



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721193/2018-81
RESOLUÇÃO	1302-001.337 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CERVEJARIA PETROPOLIS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Cervejaria Petrópolis S.A., inscrita no CNPJ nº 73.XXX.XXX/0001-60, contra o Acórdão nº 14-91.811, proferido pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto/SP, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve integralmente os Autos de Infração de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2013.

A controvérsia originou-se de procedimento fiscal instaurado pela Delegacia Especial de Maiores Contribuintes-DEMAC/RJ, formalizado pelo Termo de Verificação Fiscal constante às fls. 457-468. Segundo o TVF, após a análise da Escrituração Contábil Digital, das NF-e extraídas do módulo SPED e das respostas da Contribuinte aos diversos Termos de Intimação emitidos durante a ação fiscal (12 intimações no total, conforme fls. 457-462), a fiscalização concluiu pela existência de **grande quantidade de notas fiscais emitidas com os CFOPs 5910 e 6910**, classificadas como “remessa em bonificação, doação ou brinde”.

Para distinguir as despesas dedutíveis das indedutíveis, o auditor fiscal adotou o critério de que **somente seriam consideradas bonificações dedutíveis** aquelas que constassem na **mesma nota fiscal da venda**, indicando que toda saída gratuita registrada em documento fiscal autônomo deveria ser considerada “doação” ou “brinde” (fls. 461-462).

Com base nesse procedimento, diversas notas fiscais foram tratadas como **meros atos de liberalidade**, ainda que emitidas no mesmo dia de vendas para o mesmo destinatário ou em sequência numérica imediata. A fiscalização ilustra sua metodologia com exemplos: nota fiscal nº 70533, considerada bonificação vinculada à venda (fl. 461), e nota fiscal nº 244.507, considerada “brinde” por conter exclusivamente itens CFOP 5910 (fl. 462). O levantamento resultou na glosa de **R\$ 106.452.626,97** em despesas tidas como indedutíveis, adicionadas ao lucro real e à base de cálculo da CSLL (Autos de Infração de IRPJ às fls. 473-477 e de CSLL às fls. 479-484).

Além disso, a autoridade fiscal apurou que a não-adição dessas despesas ao LALUR e ao LACS teria impactado a apuração das estimativas mensais de IRPJ e CSLL de janeiro a junho de 2013, levando ao lançamento de **multas isoladas**, as quais totalizaram **R\$ 2.465.894,58** (IRPJ) e **R\$ 877.150,12** (CSLL), conforme quadros detalhados às fls. 466-468 do TVF.

Contra tais exigências, a contribuinte apresentou **impugnação** (fls. 501-551). Sustentou, em síntese, que a autuação seria nula por (i) ausência de capitulação legal específica e violação ao direito de defesa; (ii) levantamento fiscal precário, com erro metodológico e desconsideração de documentos relevantes, incluindo cartas de correção (como exemplo, a NF nº 9134, nas fls. 512); e (iii) não observância do princípio da verdade material.

Alegou ainda a decadência parcial dos fatos geradores anteriores a 13/12/2013, a dedutibilidade das bonificações concedidas em notas fiscais distintas das vendas, apresentando planilhas que correlacionariam cada bonificação à respectiva operação comercial (DOCs 05, 06 e 09 mencionados na impugnação). Alegou igualmente a dedutibilidade de materiais promocionais (fls. 541-545) como despesas de propaganda (art. 366 do RIR/99) e a dedutibilidade das bonificações a funcionários, fundamentando-se no art. 299, §3º, do RIR/99 (fls. 546-547). Requereu, subsidiariamente, a realização de **diligência e perícia**, indicando assistente técnico e formulando quesitos (fls. 548-549).

A Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto, ao apreciar a impugnação, proferiu o **Acórdão nº 14-91.811** (fls. 60055-60076), julgando-a **improcedente**. Resumidamente, entendeu

que não havia nulidades a sanar; que o critério fiscal era legítimo, amparado pela IN SRF nº 51/1978 e pelos Pareceres CST nº 1.386/1982 e nº 439/1986; que somente seriam dedutíveis as bonificações emitidas como **descontos incondicionais na própria nota fiscal de venda**; que materiais promocionais e brindes são despesas indedutíveis; que bonificações a funcionários não se enquadrariam como gratificações; que as multas isoladas são de aplicação obrigatória e não podem ser afastadas por alegações constitucionais no âmbito administrativo; e que não se justificaria diligência ou perícia, por se tratar de matéria de direito.

