao término. As bonificações e degustações consistiram exclusivamente em produtos fabricados pela própria empresa, chocolates da marca Hershey, distribuídos predominantemente a empresas de transporte e supermercados, destinatários com evidente potencial de divulgação e comercialização dos produtos. A situação caracterizava circunstância empresarial excepcional e temporária, vinculada à fase inicial de operações no mercado nacional.

72.No Acórdão recorrido, conforme já extensamente detalhado, não havia circunstância excepcional justificadora das bonificações. A Recorrente é cervejaria estabelecida no mercado há anos, não em fase de inserção ou adaptação. As bonificações não se limitaram a produtos próprios da empresa destinados a canais de comercialização, mas incluíram multiplicidade de itens heterogêneos, como kits natalinos, materiais de construção, sucatas, brindes promocionais diversos, destinados a funcionários, entidades públicas, empresas do mesmo grupo econômico e pessoas físicas sem relação comercial. Não se caracterizava estratégia pontual de escoamento de estoque perecível, mas prática ampla e diversificada de distribuição de produtos variados a destinatários múltiplos.

73.Quanto à comprovação das operações, no segundo paradigma a empresa apresentou todas as notas fiscais que suportaram as operações, devidamente classificadas como degustação e bonificação, além de cópia do Livro Razão demonstrando os lançamentos contábeis das operações. A autoridade fiscal reconheceu expressamente o valor das despesas com degustação e bonificação correspondente ao custo dos produtos que foram entregues. A documentação apresentada confirmou a regularidade formal das operações e a ausência de duplicidade na dedução dos valores. A controvérsia restringiu-se à natureza da despesa, se operacional dedutível ou venda a preço reduzido, não à existência ou veracidade das operações.

74.No Acórdão recorrido, a diligência realizada revelou divergências entre as quantidades informadas pela Recorrente em suas memórias de cálculo e os dados extraídos das notas fiscais constantes do SPED, comprometendo a credibilidade da documentação apresentada. A própria metodologia de apresentação seletiva de documentos, escolhidos unilateralmente pela Recorrente por amostragem, foi considerada insuficiente. As oscilações drásticas e irregulares nos valores das bonificações, sem correlação verificável com vendas ou metas contratuais, afastaram a caracterização como estratégia comercial planejada e racional.

75.A questão jurídica enfrentada pelo segundo paradigma consistiu em definir se são dedutíveis como despesas operacionais com publicidade e propaganda os valores correspondentes ao custo de produtos distribuídos a título de degustação e bonificação, quando motivados por necessidade empresarial de escoamento de estoque perecível próximo ao vencimento, destinados a canais de comercialização e divulgação, observados critérios de razoabilidade e normalidade. O Acórdão paradigma respondeu afirmativamente quanto ao valor

de custo dos produtos, desde que a operação observe critérios de razoabilidade e normalidade, exemplificando com inserção de novo produto ou aumento da participação no mercado consumidor.

76.O Acórdão recorrido, por sua vez, enfrentou questão materialmente diferente: se são dedutíveis despesas lançadas como bonificações quando estas não se limitam a produtos da empresa, quando destinadas a múltiplos beneficiários sem relação comercial objetiva, quando incluem itens sem vinculação com a atividade empresarial, quando apresentam oscilações inexplicáveis e quando há divergências entre documentação apresentada e registros fiscais oficiais. A decisão respondeu negativamente, por caracterizar as saídas como liberalidades indedutíveis, não como estratégia comercial fundamentada.

77.Quanto ao conceito de razoabilidade e normalidade, o segundo paradigma aplicou tais critérios de forma favorável ao contribuinte, reconhecendo que distribuição de produtos perecíveis próximos ao vencimento, a preços reduzidos, constitui estratégia razoável de minimização de perdas e divulgação de marca, especialmente tratando-se de empresa em fase inicial de operações no mercado nacional. Considerou normal e usual que empresa fabricante de alimentos, diante de frustração de expectativa de vendas e iminência de perecimento de estoque, adote medidas de escoamento mesmo a preços inferiores aos de mercado.

78.O Acórdão recorrido aplicou os mesmos critérios de razoabilidade e normalidade de forma restritiva, consignando que as operações não os atendiam. A variedade de produtos, a diversidade de destinatários sem padrão comercial, as oscilações drásticas nos valores, a destinação a funcionários e entidades públicas, tudo isso afastou a caracterização de estratégia comercial razoável e normal. A decisão considerou que tais circunstâncias descaracterizam bonificação comercial, configurando liberalidades diversas.

79.As circunstâncias motivadoras das operações constituem elemento fático distintivo fundamental. No segundo paradigma, havia motivação empresarial específica, demonstrada e verificável: frustração de expectativa de vendas de empresa recém-instalada no País, acúmulo de estoque de produtos perecíveis com prazo de validade próximo ao término, necessidade de escolha entre perda total pela perecibilidade ou recuperação parcial mediante distribuição a preços reduzidos. A motivação era objetiva, pontual e economicamente racional.

80.No Acórdão recorrido, não se evidenciou motivação empresarial específica que justificasse as múltiplas modalidades de bonificações glosadas. A destinação de materiais de construção a delegacia de polícia, distribuição de kits natalinos a funcionários, entrega de notebook a colaborador específico e a remessa de sucatas a empresas de reciclagem não guardam relação com estratégia de escoamento de estoque perecível ou divulgação de produtos próprios da empresa. Foram consideradas como liberalidades que não se enquadram no conceito de bonificação comercial, mesmo sob interpretação ampla.