Assim restou ementada a decisão:

Acórdão 14-91.811 - 13ª Turma da DRJ/RPO

Sessão de 08 de maio de 2019

Processo 16682.721193/2018-81

Interessado CERVEJARIA PETROPÓLIS S.A.

CNPJ/CPF 73.410.326/0001-60

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa quando o contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

No lançamento por homologação, o prazo de decadência será de 5 (cinco)

anos, a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos do disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS.

Bonificações concedidas em mercadorias serão indedutíveis, para determinação do lucro real, quando não revestirem a forma de desconto concedido incondicionalmente.

BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS INCONDICIONAIS.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

DESPESAS COM BRINDES. DEDUÇÃO. VEDAÇÃO.

Nos termos do inciso VII do art. 13 da Lei nº 9.249/95, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as deduções de despesas com brindes.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicarse-ão igualmente no julgamento de todas as exações.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** às fls. 60083-60139. No recurso, reiterou integralmente os fundamentos da impugnação e acrescentou que o acórdão recorrido seria nulo por ausência de fundamentação, em afronta ao art. 50 da Lei 9.784/99, afirmando que a DRJ não apreciou questões relevantes, como os erros apontados no levantamento, o pedido de perícia, a existência de correlação entre vendas e bonificações e as cartas de correção.

Sustentou, novamente, que não existe exigência legal de que a bonificação conste na mesma nota fiscal da venda, citando a Solução de Consulta COSIT nº 212/2015 (fl. 60.111). Reforçou a existência de precedentes favoráveis no CARF, especialmente o Acórdão nº 1301-001.346, relativo a outra indústria de bebidas, que reconhece a possibilidade de bonificações em notas fiscais isoladas. Ao final, requereu a reforma integral da decisão, com o cancelamento dos Autos de Infração ou, subsidiariamente, a realização de diligência/perícia.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

I. Admissibilidade e Tempestividade

Conheço do Recurso Voluntário, pois preenche integralmente os requisitos dos arts. 33 e seguintes do Decreto nº 70.235/1972. A Recorrente foi cientificada do acórdão recorrido em

14/05/2019 (fl. 60085), e interpôs o recurso em 06/06/2019 (fl. 60084), dentro do prazo legal de trinta dias. A representação processual está regular, o recurso contém exposição clara das razões de inconformismo e apresenta pedido expresso de reforma, sendo admissível em sua integralidade.

II. Da natureza das bonificações e da dedutibilidade das despesas correlatas

Antes de adentrar na análise das preliminares e do mérito propriamente ditos, faz-se necessário enfrentar questão de natureza prejudicial, relacionada à adequada delimitação do objeto litigioso e à correta compreensão da base fática subjacente às glosas efetuadas.

Conforme amplamente debatido nos autos, a controvérsia relativa às bonificações, brindes e materiais promocionais foi tratada, tanto pela fiscalização quanto pela decisão recorrida, de forma conglobada, a partir da planilha de fls. 471, sem que houvesse segregação clara das operações segundo a sua natureza econômica e jurídica. A própria Recorrente, ao longo da impugnação e do recurso voluntário, afirma que parte significativa das glosas decorre de tratamento indistinto de operações materialmente diversas, circunstância que dificulta o exame preciso da controvérsia e pode conduzir tanto à manutenção indevida de glosas quanto à exoneração precipitada de valores corretamente lançados.

Nesse contexto, entendo que a solução adequada não é a imediata conversão do julgamento em perícia ampla, tampouco o afastamento genérico das glosas, mas sim a realização de diligência delimitada e objetiva, voltada exclusivamente à organização, segregação e reavaliação crítica das informações já constantes dos autos, de modo a permitir o enfrentamento adequado das preliminares e do mérito.

É que a fiscalização considerou despesas indedutíveis todas as bonificações emitidas em notas fiscais separadas das operações de venda, classificando-as como doações ou brindes. Essa classificação partiu da premissa de que o desconto incondicional, para ser dedutível, deve estar consignado na mesma nota fiscal da venda, conforme interpretação da IN SRF 51/1978 e dos Pareceres CST de 1982 e 1986.

O acórdão recorrido aderiu integralmente a esse entendimento:

No mérito, consoante expõe a fiscalização, teria ela constatado existirem mercadorias dadas em bonificação desvinculadas de qualquer operação de venda concreta, cujos valores corresponderiam ao total das notas fiscais de saídas.

Dessa forma, entendeu serem indedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, tendo em vista a impossibilidade de classificá-las como descontos incondicionais.

Acerca desse assunto, os Pareceres CST/SIPR nº 1.386, de 1982, e nº 439, de 1986, aprovaram o seguinte entendimento sobre a matéria:

[...]

O supracitado art. 178 do RIR, de 1980, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980, cuja redação, é a mesma do art. 280 do Decreto nº 3.000 (RIR/1999), assim dispunha:

[...]

Ora, o item 4.2. da Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978, esclarece o que se entende por “descontos incondicionais”, os quais são correntemente também conhecidos como descontos comerciais (destacou-se):

[...]

Os descontos incondicionais não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e do art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem parcela redutora do custo de aquisição, não configurando receita, portanto.

Nesse sentido, Solução de Consulta Cosit recente, nº 72, de 14 de março de 2019:

[...]

Pelos entendimentos acima exarados, infere-se que o valor do desconto ou bonificação de produtos oferecido em cada venda somente poderá ser considerado desconto incondicional se representar parcela redutora do valor dessa venda e constar na nota fiscal de vendas das mercadorias.

Cumprе destacar que, apesar de nada dizer a Solução de Consulta Cosit nº 212, de 05 de agosto de 2015, quanto à necessidade de constarem as bonificações da mesma nota fiscal de vendas, como antes mencionado, há previsão expressa nesse sentido na Instrução Normativa (acima mencionada) editada pela RFB e ainda vigente.

De outra parte, como se depreende da própria definição precedente, os descontos condicionais (também ditos descontos financeiros) são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo. Esses descontos configuram receita financeira para o comprador e despesa financeira para o vendedor, em consonância com os arts. 373 e 374 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). E, para que sejam dedutíveis das bases imponíveis de IRPJ e CSLL, devem estar conforme os requisitos ínsitos no artigo 299, do RIR/1999, sob pena de sua indedutibilidade fiscal.

Conclui-se, portanto, que no caso dos autos, as bonificações concedidas em mercadorias não são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, por não revestirem a forma de desconto concedido incondicionalmente, posto que não foram observadas as instruções emanadas da Receita Federal do Brasil.

Inexistindo razões justas para a concessão das bonificações a título de descontos incondicionais, pois em desacordo com a legislação, inviável reconhecer sua dedutibilidade.

Necessário destacar que não houve, portanto, alteração na natureza das operações, como faz crer a impugnante, mas tão-só a observância à legislação que determina que, inexistindo justificativa para o pagamento de despesas com bonificações, ou seja, não se enquadrando elas como descontos incondicionais, resta flagrante a natureza de mera liberalidade dos valores escriturados.

O Recurso Voluntário sustenta que tal formalidade não tem base legal no âmbito do IRPJ, uma vez que o art. 299 do RIR/1999 exige apenas que a despesa seja necessária, usual e normal à atividade, e que a Solução de Consulta COSIT nº 212/2015 reforça que bonificações podem ser consideradas despesas operacionais quando destinadas a incrementar vendas, independentemente da forma documental.

A Recorrente demonstrou, por meio de planilhas, que diversas bonificações foram emitidas em datas e sequências numéricas imediatamente posteriores às vendas correspondentes, revelando clara vinculação comercial. A DRJ, por sua vez, assim se manifestou:

No presente caso, a Impugnante afirma serem parte das despesas escrituradas baseadas em descontos incondicionais, somente não constando das notas fiscais por questões logísticas, que impedem a inserção de todas as bonificações de vendas nas mesmas notas. Alega ainda que há vendas relacionadas a cada uma das bonificações concedidas, efetuadas, em sua maioria, no mesmo dia.

Mesmo que não houvesse determinação expressa na legislação, que determinasse a autuação como fora efetivada, identificaram-se diversos equívocos na defesa da contribuinte.

Ela traz como exemplo as bonificações concedidas à JMS, através das notas fiscais de nº 51923 e 51925:

INFORMAÇÕES						OPERAÇÃO	
CNPJ Origem	CNPJ Destino	Destino	Chave	Data NF		BONIFICAÇÃO	VENDA
73.410.326/0067-97	'11572177000189	JMS MERCEARIA LTDA	33130873410326006797550010000519221008614189	30/08/2013			39.909,84
73.410.326/0067-97	'11572177000189	JMS MERCEARIA LTDA	33130873410326006797550010000519231008614186	30/08/2013		17.271,55	
73.410.326/0067-97	'11572177000189	JMS MERCEARIA LTDA	33130873410326006797550010000519241008614183	30/08/2013			39.909,84
73.410.326/0067-97	'11572177000189	JMS MERCEARIA LTDA	33130873410326006797550010000519251008614180	30/08/2013		17.271,55	

Em seguida, menciona o documento 09, juntado aos autos, onde relacionadas as notas de venda com as bonificações concedidas à JMS. Segundo a contribuinte, todas as remessas em bonificações foram precedidas das respectivas vendas que as originaram.