81.Quanto aos destinatários das bonificações, no segundo paradigma consistiam predominantemente em empresas de transporte e supermercados, destinatários com evidente

potencial de divulgação e comercialização dos produtos da empresa. A escolha de tais destinatários revelou racionalidade comercial: empresas de transporte circulam amplamente e podem divulgar produtos, supermercados são pontos de venda direta ao consumidor final. A destinação reforça a natureza comercial da operação, não caracterizando mera liberalidade.

82. No Acórdão recorrido, os destinatários incluíam predominantemente a própria empresa Leyroz de Caxias, quanto à qual a diligência revelou divergências entre quantidades informadas e efetivamente comercializadas, funcionários da própria Recorrente, entidades públicas sem relação comercial, filiais e controladas da empresa, pessoas físicas diversas. Tal diversidade de destinatários, muitos sem qualquer relação comercial com a atividade de fabricação de bebidas, afasta a caracterização como estratégia de divulgação ou incremento de vendas.

83. Os produtos objeto das bonificações também diferem entre os casos. No segundo paradigma, tratava-se exclusivamente de chocolates fabricados pela própria empresa, produtos próprios de sua linha de fabricação, com marca reconhecida internacionalmente, destinados a divulgação e incremento de participação no mercado consumidor brasileiro. A uniformidade dos produtos bonificados reforça a caracterização como estratégia comercial planejada.

84. No Acórdão recorrido, como visto, os produtos incluíam, além de bebidas fabricadas pela empresa, sucata de madeira, gás carbônico, componentes metálicos, kits natalinos diversos, embalagens, balas sortidas, biscoitos, bombons, ameixas, amendoim japonês, brindes promocionais variados, materiais de construção, notebook. A pluralidade dos produtos, muitos sem qualquer relação com a atividade de fabricação de bebidas, afasta inequivocamente a caracterização como bonificação comercial vinculada à atividade empresarial.

85. Quanto ao tratamento contábil e fiscal das operações, o segundo paradigma examinou detidamente a forma de contabilização, verificando se houve dupla dedução de valores. A diligência confirmou que a empresa levou a crédito da conta de estoques parte dos valores das degustações e bonificações, reduzindo o valor das aquisições do período e, conseqüentemente, evitando impacto duplicado nos resultados. O Acórdão reconheceu como dedutível apenas o valor correspondente ao custo dos produtos, excluindo tributos sobre vendas, demonstrando rigor técnico na análise.

86. No Acórdão recorrido, a análise focou na ausência de vinculação entre bonificações e vendas, nas divergências entre documentação apresentada e registros do SPED, na multiplicidade de destinatários e produtos, na oscilação irregular dos valores. A questão não residiu na forma de contabilização ou risco de dupla dedução, mas na própria natureza das operações, se caracterizavam ou não bonificações comerciais dedutíveis.

87. A interpretação do conceito de despesa operacional necessária, usual e normal à atividade da empresa, nos termos do artigo 299 do RIR/99, foi aplicada em ambos os julgados. O segundo paradigma adotou interpretação que reconhece como necessária, usual e normal a

distribuição de produtos perecíveis próximos ao vencimento, a preços reduzidos, como estratégia de minimização de perdas e divulgação de marca, especialmente em contexto de empresa recém-instalada no mercado nacional. Privilegiou a análise econômica da racionalidade empresarial.

88.O Acórdão recorrido aplicou interpretação que exige demonstração efetiva de que as saídas registradas como bonificações atendem cumulativamente aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade. Considerou que saídas de produtos de natureza diversificada, destinados a vários beneficiários sem padrão comercial, com oscilações irregulares nos valores, não atendem a tais requisitos, caracterizando-se como liberalidades indedutíveis. Privilegiou a análise formal da comprovação documental e da racionalidade das operações.

89.Também aqui se verifica que, a par de todas as diferenças fáticas, a abordagem jurídica da questão não revela similitude capaz de ensejar o trânsito do recurso especial. O segundo paradigma estabeleceu que são dedutíveis despesas com degustação e bonificação correspondentes ao custo de produtos próprios da empresa, distribuídos a canais de comercialização, motivados por circunstância empresarial específica de necessidade de escoamento de estoque perecível, observados critérios de razoabilidade e normalidade exemplificados pela inserção de novo produto ou aumento de participação no mercado.

90.O Acórdão recorrido estabeleceu que não são dedutíveis saídas registradas como bonificações quando estas abrangem produtos heterogêneos, muitos sem relação com a atividade da empresa, destinados a múltiplos beneficiários sem relação comercial objetiva, com oscilações irregulares nos valores e divergências entre documentação apresentada e registros fiscais oficiais. Não há incompatibilidade lógica entre essas proposições jurídicas. Novamente se trata de aplicação do artigo 299 do RIR/99 a arcabouços fáticos flagrantemente diferentes.

91.É perfeitamente compatível que distribuição de chocolates fabricados pela empresa a transportadoras e supermercados, motivada por necessidade de escoamento de estoque perecível, seja dedutível como despesa operacional, conforme decidido no segundo paradigma, e, ao mesmo tempo, que distribuição de kits natalinos a funcionários, materiais de construção a delegacia, sucatas a recicladoras e produtos diversos a pessoas físicas seja indedutível por caracterizar liberalidades, conforme decidido no Acórdão recorrido. Ambas as decisões aplicam coerentemente o mesmo critério legal a realidades fáticas distintas.

92.Conseqüentemente, o paradigma nº 1402-006.000 não é apto para a configuração de dissidência jurisprudencial.

CONCLUSÃO

93.Ante o exposto, não conheço do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

ACÓRDÃO 9101-007.505 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 16682.721072/2014-14

DOCUMENTO VALIDADO