A título de exemplo, em análise apenas do dia 30/08/2013, localizaram-se as seguintes bonificações não precedidas de vendas, permanecendo injustificadas em seu documento 09:

Mês da Emissão	CNPJ do Contribuinte	Nome do Destinatário	Código CFOP	Dia da Emissão	Número da Nota	Valor da Nota Fiscal por Item
ago/2013	73.410.326/0059-87	JMS MERCEARIA LTDA	5910	30/8/2013	31717	70.325,52
ago/2013	73.410.326/0059-87	JMS MERCEARIA LTDA	5910	30/8/2013	31719	70.325,52
ago/2013	73.410.326/0059-87	JMS MERCEARIA LTDA	5910	30/8/2013	31723	70.325,52
ago/2013	73.410.326/0059-87	JMS MERCEARIA LTDA	5910	30/8/2013	31725	70.325,52
ago/2013	73.410.326/0059-87	JMS MERCEARIA LTDA	5910	30/8/2013	31727	70.325,52
ago/2013	73.410.326/0059-87	JMS MERCEARIA LTDA	5910	30/8/2013	31731	42.208,20
ago/2013	73.410.326/0067-97	JMS MERCEARIA LTDA	5910	30/8/2013	51923	17.271,55
					TOTAL	411.107,35

Extraí-se das informações trazidas ao voto que diversas concessões de bonificação permaneceram sem qualquer justificativa, apesar das alegações da contribuinte no sentido de que todas as concessões efetuadas à JMS teriam relação com vendas efetuadas. O que se provou inverídico.

Além disso, distintamente do alegado pela contribuinte, extraí-se de suas planilhas (doc. 06) que diversas NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS, CFOP 5910/6910, foram emitidas em data em que inexistem outras vendas, não sendo possível efetuar a vinculação pretendida. Pois veja:

Pois bem.

A jurisprudência do CARF tem evoluído no sentido de afastar formalismos excessivos, reconhecendo que a dedutibilidade decorre da natureza econômica da operação e não exclusivamente da forma documental.

Observo que o acórdão recorrido analisou detidamente as notas fiscais apontadas pela Contribuinte, assim como suas planilhas e alegações, e chegou a seguinte conclusão:

Por todo o exposto, percebe-se que no caso dos autos, as notas fiscais juntadas pela interessada em atendimento à intimação fiscal, foram emitidas apenas para fins de bonificação, não restando comprovada vinculação com operações de venda.

Portanto, tais bonificações concedidas em mercadorias não são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real, pois a concessão não se deu sob a forma de desconto incondicional.

Entendo assistir parcial razão à Contribuinte.

A Recorrente apresentou os seguintes argumentos:

4.1.15 Dentro da metodologia adotada, a fiscalização apresentou no processo uma planilha em EXCEL (fls. 471) contendo a listagem de todas as remessas com CFOP 5910/6910 registradas em notas fiscais separadas das de vendas. **Visando demonstrar o equívoco da fiscalização, bem como a correção do procedimento da Recorrente, junta-se neste momento 2 planilhas.**

4.1.16 A primeira planilha (fls. 601/42.319) traz em seu bojo todas as vendas realizadas no período fiscalizado para os mesmos clientes mencionados na planilha apresentada pela fiscalização, demonstrando-se assim que, no mesmo período houve também operações de vendas para tais pessoas.

4.1.17 A segunda planilha (fls. 42.320/52.692) traz as informações da correlação entre as bonificações (planilha da fiscalização) e das vendas, demonstrando-se que aquelas bonificações estão sim relacionadas a operações de venda, conforme entendimento já sedimentado pelos órgãos julgadores administrativos e judiciais.

4.1.18 Há também uma terceira planilha (fls. 52.693) contendo a relação dos estabelecimentos fiscalizados, bem como a quantidade de operações e documentos fiscais, demonstrando-se a vultuosidade e imensidão de documentos que deveriam ter sido analisados pela fiscalização e não foram.

4.1.19 Inclusive, as planilhas apresentadas na impugnação indicam todas as informações necessárias para demonstração do direito ora vindicado, inclusive as chaves de acesso das notas fiscais para eventual conferência posterior. (grifou-se)

Quando a bonificação se mostra vinculada à venda (seja por proximidade temporal, identidade de mercadorias ou sequência documental) não há fundamento para tratá-la como doação. Por outro lado, quando ausente qualquer demonstração de nexo comercial, mantém-se a glosa.

No caso, observando a planilha de fls. 52.715, observo que a Contribuinte logrou êxito em demonstrar que a proximidade da emissão da nota fiscal de venda com a de bonificação.

A jurisprudência do CARF entende que, nesses casos, a glosa deve ser afastada:

Processo nº 10855.721210/2011-07

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 1301-001.346 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 06 de novembro de 2013

Matéria IRPJ - GLOSA DE DESPESAS

Recorrente PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES S/A.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

DESPESAS COM BONIFICAÇÕES.

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

DESPESAS DE VIAGEM. NECESSIDADE. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.

Tratando-se de gastos com viagem, para fins de dedução, não basta que sejam apresentadas elementos que demonstrem que a despesa foi efetivamente paga, é essencial que sejam reunidos ao processo documentos que comprovem que o dispêndio era necessário à fonte produtora dos rendimentos.

PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Não assiste razão à decisão recorrida ao considerar que os pagamentos foram de fato realizados “sem causa”, impedindo-se a tributação, exclusivamente na fonte, dos rendimentos recebidos pelos terceiros, não havendo pagamento irregular, com exceção dos valores pagos ao Beneficiário “Caco de Telha”.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

Seguramente os gastos realizados pelas pessoas jurídicas só podem afetar o resultado na medida em que se apresentem necessárias à manutenção da fonte produtiva, de sorte que despesas que aproveitem a mais de uma pessoa jurídica não podem ser deduzidas integralmente em apenas uma delas.

Ocorre que, da leitura dos autos, observo que há mais de 50 mil páginas de planilhas em que a Contribuinte, categoricamente, afirma que há informação completa de que as bonificações são relacionadas com as vendas. Ainda, informa que nessas planilhas há a chave de acesso das notas fiscais para checagem da sua veracidade. Afirma categoricamente que:

4.1.15 A fiscalização listou remessas CFOP 5910/6910 sem promover o devido cruzamento com vendas.

4.1.16 A planilha de vendas demonstra operações para os mesmos clientes.

4.1.17 A planilha de correlação aponta vinculação efetiva.

4.1.18 O volume de operações é incompatível com análise manual pelo Fisco.

4.1.19 Todas as chaves de acesso das NF constam das planilhas, permitindo conferência técnica.

Os exemplos constantes das notas **51922/51923/51924/51925** e seguintes, reforçam que, para certos clientes, a sequência documental e a identidade das mercadorias revelam **padrão comercial sistemático** que não pode ser ignorado sem exame técnico específico.

Nesse ponto, manter as glosas, sem a análise da documentação na forma como formulado pela Contribuinte desde a Impugnação, acredito, é causa para cerceamento de defesa. Ainda, afastar as glosas sem análise da documentação poderá acarretar prejuízos ao fisco, vez que a decisão poderá exonerar glosas que estão devidamente lançadas.

No caso dos autos, a diferença essencial em relação ao Acórdão 1301-001.346 está na quantidade extraordinária de notas fiscais, na existência de cartas de correção que alteraram CFOPs (ex.: NF 9134, fls. 60.096), cujo CFOP original (bonificação) foi alterado para **5152**

(transferência para comercialização), fato não considerado na autuação e, principalmente, na apresentação, pela Recorrente, de documentação eminentemente técnica cuja verificação exige análise contábil especializada e reprocessamento de dados em larga escala, e não análise manual.

Diante desse quadro, constato que a solução do mérito depende do cotejo de centenas de milhares de documentos fiscais; verificação de sequências numéricas entre NF de venda e NF de bonificação; análise de planilhas eletrônicas com dezenas de milhares de linhas; confirmação da correção dos CFOPs mediante cruzamento com cartas de correção.

Tais tarefas **não podem ser executadas diretamente por este Colegiado**, sob pena de julgamento com base em presunções ou incompletude probatória.

Trata-se de situação típica em que a **prova técnica é indispensável**, pois o julgamento demanda exame exaustivo de documentos fiscais de alta complexidade, cuja análise reclama conhecimento especializado e ferramentas adequadas (cruzamento de NF-e, sistemas de apoio e reprocessamento de dados).

O art. 18 do Decreto 70.235/1972 autoriza expressamente a realização de diligência quando os elementos existentes nos autos forem insuficientes para a formação segura do convencimento. Ademais, o princípio da **verdade material**, reiteradamente afirmado pela jurisprudência do CARF, impõe que a Administração busque a realidade efetiva dos fatos tributários, priorizando a substância sobre a forma.

O indeferimento de perícia/diligência pela DRJ foi fundamentado na desnecessidade da prova para a solução do litígio, uma vez que os autos conteriam elementos documentais suficientes. Vejamos como se posicionou a DRJ:

Como visto da norma acima, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a legislação tributária consagra o princípio da busca da verdade material, facultando à autoridade julgadora determinar, de ofício ou a requerimento do contribuinte, a realização de diligências e perícias, quando as entender necessárias para o deslinde da matéria.

A adoção do procedimento acima mencionado objetiva, única e tão somente, dirimir dúvidas com relação às provas anteriormente carreadas ao processo, não se prestando, portanto, a suprimir o encargo que cabe aos sujeitos ativo e passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória que a cada um compete.

Além disso, é condição para a formulação do pedido de realização de diligências ou perícias a exposição dos motivos que a justifiquem, de forma a consagrar outro princípio norteador da Administração Tributária, não menos importante, qual seja, o da economia processual.

No presente caso, a defesa expõe pretender a realização de perícia para análise dos documentos trazidos aos autos, por sua imensa quantidade.

Entretanto, injustificável a realização de perícia ou diligência, uma vez que se trata de questão de direito e foram localizadas diversas inconsistências na defesa da contribuinte, suficientes para formação de convicção dos julgadores a respeito da matéria em litígio.

Neste processo, várias teses da Recorrente, a exemplo das evidências de vinculação comercial, sequencialidade documental das NFs-e, alteração de CFOP, natureza publicitária de materiais, entre outros, dependem diretamente da prova documental e técnica para serem confirmadas ou afastadas.

Logo, não se trata de protelação processual, mas de medida absolutamente necessária para que se evite julgamento com base em incerteza ou presunção, sobretudo porque a própria fiscalização reconheceu ter se baseado em método amostral e posteriormente exibiu divergências numéricas.

Assim, voto por converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem responda, **a partir da documentação já carreada aos autos**, aos seguintes quesitos:

1. Seja a Contribuinte intimada para, no prazo a ser fixado pela unidade de origem, proceder à segregação da planilha de fls. 471, bem como de todas as operações nela relacionadas, em três blocos distintos e identificados, conforme a natureza da operação, a saber:

- (i) bonificações em mercadorias;
- (ii) brindes;
- (iii) materiais promocionais / propaganda em ponto de venda.

A segregação deverá ser acompanhada de **memória explicativa sucinta**, indicando os critérios utilizados, sem juntada de novos documentos, restringindo-se aos elementos já constantes dos autos.

2. Após a apresentação da segregação pela Contribuinte, a unidade fiscal deverá apreciar criticamente a classificação proposta, confrontando-a com os registros da NF-e, SPED e demais bases eletrônicas disponíveis, e elaborar relatório conclusivo, no qual deverá:

- a) confirmar ou retificar a classificação das operações em cada um dos três blocos;
- b) identificar, de forma expressa, quais bonificações apresentam proximidade temporal, identidade de mercadorias e mesmo destinatário em relação às operações de venda, indicando aquelas que, à luz desses critérios objetivos, podem ser consideradas vinculadas à atividade comercial;
- c) apontar as bonificações que permanecem sem demonstração de nexo comercial, justificando tecnicamente a manutenção das glosas;
- d) indicar, separadamente, os valores correspondentes a cada grupo de operações, com reflexos no IRPJ e na CSLL.

3. Concluído o relatório fiscal, **oportunize-se à Contribuinte prazo para manifestação**, exclusivamente sobre as conclusões da diligência, vedada a inovação probatória, em respeito ao princípio da lealdade processual e à economia processual.

4. Após a manifestação da Contribuinte, **retornem os autos a este Colegiado**, para prosseguimento do julgamento, com apreciação definitiva das preliminares e do mérito.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão