



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16095.720087/2016-39</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.508 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	AUDI DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012

**DESPESA OPERACIONAL. DEDUTIBILIDADE. REGRA GERAL.** A dedutibilidade das despesas operacionais constitui a regra no sistema do imposto sobre a renda, desde que demonstrado o nexo entre o dispêndio e a atividade econômica da contribuinte.

**DESPESA OPERACIONAL. NECESSIDADE, NORMALIDADE E USUALIDADE.** Considera-se necessária a despesa essencial à exploração da atividade empresarial ou à manutenção da fonte produtora, ainda que vinculada a atividade acessória. A normalidade e a usualidade aferem-se pela compatibilidade do gasto com o tipo de operação realizada e com a forma ordinária de condução do negócio.

**DESPESA OPERACIONAL. LIBERALIDADE. DISTINÇÃO.** Não constitui despesa necessária o dispêndio que represente mera liberalidade empresarial, destituída de vínculo concreto com a geração de receitas, a preservação da fonte produtora ou a realização do objeto social.

**DESPESA OPERACIONAL. BENEFÍCIO A TERCEIROS. PRINCÍPIO DA ENTIDADE.** A circunstância de a despesa também produzir efeitos favoráveis a terceiros não afasta, por si só, sua dedutibilidade. Os arts. 47 da Lei nº 4.506/1964 e 299 do RIR/99 não exigem proveito exclusivo da contribuinte, bastando que a utilidade econômica predominante do dispêndio permaneça vinculada à atividade empresarial. O princípio da entidade apenas impede a dedução de gastos realizados exclusivamente em benefício de terceiros.

**DESPESA OPERACIONAL. FLOOR PLAN. SUBSÍDIO DE ENCARGOS FINANCEIROS. DEDUTIBILIDADE.** O denominado *floor plan*, ou plano de pátio, consiste em modalidade de crédito rotativo destinada ao

financiamento do estoque das concessionárias, estruturada mediante convênio celebrado entre a montadora e a instituição financeira.

**DESPESA OPERACIONAL. FLOOR PLAN. DÍVIDA DE TERCEIRO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.** A assunção, pela montadora, de parte dos encargos financeiros do *floor plan* não configura pagamento de dívida alheia. A obrigação não decorre de auxílio espontâneo ou liberalidade em favor da concessionária, mas de obrigação contratualmente assumida pela própria fabricante no momento da instituição do programa de financiamento.

**DESPESA OPERACIONAL. FLOOR PLAN. NECESSIDADE, NORMALIDADE E USUALIDADE.** Comprovado que o dispêndio foi efetivamente suportado, integra política comercial formalmente estruturada, corresponde a prática ordinária do setor automotivo e apresenta vínculo direto com a ampliação das vendas da montadora, impõe-se o reconhecimento de sua dedutibilidade, conforme art. 47 da Lei nº 4.506/64 e do art. 299 do RIR/99.

**DESPESA OPERACIONAL. CAMPANHA DE “TAXA ZERO”. SUBSÍDIO DE FINANCIAMENTO. DEDUTIBILIDADE.** O subsídio financeiro concedido pela montadora em campanhas de venda taxa zero constitui despesa operacional dedutível quando demonstrado que a medida integra política comercial voltada à ampliação das vendas, à redução da resistência do consumidor ao custo do crédito e à preservação da competitividade dos produtos.

**DESPESA OPERACIONAL. CAMPANHA DE “TAXA ZERO”. NECESSIDADE, NORMALIDADE E USUALIDADE.** A implementação de campanhas de financiamento com “taxa zero” revela-se compatível com critérios de racionalidade econômica, sobretudo em cenários de elevação das taxas de juros, nos quais o custo do crédito influencia diretamente a decisão de compra do consumidor. Comprovado que a política adotada produziu incremento nas vendas, resta evidenciado o vínculo entre o dispêndio e a geração de receitas da contribuinte.

**DESPESA OPERACIONAL. CAMPANHA DE “TAXA ZERO”. PRÁTICA ORDINÁRIA DO SETOR.** Campanhas de financiamento subsidiado constituem prática reiterada e amplamente difundida no setor automotivo, representando instrumento ordinário de estímulo à demanda e de manutenção da competitividade da montadora. Nessas condições, o dispêndio satisfaz os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade previstos no art. 47 da Lei nº 4.506/1964 e no art. 299 do RIR/99.

**NULIDADE. LANÇAMENTO. ERRO DE QUALIFICAÇÃO JURÍDICA.** É nulo o lançamento que oscila entre qualificações jurídicas incompatíveis sem definir, de forma coerente e objetiva, a natureza da operação tributada. Não é juridicamente admissível afirmar, simultaneamente, que determinada rubrica constitui desconto incondicional, redutor de receita, e, ao mesmo tempo, tratá-la como despesa indedutível.

**NULIDADE. LANÇAMENTO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE.** A autoridade julgadora pode interpretar os fatos e o direito a partir da imputação constante do auto de infração, mas não lhe é permitido substituir o critério jurídico adotado pela fiscalização, nem suprir deficiência do lançamento mediante nova fundamentação.

**DESPESA OPERACIONAL. MONTADORA E CONCESSIONÁRIA. AUTONOMIA PATRIMONIAL.** A convergência de interesses existente entre montadora e concessionária, ainda que intensificada pelo regime jurídico da Lei Ferrari, não elimina a autonomia patrimonial de cada pessoa jurídica. A concessionária permanece titular de patrimônio, estrutura física, custos e riscos próprios, não se confundindo com a esfera jurídica da fabricante.

**DESPESA OPERACIONAL. INVESTIMENTOS EM ESTABELECIMENTO DE TERCEIRO. INDEDUTIBILIDADE.** Não são dedutíveis, na apuração do lucro real, os dispêndios suportados pela montadora destinados à realização de investimentos permanentes incorporados ao estabelecimento físico da concessionária. Tais gastos não atendem aos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade exigidos pelo art. 47 da Lei nº 4.506/64 e pelo art. 299 do RIR/99, por se incorporarem ao patrimônio alheio.

**IRPJ. DESPESA OPERACIONAL. GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE.** A dedução de despesas com gratificações e participações nos lucros exige a presença cumulativa de requisitos positivos e negativos. É necessário que a verba corresponda efetivamente a gratificação ou participação nos resultados da empresa, que o beneficiário mantenha vínculo empregatício regular com a fonte pagadora e que não exerça cargo típico de direção ou administração.

**IRPJ. GRATIFICAÇÕES. DIRETO. ADMINISTRADOR. VEDAÇÃO LEGAL.** A vedação prevista no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506/64 não se fundamenta na forma jurídica do vínculo mantido com a pessoa jurídica, mas na natureza das atribuições efetivamente desempenhadas pelo beneficiário. O elemento juridicamente relevante é o exercício de funções típicas de direção e administração, com poderes de representação e comando da sociedade.

**IRPJ. GRATIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO.**

Demonstrado, por meio de ficha cadastral da junta comercial, folhas de pagamento, GFIP, que apenas um dos beneficiários exercia cargo típico de diretor/administração, a glosa deve ser mantida exclusivamente em relação aos valores a ele pagos, afastando-se a exigência quanto aos demais.

**IRPJ. BENEFÍCIO CONCEDIDO “INDISTINTAMENTE”.** A expressão “indistintamente” não exige identidade absoluta de benefícios nem fruição efetiva por todos os empregados/diretores, bastando que a política seja acessível ao conjunto do quadro funcional segundo critérios objetivos e não arbitrários. Ausente forma solene obrigatória para instituição do benefício, admite-se qualquer meio de prova idôneo.

**IRPJ. PROVA. E-MAIL INTERNO. INSUFICIÊNCIA.** A utilização de e-mail como instrumento de comunicação interna não invalida, por si só, a prova da política de benefícios. Todavia, a mensagem eletrônica desacompanhada de maior densidade informativa ou documentação complementar não se mostra suficiente para demonstrar que o benefício foi efetivamente instituído e disponibilizado indistintamente aos empregados/diretores, nos termos do art. 360 do RIR/99.

**JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.** Os juros moratórios calculados com base na taxa Selic incidem sobre o crédito tributário integralmente considerado, inclusive sobre a multa de ofício, nos termos das Súmulas CARF nº 4 e nº 108.

**MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL DE 75%. LEGALIDADE. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.** A multa de ofício de 75% encontra-se expressamente prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, não cabendo à autoridade administrativa reduzi-la com fundamento em proporcionalidade, razoabilidade ou vedação ao confisco. Providência incompatível com a competência deste Conselho. Súmula CARF nº 2.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

*Assinado Digitalmente*

**Renato Rodrigues Gomes** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Nilton Costa Simões** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antônio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha e Nilton Costa Simões (Presidente), ausente momentaneamente o conselheiro Lucas Issa Halah.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração nº 16095.720087/2016-39 tem origem em procedimento de fiscalização conduzido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Guarulhos, do qual resultou lançamento de IRPJ e CSLL no valor de global de R\$ 17.382.197,19 (Dezessete milhões, trezentos e oitenta e dois mil, cento e noventa e sete reais e dezenove centavos):

TRIBUTO	VALOR DO CRÉDITO
IRPJ	R\$ 12.775.765,70
CSLL	R\$ 4.606.431,49
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 17.382.197,19</b>

O Termo de Verificação informa que o procedimento fiscal, relativo aos exercícios de 2011 e 2012, teve por objeto o exame das despesas operacionais contabilizadas pela pessoa jurídica Audi Distribuidora de Veículos, com vistas à verificação de sua dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL.

No curso da fiscalização, a contribuinte foi intimada a identificar e detalhar as contas contábeis que compunham tais despesas operacionais, conforme registradas na Escrituração Contábil Digital – ECD e na DIPJ. Após a análise das informações e documentos apresentados, a autoridade fiscal promoveu as seguintes glosas:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO	2011	2012
0048012080	Subsídio de Estoque - Floor Plan	R\$ 1.572.523,02	R\$ 187.665,09
0048012090	Subsídio de Financiamento de Veículos	R\$ 3.673.172,76	R\$ 2.430.196,41
0048013030	Assessoria e Consultoria de Negócios	R\$ 1.308.800,00	R\$ 562.608,27
0076010020	Bônus (Desc Incondicional)	R\$ 3.617.701,14	R\$ 1.569.465,95
0048011080	Bônus (Recompra)	R\$ 737.855,78	R\$ 254.551,56
0048010120	Patrocínios para Eventos Esportivos	R\$ 1.300.000,00	R\$ 819.391,20
0047011050	Despesa de Depreciação	R\$ 1.410.085,68	R\$ 2.870.034,35
0040010100	Prêmios e Gratificações	R\$ 590.854,90	R\$ 488.011,35
0040010030	Ajuda de Custo	R\$ 49.673,32	R\$ 45.484,87

0049010080	Brindes	R\$ 1.437,04	R\$ 33.215,91
0048011110	Campanhas e Publicidade pós-vendas	R\$ 110.816,20	R\$ 0,00
<b>TOTAL</b>		<b>R\$ 14.262.103,64</b>	<b>R\$ 9.260.624,96</b>

Segundo a Administração Pública, ainda que sejam levadas em conta as particularidades do setor econômico em que atua a empresa, as despesas glosadas não preencheriam os requisitos legais necessários à sua dedução na apuração do Lucro Real.

Em sua impugnação ao lançamento, a contribuinte esclareceu, inicialmente, que quitou a exigência referente à conta nº 0048011110 (Campanhas e Publicidade Pós-Venda), bem como à conta nº 0049010080 (Brindes). Para comprovar esse fato, juntou aos autos os respectivos DARFs, localizados às e-fls. 1.153/1.154.

Quanto às demais glosas, desenvolveu argumentação específica para cada uma das contas contábeis questionadas, buscando demonstrar que os dispêndios possuíam causa negocial legítima e preenchem os requisitos legais de dedutibilidade. Com base nessas razões, requereu o cancelamento integral da autuação.

Registro, ainda, que a contribuinte formulou pedido de realização de prova pericial, específica para a conta relativa às despesas com depreciação de veículos.

No julgamento de primeira instância, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza concedeu parcial provimento a defesa apresentada. Transcrevo, a seguir, a ementa do acórdão:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

**Ano-calendário: 2011, 2012**

**DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.**

Em conformidade com a legislação do Imposto de Renda, para que a despesa seja dedutível na apuração da base de cálculo do imposto, ela deve ser usual, normal e necessária à fonte de rendimentos da pessoa jurídica. À evidência, dispêndio que decorre de obrigação contraída por terceiro, ressalvada a hipótese de lei especial autorizadora, não pode ser deduzido na determinação do lucro real.

**CUSTO E DESPESAS. GLOSA. NECESSIDADE. DESPESAS DE TERCEIROS. LIBERALIDADE.**

Deve ser mantida a glosa dos custos e despesas sobre as quais a contribuinte, no decorrer do processo administrativo fiscal, não logrou demonstrar serem elas necessárias para o desempenho de suas atividades, configurando-se em mera liberalidade a assunção de despesas de terceiros, as quais não podem ser deduzidas na apuração do lucro real.

**DESPESA PRÓPRIA. INDEDUTIBILIDADE. BENEFÍCIO DE TERCEIROS.**

É indedutível na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica a despesa própria que, embora seja necessária ao incremento da fonte de rendimentos, não seja normal ou usual para o tipo de atividade da empresa.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL****Ano-calendário: 2011, 2012****MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. OCORRÊNCIA.**

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

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ****Ano-calendário: 2011, 2012****DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.**

Em conformidade com a legislação do Imposto de Renda, para que a despesa seja dedutível na apuração da base de cálculo do imposto, ela deve ser usual, normal e necessária à fonte de rendimentos da pessoa jurídica. À evidência, dispêndio que decorre de obrigação contraída por terceiro, ressalvada a hipótese de lei especial autorizadora, não pode ser deduzido na determinação do lucro real.

**CUSTO E DESPESAS. GLOSA. NECESSIDADE. DESPESAS DE TERCEIROS. LIBERALIDADE.**

Deve ser mantida a glosa dos custos e despesas sobre as quais a contribuinte, no decorrer do processo administrativo fiscal, não logrou demonstrar serem elas necessárias para o desempenho de suas atividades, configurando-se em mera liberalidade a assunção de despesas de terceiros, as quais não podem ser deduzidas na apuração do lucro real.

**DESPESA PRÓPRIA. BENEFÍCIO DE TERCEIROS. INDEDUTIBILIDADE.**

É indedutível na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica a despesa própria que, embora seja necessária ao incremento da fonte de rendimentos, não seja normal ou usual para o tipo de atividade da empresa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão recorrida afastou integralmente as glosas relativas à Conta nº 0048011090 (Bônus Recompra) e à Conta nº 0048010120 (Patrocínios para Eventos Esportivos). Entendeu o órgão julgador que a documentação produzida pela contribuinte era suficiente para demonstrar a legitimidade dos dispêndios e o preenchimento dos requisitos legais de dedutibilidade.

Em relação à Conta nº 0047011050 (Despesas com depreciação de veículos), o órgão julgador entendeu que parcela da glosa deveria ser mantida:

ANO-CALENDÁRIO	GLOSA DEVIDA	GLOSA INDEVIDA
2011	R\$ 43.333,31	R\$ 960.555,10
2012	R\$ 0,00	R\$ 2.870.034,35
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 43.333,31</b>	<b>R\$ 3.830.589,45</b>

Ao final, a decisão recorrida exonerou o crédito tributário no montante de R\$ 5.921.127,92, por entender comprovado, com base nos elementos constantes dos autos, que as despesas glosadas eram necessárias, usuais e normais as atividades empresariais da Impugnante.

Inconformada com a parcela do acórdão que lhe foi desfavorável, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, postulando a sua reforma. Em linhas gerais, sustenta que:

- Grande parte da glosa de despesas é a relativa aos contratos de concessão entre a Recorrente e suas concessionárias de veículos, cuja regulamentação é dada pela Lei nº 6.729/1979 (Lei “Ferrari”);
- Nos termos da referida lei, em resumo, é vedado à Recorrente vender diretamente ao consumidor final os automóveis que fabrica ou importa, sendo ela legalmente obrigada a vender tais veículos às concessionárias que, por sua vez, vendem ao consumidor final;
- Há também diversas limitações à atuação das concessionárias, entre as quais a obrigatoriedade de atuar em território pré-determinado e a vedação de vender os veículos a qualquer outro varejista;
- Logo, por expressa determinação legal, a única forma pela qual a Recorrente pode revender seus veículos é por meio de suas concessionárias, de modo que todas as despesas expendidas na relação com as concessionárias são indispensáveis para a geração de receitas na sua atividade.

Esclareço, por fim, que optei por apresentar relatório sintético, evitando a reprodução de argumentos e elementos já registrados nos autos. As razões da fiscalização, as alegações da contribuinte e os fundamentos do acórdão recorrido serão oportunamente enfrentados, de forma mais aprofundada, quando da análise individual de cada glosa controvertida.

Em síntese, este é o relatório.

## VOTO

Conselheiro Relator, **Renato Rodrigues Gomes**.

### Da admissibilidade do Recurso Voluntário e do Recurso de Ofício:

O cabimento do Recurso de Ofício subordina-se ao preenchimento do requisito objetivo relativo ao valor de alçada fixado pelo Ministro da Fazenda, atualmente estabelecido em R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), conforme Portaria MF nº 2/2023.

Nos termos da Súmula CARF nº 103, incumbe aos conselheiros, por ocasião do julgamento, verificar a presença dos pressupostos de admissibilidade do Recurso de Ofício, inclusive quanto ao atendimento do limite mínimo de alçada.

No caso concreto, a planilha constante do acórdão recorrido (e-fl. 1.619/1.621) demonstra que o valor da exoneração do crédito tributário é inferior ao montante exigido para a interposição obrigatória do recurso. Ausente, portanto, o requisito objetivo de admissibilidade, não há como conhecer do Recurso de Ofício.

Por sua vez, o recurso voluntário foi interposto tempestivamente e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço. Todavia, o conhecimento, no presente caso, encontra-se restrito às seguintes glosas:

- Conta nº 0048012080 – Subsídio de Estoque – Floor Plan;
- Conta nº 0048012090 – Subsídio de Financiamento de Veículos;
- Conta nº 0048013030 – Assessoria e Consultoria de Negócios;
- Conta nº 0076010020 – Bônus (Desconto Incondicional);
- Conta nº 0047011050 – Despesa de Depreciação;
- Conta nº 0040010100 – Prêmios e Gratificações;
- Conta nº 0040010030 – Ajuda de Custo.

Registro, ainda, para fins de delimitação da controvérsia, que as glosas referentes à Conta nº 0049010080 (Brindes) e à Conta nº 0048011110 (Campanhas e Publicidade Pós-Vendas) foram quitadas no prazo de impugnação. Por sua vez, as glosas relacionadas à Conta nº 0048011080 (Bônus Recompra) e à Conta nº 0048010120 (Patrocínios para Eventos Esportivos) foram revertidas no julgamento de primeira instância.

Assim, estabelecidos os limites do efeito devolutivo do recurso voluntário e não havendo impedimentos ao seu regular processamento, passo à análise das razões apresentadas.

---

#### **Do pedido de cancelamento das glosas efetuadas:**

---

Antes de ingressar na análise específica das glosas, entendo indispensável estabelecer as premissas jurídicas que, a meu ver, regem a dedutibilidade das despesas operacionais, pois é a partir delas que se poderá aferir a legitimidade da exigência fiscal.

O acréscimo patrimonial que caracteriza a renda tributável da pessoa jurídica não se identifica com a receita bruta, mas com o lucro, entendido como o resultado econômico líquido remanescente após a dedução dos custos e despesas necessários à obtenção, manutenção ou desenvolvimento da atividade produtiva.

A própria estrutura do IRPJ, fundada nos arts. 43 do CTN e 247 do RIR/99, pressupõe correlação entre receitas e custos/despesas, pois somente pode ser tributado o efetivo incremento patrimonial verificado ao final do período de apuração. Custos e despesas inerentes à

atividade empresarial não representam riqueza nova, mas parcelas do patrimônio consumidas na produção da receita.

Por essa razão, o sistema jurídico não se organiza sob a lógica de uma proibição geral da dedução mitigada por autorizações pontuais. Ao contrário, a dedutibilidade constitui a regra, desde que demonstrado o nexo entre o dispêndio e a atividade econômica da empresa, subsistindo apenas as hipóteses em que a própria lei, de forma expressa, excepciona essa premissa e veda a dedução.

É nesse cenário que o art. 299 do RIR/1999 estabelece as diretrizes normativas para o reconhecimento das despesas operacionais dedutíveis, exigindo que os dispêndios sejam necessários, usuais e normais às atividades da empresa:

**Decreto nº 300/1999:**

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). **(redação vigente a época)**

A disciplina veiculada pelo Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos não inovou quanto aos requisitos de dedutibilidade das despesas operacionais. Limitou-se a reproduzir, em sede infralegal, a norma já estabelecida pelo art. 47 da Lei nº 4.506/1964:

**Lei nº 4.506/1964:**

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

As expressões “necessária”, “usual” e “normal” não possuem conteúdo totalmente definido pela lei. Trata-se de conceitos jurídicos indeterminados, que funcionam como uma moldura normativa a ser preenchida de acordo com as características de cada caso concreto.

Por isso, o Parecer Normativo CST nº 32/1981 procurou esclarecer o significado dessas expressões e indicar critérios para verificar quando determinada despesa pode ser considerada dedutível.

Segundo o parecer, despesa necessária é aquela essencial à exploração do negócio e à manutenção da fonte produtora, ainda que vinculada a atividade acessória da empresa. Já a normalidade e a usualidade dizem respeito à compatibilidade do dispêndio com o tipo de operação realizada e com a forma pela qual, ordinariamente, aquele negócio é conduzido.

Daí decorre consequência relevante: Uma despesa não se torna indedutível apenas porque foi excepcional ou realizada uma única vez. O que a lei exige não é frequência, mas aderência econômica. Se o gasto, embora esporádico, revela-se compatível com a atividade da empresa e com a lógica de seu negócio, permanece atendido o requisito legal de dedutibilidade.

Em sentido oposto, a despesa não pode ser considerada necessária quando se traduz em mera liberalidade, desprovida de vínculo concreto com a geração de receitas, com a preservação da fonte produtora ou com a realização de seu objeto social.

Nessa situação, o dispêndio deixa de apresentar o vínculo de necessidade, normalidade e usualidade exigido pela legislação tributária e passa a assumir a feição de liberalidade ou investimento em patrimônio alheio. Isso ocorre porque o centro de utilidade econômica do gasto já não permanece na esfera jurídica da contribuinte, mas se desloca para a de terceiro.

Isso não se confunde com a hipótese em que a despesa também beneficia terceiros, mas continua tendo sua principal utilidade voltada à atividade da própria empresa. Se o gasto permanece ligado à geração de receitas ou à manutenção da fonte produtora, o simples fato de terceiros também obterem alguma vantagem não impede sua dedução.

Os artigos. 47 da Lei nº 4.506/1964 e 299 do RIR/2018 não condicionam a dedução à existência de proveito exclusivo da contribuinte. Assim, se a despesa está relacionada à obtenção de receitas ou à manutenção da atividade empresarial, ela continua sendo dedutível, ainda que também produza efeitos favoráveis a terceiros.

O que impede a dedução é a situação oposta: quando a despesa serve exclusivamente ou predominantemente aos interesses de terceiros, sem qualquer utilidade para a empresa que a suporta.

Esse entendimento não constitui inovação. No Acórdão nº 1101-001.474, relatado pelo Conselheiro Jeferson Teodorovicz, este Conselho já assentou que a despesa pode ser

considerada dedutível mesmo quando também gera benefício a terceiros, desde que exista relação efetiva entre o gasto e a atividade econômica da contribuinte:

**Note-se que determinadas condutas podem beneficiar terceiros sem que isso altere em qualquer medida afetar a dedutibilidade de determinada despesa. De fato, fato de a despesa beneficiar indiretamente terceiros não é suficiente por si só para descaracterizá-la como dedutível, como assim entende este E. CARF no caso de gastos com manutenção de bem de terceiros com o objetivo de mantê-los em condições de uso [...]**

**A meu ver, o fato de tal serviço ter beneficiado os demais sócios não impacta a dedutibilidade da referida despesa, não devendo a fiscalização se imiscuir na formação do preço negociado entre as partes.**

Esse entendimento é reproduzido em diversos outros precedentes deste Conselho, especialmente nos casos envolvendo despesas rateadas entre empresas, em que a dedução é admitida mesmo quando mais de uma pessoa jurídica se beneficia do dispêndio, desde que demonstrados o benefício comum, o critério de rateio e a documentação idônea.

O exemplo citado demonstra que a dedutibilidade não depende apenas de quem figura formalmente como devedor ou responsável pela obrigação. O que realmente importa é identificar onde se localiza o centro de gravidade econômica do dispêndio, isto é, quem efetivamente suporta o ônus financeiro e, sobretudo, em qual atividade empresarial se concentra a utilidade predominante do gasto.

Foi precisamente essa a orientação adotada por este Conselho no Acórdão nº 1101-002.027, de relatoria do Conselheiro Diljessa de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, ao privilegiar a identificação do efetivo beneficiário econômico da despesa em detrimento da mera titularidade formal da obrigação:

**LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS COMPARTILHADOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS. É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativas comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.** Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis na apuração do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a

recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Portanto, a circunstância de o gasto produzir efeitos favoráveis a outras pessoas não significa, por si só, que ele seja mera liberalidade ou em gasto alheio. E tal conclusão não se mostra incompatível com o princípio da entidade, cuja vedação se limita à apropriação, pela pessoa jurídica, de despesa realizada exclusivamente ou predominantemente em benefício de terceiros.

Em outras palavras, a empresa não pode contabilizar, como própria, despesa incorrida unicamente em favor de outra pessoa, sem vínculo com sua atividade empresarial ou com a manutenção de sua fonte produtora. Fora dessa hipótese, não há obstáculo jurídico ao reconhecimento da dedutibilidade do gasto.

Diante dessas premissas, entendo que a Administração Tributária deve verificar quatro aspectos: i) se a despesa realmente existiu; ii) se foi efetivamente suportada pela contribuinte; iii) se está adequadamente comprovada por documentação idônea; e iv) se o centro de gravidade econômica do gasto permanece vinculado à atividade empresarial da pessoa jurídica, vale dizer, em qual esfera jurídica se concentra a utilidade econômica da despesa.

Esse controle é legítimo, necessário e decorre do próprio dever de fiscalização.

O que não se pode admitir é que a fiscalização substitua o juízo empresarial da contribuinte por seu próprio juízo de conveniência. A autoridade fiscal não foi investida da função de decidir qual seria a estratégia negocial mais adequada, mais econômica ou mais eficiente.

Sua atuação deve limitar-se à verificação da efetiva realização da despesa e de sua vinculação objetiva com a atividade da empresa. Uma vez demonstrado esse nexos, não lhe cabe desqualificar o dispêndio sob o argumento de que outra solução seria menos onerosa ou mais vantajosa.

Avançar além desse limite significaria deslocar a atividade fiscal do campo do controle tributário para o da revisão da própria gestão empresarial. E essa esfera pertence ao empresário, que é quem suporta os riscos e os resultados da atividade econômica.

É à luz dessas premissas jurídicas que passo ao exame das despesas glosadas.

---

#### **Conta nº 0048012080 (*Floor Plan*):**

A glosa foi justificada pela fiscalização sob o argumento de que a despesa não passaria de mera liberalidade da empresa. Segundo a autoridade fiscal, ao assumir o pagamento

dos juros incidentes sobre o financiamento, a Recorrente apenas estaria estimulando os concessionários a cumprir obrigação que já lhes incumbia por força do contrato de concessão, circunstância que retiraria do dispêndio o caráter de necessidade.

A partir desse racional, concluiu a fiscalização que a Audi estaria, em verdade, suportando despesa pertencente às concessionárias, uma vez que a obrigação perante a instituição financeira foi formalmente assumida por elas.

A decisão recorrida acolheu integralmente esse raciocínio. Entendeu o órgão julgador que o art. 299 do RIR/99 exige que a despesa seja própria da pessoa jurídica que a deduz e que, sendo a obrigação bancária formalmente das concessionárias, não seria possível reconhecer o dispêndio como pertencente à Recorrente sem violar o princípio contábil da entidade.

A Recorrente, por sua vez, argumenta que a decisão recorrida não considerou uma característica própria do mercado automobilístico: a fabricante somente consegue vender seus veículos por meio da rede de concessionárias (Lei Ferrari).

Explica que o chamado *floor plan* é o financiamento utilizado pelas concessionárias para adquirir os veículos novos da montadora. Acrescenta que, nesse tipo de operação, é prática comum que a fabricante arque, durante os primeiros dias após a emissão da nota fiscal, com parte dos juros incidentes sobre o financiamento do estoque.

Sustenta, assim, que esse pagamento não representa liberalidade nem despesa de terceiro. Ao contrário, seria medida necessária para permitir que as concessionárias mantenham veículos disponíveis para pronta entrega, assegurando a venda dos produtos e a geração de receita da própria montadora.

Por isso, defende que o subsídio parcial dos custos do *floor plan* constitui despesa usual, necessária e própria de sua atividade econômica, na medida em que:

- Devido ao alto valor agregado, os veículos vendidos pela Recorrente às concessionárias somente são vendidos caso haja crédito pré-aprovado por instituição financeira previamente definida pelas partes;
- Esse crédito pré-aprovado é denominado financiamento *floor plan* e é amplamente praticado no mercado e anunciado pelas instituições financeiras;
- Com base no *floor plan*, as concessionárias podem quitar a aquisição dos veículos junto às montadoras em até 90 (noventa) dias, mediante pagamento de juros devidos à instituição financeira concedente;
- À época dos fatos (2011 e 2012), a Recorrente importava os veículos e já os faturava e enviava às concessionárias;

- Contudo, entre o desembaraço aduaneiro e o efetivo recebimento pelas concessionárias eram necessários cerca de 15-30 (quinze-trinta) dias; e
- Por essa razão, **(i)** a fim de não imputar às concessionárias os juros incorridos nesse período de indisponibilidade dos veículos, bem como **(ii)** incentivar a manutenção de estoque para viabilizar a pronta entrega ao consumidor final, a Recorrente arcava com os custos do financiamento *floor plan* nos primeiros 30 (trinta) dias, ficando a cargo das concessionárias o pagamento dos juros incorridos nos 60 (sessenta) dias restantes.

Pois bem, o denominado contrato de *floor plan*, ou plano de pátio, corresponde a modalidade de abertura rotativa de crédito voltada ao financiamento do estoque das concessionárias. Por meio dele, a instituição financeira concede crédito vinculado, destinado exclusivamente à aquisição, junto à fabricante, dos veículos automotores que permanecerão disponíveis para revenda.

A operação desenvolve-se, em regra, em cinco etapas: i) celebração de convênio entre a montadora e a instituição financeira, no qual são definidas as condições do programa; ii) contratação, pela concessionária, de linha de crédito vinculada à aquisição de veículos da fabricante; iii) pagamento, pelo banco, do valor do veículo diretamente à montadora; iv) constituição de garantia fiduciária sobre o bem até a quitação do financiamento; e v) liquidação da operação pela concessionária, quando da venda do veículo ao consumidor final.

Outro dado relevante é que, normalmente, o *floor plan* é operacionalizado por instituição financeira pertencente ao mesmo grupo econômico da montadora. Isso significa que o grupo econômico obtém receita não apenas com a venda do veículo, mas também com os juros do financiamento. Nos autos, o contrato é operacionalizado pelo Banco Volkswagen (e-fl. 357), integrante do mesmo conglomerado empresarial da Recorrente (Audi).

Seguindo as premissas estabelecidas no início deste voto, impõe-se distinguir duas situações:

- i) A despesa cujo centro de gravidade econômica se localiza exclusiva ou predominantemente na esfera patrimonial de terceiro, sem vínculo relevante com a atividade da empresa que a suporta, hipótese em que se está diante de liberalidade, investimento em patrimônio alheio e, portanto, de indedutibilidade; e
- ii) A despesa que, embora também produza efeitos favoráveis à esfera jurídica de terceiros, mantém seu centro de utilidade econômica na própria atividade empresarial da contribuinte, revelando-se necessária, normal e usual ao processo de obtenção de receitas, hipótese em que a dedutibilidade deve ser admitida.

A fiscalização e a decisão recorrida entenderam que as despesas com o *floor plan* correspondem à primeira situação, isto é, ao pagamento de obrigação de terceiro sem utilidade para a empresa. Já a Recorrente sustenta que seu caso se enquadra na segunda hipótese, pois o gasto, embora também beneficie a concessionária, é necessário para a própria atividade da montadora (escoamento da produção).

**A meu sentir, a empresa está com razão. Eis as razões que justificam tal conclusão:**

Em primeiro lugar, a premissa de que a Recorrente estaria financiando “bem de terceiro” não corresponde à realidade econômica da operação. Os veículos adquiridos com os recursos do *floor plan* são exatamente aqueles produzidos e comercializados pela própria montadora, isto é, não constitui patrimônio estranho à sua atividade; ao contrário, integra a própria cadeia de distribuição por meio da qual a fabricante escoar sua produção.

A venda realizada pela montadora depende, em larga medida, da capacidade de a concessionária financiar e manter esse estoque. Sem o *floor plan*, a rede teria menor poder de compra de veículos, oferecer variedade de modelos, assegurar pronta entrega e sustentar a presença da marca no mercado.

Nessas condições, o centro de gravidade econômica do dispêndio não se desloca para a esfera patrimonial da concessionária. Embora esta também aufera benefício reflexo, a utilidade econômica preponderante permanece vinculada à própria atividade da Recorrente, que, por meio do gasto, amplia suas vendas e mantém a capilaridade de sua atuação comercial.

Por isso, ao assumir parcialmente os encargos financeiros do *floor plan*, a montadora não está, em substância, pagando dívida alheia. A obrigação não surge de ato espontâneo de auxílio à concessionária, mas do próprio desenho contratual da operação, cujo primeiro passo é a celebração de convênio entre a montadora e a instituição financeira, no qual a fabricante define e assume, desde a origem, as condições do programa de financiamento.

O foco da operação não está na concessionária, isoladamente considerada, mas no resultado econômico do próprio conglomerado. Isso se evidencia no fato de que, no caso concreto, o financiamento do estoque é operacionalizado por instituição financeira pertencente ao mesmo grupo econômico da montadora, que obtém proveito simultaneamente com a comercialização dos veículos e com os juros do financiamento.

O que a Recorrente efetivamente financia é a sua própria política comercial!

Na visão deste Relator, a despesa apenas deixaria de ser dedutível se a fiscalização conseguisse demonstrar que não existia justificativa empresarial para o pagamento. Isso ocorreria se não houvesse política comercial formal, se a concessionária beneficiada tivesse sido escolhida sem critério, se não existisse relação entre o pagamento dos encargos e as vendas da montadora, ou se o gasto tivesse natureza puramente gratuita ou assistencial.

Não é essa, contudo, a hipótese dos autos. O valor pago diretamente ao banco decorre de convênio previamente celebrado entre a montadora e a instituição financeira, integrando obrigação assumida pela própria fabricante no âmbito de sua política comercial.

O dispêndio, portanto, não nasce de liberalidade em favor da concessionária, mas de obrigação própria da Recorrente, circunstância corroborada pelo fato de que todos os comprovantes de pagamento foram emitidos em seu nome.

O “calcanhar de Aquiles” da autuação reside em desconsiderar justamente o primeiro e mais relevante elo da operação: a celebração do convênio entre a montadora e a instituição financeira, no qual são previamente definidas as condições do programa comercial e assumidas, desde a origem, as obrigações econômicas correspondentes.

A obrigação de arcar com esses valores, portanto, não surge posteriormente, como se a fabricante estivesse quitando dívida alheia já constituída. Ao contrário, ela nasce simultaneamente ao próprio desenho estrutural da operação, integrando, desde a origem, a política comercial concebida pela montadora.

Ao ignorar esse primeiro elo, a autuação fragmenta a operação e passa a enxergar apenas o momento final, em que os juros seriam, em tese, juridicamente exigíveis da concessionária. Com isso, desconsidera onde efetivamente se localiza a utilidade econômica do dispêndio e quem, na prática, se beneficia da operação.

Essa forma restritiva de enxergar a operação já foi expressamente afastada por este Conselho no Acórdão nº 1301-008.045, de relatoria do Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso:

**48. Neste caso, entendo que a necessidade dos juros floor plan depende da consideração específica dos contornos regulatórios da atividade econômica da Recorrente. A Lei nº 6.729/79 (“Lei Ferrari”), no seu art. 1º, define que a distribuição de veículos automotores será feita por meio de concessão comercial entre produtores e distribuidores. Ou seja, somente por meio da rede de concessionárias se admite a venda dos veículos para os consumidores finais, salvo pontuais exceções previstas na lei (art. 15).**

49. Essa necessidade das concessionárias para a venda é ponto relevante, que justifica a assunção dos juros definida no acordo. As concessionárias, em geral,

precisam manter um estoque mínimo de veículos (art. 10 da Lei nº 6.729/79), com custo financeiro alto. Os juros aplicáveis durante o intervalo entre a aquisição do veículo junto à montadora e a sua revenda reduzem o ganho obtido e impactam diretamente as suas atividades, razão pela qual há interesse direto da Recorrente em arcar com tais valores enquanto incentivo da sua própria operação, dada a relação de dependência entre ambas. **Trata-se da manutenção da atividade operacional da própria Recorrente e não de mera liberalidade em favor de terceiro, como defende a Autoridade Fiscal.**

O precedente destacou que a dedutibilidade dos juros do *floor plan* deve ser analisada levando em conta as características próprias do setor automobilístico. A Lei Ferrari não considera fabricante e concessionária como empresas totalmente independentes, ligadas apenas por contratos de compra e venda.

A legislação parte da premissa de que a montadora atua por meio de rede organizada de concessionárias e, por isso, possui interesse direto na capacidade dessas empresas de comprar veículos e manter estoque. Foi por essa razão que o precedente concluiu que o pagamento dos juros do *floor plan* não representa mera liberalidade em favor da concessionária.

A característica central da liberalidade é a gratuidade econômica, isto é, a realização de dispêndio sem qualquer retorno ou utilidade empresarial para quem o suporta. No caso dos encargos do *floor plan*, porém, a despesa se destina a viabilizar a política comercial da montadora, trata-se, portanto, de dispêndio economicamente próprio da fabricante, compatível com o princípio da entidade e enquadrável como despesa operacional dedutível.

Torno a insistir nesse ponto, porque ele é central para a solução da controvérsia: o princípio da entidade não impede que a pessoa jurídica reconheça despesas que, embora produzam benefício imediato a terceiros, tenham sido assumidas para atender a interesse direto de sua própria atividade econômica. O que o princípio efetivamente proíbe é a apropriação de gastos realizados exclusivamente ou preponderantemente em favor de interesses patrimoniais alheios.

Sob qualquer ângulo que se examine a operação de *floor plan*, não se está diante de pagamento de dívida alheia ou de liberalidade em favor da concessionária. A montadora apenas suporta, perante a instituição financeira, parcela do custo de programa de financiamento criado e estruturado por ela própria, como instrumento de política comercial.

Cada elo da cadeia econômica tem um papel essencial:

- 01 **Fabricante (Produção):**  
Impulsiona o ciclo econômico ao garantir o escoamento da sua produção para o mercado.
- 02 **Concessionária (Distribuição):**

- Capilaridade empresarial, mantendo o fluxo de estoque e a venda ao consumidor final.
- 03** • **Instituição Financeira (Fomento):**  
A liquidez e o suporte de capital necessários para a viabilização das operações.
- 04** • **Fazenda Pública (Arrecadação):**  
Tributação em todas as etapas: Produção, Distribuição e o crédito.

Nessas condições, uma vez comprovado que o dispêndio foi efetivamente suportado, integra política comercial formalmente estruturada, corresponde a prática ordinária do setor automotivo e apresenta vínculo direto com a ampliação das vendas da própria montadora, a única conclusão juridicamente possível é o reconhecimento do direito à dedução da despesa.

#### **Conta nº 0048012090 (Subsídio de Financiamento):**

Para a fiscalização, o aporte financeiro realizado pela montadora não teria por finalidade beneficiar o consumidor final ou impulsionar as vendas, mas apenas recompor artificialmente a margem da concessionária em razão da prática de juros reduzidos.

A partir dessa premissa, sustenta que a fabricante teria ultrapassado os limites de sua autonomia negocial, passando a “socorrer” financeiramente a revendedora. Nessa ótica, o dispêndio deixaria de possuir natureza de despesa operacional necessária e passaria a representar liberalidade indedutível, sujeita, portanto, à glosa.

O acórdão recorrido reproduziu, nesse ponto, a mesma lógica adotada para o “subsídio *floor plan*”. Entendeu que, ao suportar os juros que deveriam ser arcados pela concessionária ou pelo consumidor final, a Impugnante teria assumido despesa alheia, desprovida de interesse econômico próprio.

Concluiu que a dedução não seria admissível, pois não se poderia reconhecer, na base de cálculo dos tributos, gasto juridicamente imputável a terceiros, sem que houvesse relação de direito material entre a contribuinte e a obrigação que originou a despesa.

A Recorrente, em seu recurso, esclarece que o dispêndio impugnado não decorreria de auxílio financeiro espontâneo concedido à concessionária, mas integra campanha comercial estruturada pela própria Audi para impulsionar a venda de seus veículos.

Trata-se das conhecidas campanhas de “taxa zero”, amplamente utilizadas no setor automobilístico, por meio das quais as montadoras anunciam ao consumidor final a possibilidade de adquirir o veículo sem a incidência de juros.

A operação funcionaria a partir de acordo prévio celebrado entre a montadora e a instituição financeira, que calcula normalmente os juros do financiamento. A diferença é que,

pelas regras do programa criado pela própria Audi, tais encargos não são cobrados da concessionária nem do consumidor, mas diretamente da fabricante.

Por isso, não se estaria diante de situação em que a montadora, apenas após a venda, decide assumir dívida originariamente pertencente a terceiro. Desde a origem da operação, muito antes das tratativas individuais de venda, a própria Audi já assume esse encargo como elemento integrante de sua política comercial.

Nessa perspectiva, o dispêndio não representa liberalidade, mas instrumento de política comercial diretamente voltado à ampliação das receitas da própria montadora, pois:

- À época dos fatos, em 2011 e 2012, a taxa básica de juros (Selic) esteve nos patamares de 47,69% e 39,52% (acúmulo em dezembro de cada ano), sendo que a campanha de vendas relacionada à taxa zero mostrou-se perfeitamente cabível e com resultado no incremento das vendas demonstrado graficamente;
- Cabia apenas à Recorrente arcar com os custos das campanhas, pois a promoção partiu dela, posto que a ela cabe a promoção de sua marca;
- Trata-se de prática comum, sendo amplamente veiculada no mercado. Despesa, portanto, usual; e
- Repita, houve incremento nas vendas em todos os meses em que a promoção taxa zero foi veiculada. Ou seja, se provou necessária o tipo de negócio e à manutenção da fonte produtora de renda.

**Entendo que a Recorrente novamente detém a razão. Justifico tal entendimento:**

À semelhança do que se observa no *floor plan*, a despesa em exame não comporta análise fragmentada, tampouco pode ser reduzida à ideia de mera liberalidade. Em ambiente de elevada competitividade, as empresas estruturam políticas comerciais ativas, voltadas a estimular a demanda e ampliar o volume de vendas de seus produtos.

É nesse contexto que se inserem programas de taxa zero e equalização de juros. São medidas diferentes, mas todas voltadas ao mesmo objetivo: reduzir a resistência econômica do consumidor à aquisição do veículo, tornando mais onerosa, sob a perspectiva do custo de oportunidade, a decisão de adiar a compra ou migrar para marca concorrente.

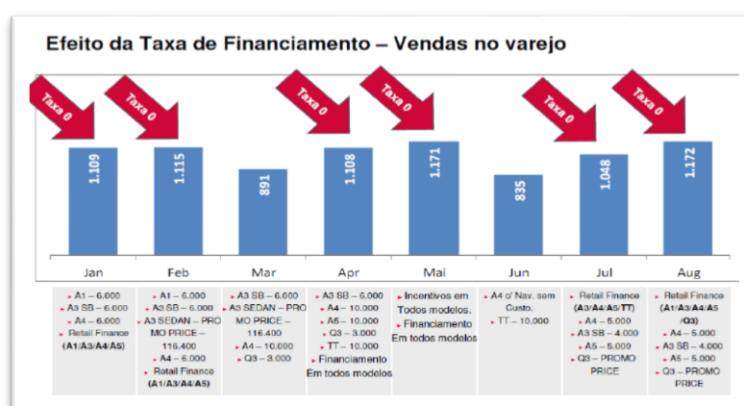
O principal ganho econômico permanece com a própria contribuinte, que vende mais, reduz o tempo de permanência do estoque e fortalece sua rede de distribuição. Por isso, não se trata de favor ou de socorro financeiro a terceiros, as despesas decorrem de estratégia comercial legítima, diretamente ligada à atividade da empresa e à ampliação de suas receitas.

Os comprovantes de pagamento dos juros ao Banco Volkswagen, constantes da e-fl. 653, confirmam essa realidade, pois foram emitidos em nome da própria Recorrente. A obrigação perante a instituição financeira, portanto, é da contribuinte, e não de terceiro. O dispêndio decorre do cumprimento de obrigação própria, assumida com a finalidade de incrementar as vendas e estimular a comercialização de seus veículos.

Como demonstrado pela Recorrente, o cenário econômico vigente nos anos de 2011 e 2012 era marcado por taxas básicas de juros elevadas, circunstância historicamente recorrente no mercado brasileiro e especialmente relevante para operações de financiamento de bens de elevado valor agregado, como veículos automotores da linha *premium*.

Nesse contexto, a implementação de campanhas de “taxa zero” não apenas se mostrava compatível com critérios de racionalidade econômica, mas constituía medida comercial adequada para neutralizar o impacto dos juros sobre a decisão de compra do consumidor.

Mais do que isso, a política comercial adotada demonstrou eficácia concreta. Conforme dados apresentados pela Recorrente, houve incremento no volume de vendas justamente nos períodos em que as campanhas de financiamento subsidiado foram veiculadas:



A despesa em exame também satisfaz os requisitos de usualidade e normalidade operacional previstos no art. 47 da Lei nº 4.506/1964 e no art. 299 do RIR/1999. Campanhas de financiamento com “taxa zero” constituem prática amplamente difundida no setor automotivo, sobretudo no segmento de veículos de maior valor agregado.

Trata-se de estratégia comercial reiteradamente utilizada pelas montadoras para estimular a demanda, reduzir a resistência do consumidor ao custo do crédito e preservar a competitividade de seus produtos. Sua utilização é pública e notória, sendo veiculada de forma recorrente em anúncios televisivos, campanhas publicitárias, mídias digitais e redes sociais.

Sob a perspectiva do marketing, o subsídio ao financiamento constitui típico instrumento de “*sales promotion*” e de “*consumer financing incentive*”, voltado a estimular a demanda sem alterar formalmente o preço de tabela do veículo. Isso porque a redução direta do preço nominal produziria efeito imediato sobre a percepção de valor da marca e sobre a cotação dos veículos já em circulação no mercado de usados.

O subsídio aos juros, ao contrário, atua na margem financeira da operação. O consumidor percebe redução no custo total de aquisição, sem que haja diminuição do preço oficial do veículo. Preserva-se, assim, o posicionamento *premium* da marca, a estabilidade do valor residual dos automóveis já comercializados e a percepção de valor do produto.

Não se está, portanto, diante de mecanismo excepcional ou estranho à atividade da contribuinte. Ao contrário, trata-se de expediente comercial típico do setor, o que reforça a natureza operacional da despesa e afasta sua qualificação como liberalidade ou gasto alheio.

A ligação entre os encargos financeiros e a receita da empresa é clara. O *floor plan* só gera custo porque a concessionária comprou veículos da montadora. A equalização de juros só existe porque foi usada para tornar possível a venda. E o bônus de recompra só é pago porque houve a compra de um veículo novo em troca do usado.

Trata-se de instrumentos distintos, mas funcionalmente voltados ao mesmo objetivo: fomentar a comercialização dos veículos da própria montadora. São, portanto, diferentes manifestações de uma mesma política comercial.

A higidez dessa afirmação encontra reforço no próprio acórdão recorrido, que reconheceu a dedutibilidade do “bônus de recompra” concedido na comercialização de veículos da marca Audi. Naquela hipótese, o Colegiado entendeu, de forma acertada, que o centro de gravidade econômica do dispêndio permanecia na própria política comercial da fabricante.

Embora o benefício imediato recaísse sobre a concessionária e o consumidor, a despesa integra a estratégia da Audi de estimular a venda de seus veículos, ampliar a atratividade da operação e fortalecer sua rede de distribuição. A utilidade econômica predominante do gasto, portanto, retornava à própria montadora, mediante o incremento das vendas de veículos da marca.

Se, nessa hipótese, o dispêndio foi reputado legítimo por favorecer a política comercial da fabricante, reduzindo a resistência do consumidor à aquisição do veículo novo, não há razão jurídica para conferir tratamento distinto ao subsídio do financiamento, que atende à mesma finalidade econômica.

A utilidade econômica predominante do encargo financeiro não reside apenas no estímulo imediato à venda ao consumidor final, mas também na própria dinâmica de reposição da rede. Como a concessionária é contratualmente obrigada a manter nível mínimo de estoque, a venda do veículo financiado em campanha de “taxa zero” implica, em regra, a necessidade de nova aquisição de unidade junto à montadora para recomposição do estoque.

Assim, o encargo financeiro suportado pela Audi integra diretamente sua política comercial e sua estratégia de vendas, pois a operação não apenas viabiliza a saída do veículo ao consumidor, mas também desencadeia nova compra pela concessionária. O gasto, portanto, se exaure no próprio ciclo econômico da fabricante.

A premissa jurídica que sustenta esta decisão é a de que a legislação tributária não veda a dedução de despesas apenas porque terceiros também se beneficiam delas. O que a lei efetivamente proíbe é a dedução de dispêndio cuja utilidade econômica se localize exclusiva ou predominantemente na esfera patrimonial de terceiro.

A pedra de toque da dedutibilidade não reside na exclusividade do proveito econômico, mas na identificação de onde se situa o centro de gravidade do dispêndio. No caso, a utilidade econômica do encargo financeiro permanece vinculada à própria política comercial da fabricante, que busca reduzir a resistência do consumidor à aquisição de veículo da marca.

Trata-se, portanto, de gasto que se consome na dinâmica comercial da contribuinte: subsídio ao financiamento → redução da resistência do consumidor → venda do veículo pela concessionária → aquisição de nova unidade junto à fabricante → geração de receita para a contribuinte.

Nessa medida, o subsídio de financiamento de veículos, materializado por campanhas de venda “sem juros” ou “taxa zero”, revela-se necessário, usual e funcionalmente vinculado à atividade empresarial da contribuinte, qualificando-se, portanto, como despesa operacional dedutível.

---

#### **Conta nº 0076010020 (Desconto Incondicional)**

A fiscalização sustenta que o bônus controvertido corresponderia a desconto incondicional incidente sobre o valor das notas fiscais emitidas pela Audi em favor de suas concessionárias, em percentuais variáveis entre 30% e 45%, alegadamente relacionados à prestação de serviços de assessoria ou consultoria.

Afirma, ainda, que a contribuinte não apresentou contrato de prestação de serviços, documento equivalente ou qualquer outro elemento apto a demonstrar a efetiva existência da relação jurídica invocada, tampouco a real natureza do bônus a ela associado.

Foi essa a premissa acolhida no acórdão recorrido. O órgão julgador entendeu que a ausência de documentação específica e de descrição precisa dos serviços inviabilizaria a comprovação da causa negocial da operação, autorizando, por conseguinte, a qualificação dos valores como dispêndio estranho à atividade empresarial.

A Recorrente diverge frontalmente dessa conclusão. Sustenta que o denominado “bônus”, concedido por ocasião da emissão das notas fiscais de serviços prestados às concessionárias, jamais foi contabilizado como despesa. Segundo afirma, os valores foram registrados como redutor da receita bruta, e não como dispêndio operacional autônomo.

Esclarece que a contabilização da conta nº 0076010020 pode ser verificada no arquivo não paginável denominado “16095720087201639\_000670\_000670\_COPIA\_ARQUIVO NAO PAGINAVEL\_170728103235\_201707281024076.zip”. Bem como nas telas extraídas de seu sistema contábil e juntadas aos autos, das quais se extrairia que a rubrica “Bônus” integra o próprio fluxo de apuração da receita líquida.

**Parece-me que a razão assiste à Recorrente. Passo a expor os fundamentos:**

A premissa inicial adotada pela fiscalização é juridicamente clara: o valor destacado na própria nota fiscal como desconto incondicional possui, em princípio, natureza de redutor do preço da operação. Se assim for, não se está diante de despesa, tampouco de receita destacável ou posteriormente devolvida, mas de parcela que sequer ingressa, em caráter definitivo, no patrimônio da prestadora.

Embora reconheça expressamente que o bônus foi concedido sob a forma de desconto incondicional, abandona essa qualificação ao final de seu raciocínio e passa a exigir da Recorrente prova típica de despesa dedutível.

Em outras palavras, a fiscalização passa a tratar a verba como se representasse dispêndio empresarial autônomo, apartado da própria formação do preço, o que revela inconsistência lógica entre a qualificação inicialmente atribuída ao lançamento e as consequências jurídicas extraídas ao final.

Há, portanto, contradição interna insanável no lançamento. O que, em um primeiro momento, é tratado como redutor de receita passa, em seguida, a ser analisado sob a ótica de despesa glosável, liberalidade ou contraprestação sem causa. Em nenhum momento,

contudo, a fiscalização demonstra, de forma objetiva, por que razão a qualificação jurídica originária - desconto incondicional - deveria ser desconsiderada.

Se a autoridade pretendia afastar a natureza de desconto e reclassificar a rubrica como despesa, receita autônoma ou pagamento disfarçado por serviços inexistentes, incumbia-lhe demonstrar que a escrituração, a nota fiscal e a dinâmica econômica da operação não correspondiam à realidade.

Sem essa demonstração, não é juridicamente possível afirmar, ao mesmo tempo, que a rubrica constitui desconto incondicional e, simultaneamente, glosá-la com fundamento em regras próprias de despesa indedutível ou de contraprestação autônoma.

A autuação, assim, mistura dois planos conceitualmente distintos. Uma coisa é discutir se os serviços faturados foram efetivamente prestados. Outra, completamente diversa, é afirmar que o desconto incondicional destacado na própria nota fiscal deveria ser desconsiderado e tributado como se integrasse a receita.

Na e-fl. 512, a própria Recorrente esclareceu à fiscalização, por e-mail, que a conta nº 0076010020 corresponde a simples desconto incondicional. A autoridade fiscal, portanto, tinha ciência inequívoca, desde a fase de fiscalização, da natureza contábil e jurídica atribuída pela contribuinte à rubrica em discussão.

A controvérsia, portanto, não reside em verificar se a Recorrente comprovou, por meio de contrato, a efetiva prestação dos serviços a que se refere o faturamento. A questão juridicamente relevante é outra: definir se a receita tributável corresponde ao valor bruto originalmente consignado na nota fiscal ou ao valor líquido remanescente após a dedução do desconto nela destacado.

Em outras palavras, incumbia à fiscalização demonstrar que a parcela abatida não constituía verdadeiro desconto incondicional, mas receita efetivamente auferida pela empresa. Sem essa demonstração, a exigência termina por tributar valor que jamais ingressou, de forma definitiva, no patrimônio da Recorrente.

O lançamento, portanto, não adota critério jurídico coerente. Oscila entre qualificações incompatíveis entre si, sem definir, afinal, se a verba corresponde a desconto, a receita de serviços ou a despesa indevida.

Tal indefinição não representa simples imprecisão terminológica. Ao contrário, compromete o próprio fundamento jurídico da exigência e impede que o sujeito passivo

compreenda, com exatidão, qual fato lhe está sendo imputado e qual regime jurídico lhe está sendo aplicado.

A nulidade daí decorrente é manifesta. Isso porque não compete à autoridade julgadora suprir a deficiência do lançamento mediante a substituição ou o aprimoramento de seus fundamentos:

**Acórdão nº 2102-003.986 – Relator Conselheiro Carlos Marne Dias Alves**

INOVAÇÃO NOS FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE. NULIDADE. Não compete à autoridade julgadora de primeira instância realizar aprimoramento no lançamento, mudando os fundamentos utilizados, pois a inovação nos critérios do lançamento afronta a segurança jurídica, viola o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal.

Segundo o precedente, não é dado ao órgão julgador reconstruir o lançamento, alterando os critérios jurídicos originalmente adotados. A autoridade julgadora pode interpretar os fatos e o direito à luz da acusação formulada. Não lhe é permitido, contudo, modificar a própria hipótese jurídica do lançamento, substituindo a premissa adotada pela fiscalização por outra.

No caso concreto, a prova produzida nos autos evidencia que a conta contábil nº 0076010020 – “Bônus” não foi utilizada para registrar despesa operacional autônoma, mas, sim, parcela redutora da própria receita decorrente dos serviços faturados às concessionárias.

Os documentos juntados pela Recorrente revelam que a sistemática adotada consistia na emissão da nota fiscal pelo valor bruto dos serviços de assessoria ou consultoria e, simultaneamente, na concessão de desconto incondicional incidente sobre a própria operação:

**PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**  
SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS

**NOTA FISCAL ELETRÔNICA DE SERVIÇOS - NF-e**  
RPD Nº 130993 Série 90000, emitido em 15/01/2011

00007689  
Cota e Parte de Emissão  
15/01/2011 16:31:  
Código de Verificação  
NEPS-XWLA

**PRESTADOR DE SERVIÇOS**  
CNPJ: 02.472.248/0001-54 Inscrição Municipal: 2.644.655-0  
Nome/Razão Social: AUDI BRASIL DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA  
Endereço: R DO CURITIBA 2066, 634 - LAPA - CEP: 05065-001  
Município: São Paulo UF: SP

**TOMADOR DE SERVIÇOS**  
Nome/Razão Social: SORANA COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA  
CNPJ: 01.288.795/0001-28 Inscrição Municipal: 1.601.286-0  
Endereço: AV BRAZ LEME 9020 - CASA VERDE - CEP: 02511-000  
Município: São Paulo UF: SP E-mail: sorana@sorana.com.br

**DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS**

SERVIÇO DE SERVIÇOS  
Emissão no Fator 2,5 x R\$ 248,28  
Emissão no Fator 2,50 x R\$ 221,42  
COPRTE emitido no Fator 2 x R\$ 514,20  
COPRTE emitido no Fator 2 x R\$ 172,42

Desconto Incondicional (Bônus) R\$ 634,70  
Valor líquido a pagar R\$ 139,52

A escrituração contábil confirma essa dinâmica. A conta nº 0076010010 registra a receita de “Serviços”, enquanto a conta nº 0076010020, intitulada “Bônus”, é movimentada logo

em seguida, no mesmo grupo contábil, ao lado de outras contas nitidamente redutoras da receita, como “Deduções de ISS”, “Deduções de PIS” e “Deduções de COFINS”:

Itm	Cl	Conta	Texto breve conta	CI	Centro cst	Ordem	Montante	Texto
1	01	400322	SORANA COMERCIAL E I	I9			15.996,16	SORANA COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA
2	50	76010010	Serviços	I9		16	23.256,87-	Serviços
3	40	76010020	Bonus	I9		16	6.114,76	Bonus
4	50	18017040	ISS a Recolher	I9		16	857,11-	ISS a Recolher
5	40	76010030	Deduções ISS	I9		16	857,11	Deduções ISS
6	40	14110010	IRRF sobre Serviços	I9		16	348,85	IRRF sobre Serviços a Recuperar
7	50	18017050	PIS a Recolher	I9		16	282,84-	PIS a Recolher
8	50	18017060	COFINS a Recolher	I9		16	1.302,80-	COFINS a Recolher
9	40	76010040	Deduções PIS	I9		16	282,84	Deduções PIS
10	40	76010050	Deduções COFINS	I9		16	1.302,80	Deduções COFINS
11	40	14110160	PIS	I9		16	111,42	PIS a Recuperar
12	40	14110150	COFINS	I9		16	514,26	COFINS a Recuperar
13	40	14110141	CSSL a Recuperar	I9		16	171,42	CSSL S/Serviço a Recuperar

Essa circunstância afasta, de forma inequívoca, a premissa adotada pela fiscalização e acolhida pela decisão recorrida de que os valores corresponderiam a despesa estranha à atividade empresarial. Não houve lançamento em contas típicas de despesa. Ao contrário, a verba foi registrada no próprio processo de formação da receita líquida, reduzindo o valor bruto inicialmente faturado.

Diante desse contexto, impõe-se reconhecer que a autuação foi construída sobre critério jurídico contraditório e incompatível com a própria premissa adotada pela fiscalização. Por essa razão, dou provimento ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade do lançamento, em razão do erro na qualificação jurídica conferida à operação.

#### Conta nº 0048013030 (Assessoria e Consultoria)

A fiscalização esclarece que glosou as despesas suportadas pela Recorrente com reforma, instalação e aquisição de mobiliário para as concessionárias Breiktoff, Recreio, Plaza e Fênix. Segundo sustenta, trata-se de dispêndios vinculados à estrutura patrimonial e operacional de terceiros, cujo ônus deveria recair sobre as próprias concessionárias, e não sobre a montadora.

A partir dessa premissa, conclui que a assunção de tais custos pela Recorrente traduz mera liberalidade, desprovida de relação direta e imediata com sua atividade empresarial. O acórdão recorrido acolhe esse entendimento ao reafirmar que a dedutibilidade, para fins de IRPJ e CSLL, exige que a despesa seja necessária, usual e normal à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Assinala, ainda, que a assessoria e o suporte fornecidos às concessionárias podem, em alguma medida, favorecer a atividade econômica da Recorrente. Todavia, tal utilidade indireta não basta, por si só, para converter em despesa operacional dedutível gastos relacionados à reforma, instalação e aquisição de mobiliário de estabelecimentos pertencentes a terceiros.

A Recorrente se contrapõe a esse entendimento ao sustentar que, nos termos da denominada Lei Ferrari, a montadora não pode realizar vendas diretamente ao consumidor final, circunstância que a torna estruturalmente dependente de sua rede autorizada de concessionárias para a comercialização de seus veículos.

Afirma, por essa razão, que a manutenção de padrões mínimos de qualidade, identidade visual, estrutura física e apresentação das lojas integra a própria lógica de exploração de sua atividade, especialmente em razão do segmento de mercado em que atua, na medida em que a concessionária constitui o canal necessário de acesso da fabricante ao consumidor final.

Nessa perspectiva, sustenta que a assessoria prestada, bem como os gastos realizados com reforma, instalação e mobiliário, não configuram liberalidade nem benefício concedido a terceiros por mera conveniência. Ao contrário, corresponderiam a medida indispensável ao funcionamento de seu próprio modelo de negócio.

**Para esta rubrica, reputo adequada a solução adotada no acórdão recorrido.**

A relação entre montadora e concessionária é, sem dúvida, estreita e marcada por relevante convergência de interesses. A própria Lei Ferrari demonstra isso de forma inequívoca, ao impor a utilização da rede autorizada como canal de distribuição dos veículos, preservação da identidade da marca e atendimento ao consumidor final.

Contudo, essa interseção não é absoluta, nem elimina a autonomia patrimonial de cada empresa. A concessionária continua sendo pessoa jurídica distinta, titular de seu próprio patrimônio, de sua estrutura física, de seus custos e dos riscos inerentes ao exercício de sua atividade empresarial.

Por essa razão, o interesse da montadora em fortalecer e preservar a rede não basta, por si só, para deslocar para sua esfera patrimonial todos os gastos suportados pelas concessionárias. Se assim fosse, toda despesa da rede — aluguel, folha de pagamento, reforma, mobiliário, publicidade local, manutenção predial — poderia ser deduzida pela fabricante sob o argumento de que, indiretamente, contribui para a venda dos veículos, por diminuir o custo da distribuidora e, por consequência, do preço ao consumidor final.



A consequência lógica desse raciocínio seria a dissolução da separação patrimonial entre montadora e concessionária, convertendo ambas, na prática, em uma situação de esferas patrimoniais integralmente sobrepostas. É justamente para evitar esse resultado que a noção de despesa necessária, normal e usual prevista nos arts. 47 da Lei nº 4.506/64 e 299 do RIR/99 não pode ser confundida com mera conveniência econômica.

Exige-se, ao contrário, que a utilidade econômica predominante do dispêndio permaneça vinculada à própria política comercial da fabricante e ao seu processo de obtenção de receitas, sem se deslocar de forma autônoma para a esfera patrimonial da concessionária.

Ainda que a montadora tenha conveniência empresarial na padronização da rede, não se revela necessária, normal ou usual, no sentido jurídico exigido pela legislação tributária, a dedução, como despesa operacional própria, de investimentos permanentes incorporados ao estabelecimento físico de outra empresa.

A pergunta correta, portanto, não é se convém à montadora melhorar e padronizar sua rede de concessionárias. Isso é evidente. A questão relevante é outra: pode a contribuinte tratar, como despesa operacional própria, investimentos permanentes que se incorporam ao patrimônio de terceiro apenas porque deles retira alguma utilidade indireta?

Penso que não. Ainda que o dispêndio favoreça a estratégia comercial da fabricante, não é normal nem usual, no tipo de operação por ela desenvolvida, suportar, como despesa própria, gastos que se incorporam de forma permanente ao estabelecimento físico da concessionária.

É importante esclarecer que essa conclusão não significa reprovação da estratégia empresarial adotada pela Recorrente. A montadora pode, legitimamente, decidir assumir os custos de reforma, instalação e mobiliário das concessionárias se entender que isso é conveniente para seus negócios.

A discussão aqui não envolve saber se a decisão foi adequada, eficiente ou vantajosa do ponto de vista empresarial. O que se analisa é apenas sua natureza jurídica para fins

tributários. E, sob esse aspecto, compreendo que o dispêndio não atende aos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade exigidos pelos arts. 47 da Lei nº 4.506/64 e 299 do RIR/99, porque o benefício econômico principal do gasto permanece com a concessionária.

No *floor plan*, campanha de “taxa zero” e no bônus de recompra, o dispêndio somente existe porque a operação de venda ocorreu, ou porque se destina imediatamente a viabilizá-la. Há, portanto, vínculo direto, necessário e imediato entre o gasto e a geração da receita da própria montadora.

Diversamente, os gastos com reforma, instalação e aquisição de mobiliário para concessionárias não guardam essa mesma relação. Ainda que possam favorecer, de forma indireta e mediata, a atividade comercial da Recorrente, o centro de utilidade econômica desses dispêndios não permanece vinculado à política comercial da fabricante nem ao seu processo imediato de obtenção de receitas.

Nessa situação, a montadora deixa de fortalecer a rede por meio de sua própria atividade e passa, na prática, a substituir a concessionária na assunção de despesas que lhe são próprias. É justamente esse deslocamento do centro de gravidade econômica que rompe o vínculo de necessidade, normalidade e usualidade exigido pelos arts. 47 da Lei nº 4.506/64 e 299 do RIR/99.

O dispêndio deixa, portanto, de integrar o núcleo próprio da atividade empresarial da contribuinte e passa a revelar mera liberalidade empresarial, legitimamente amparada pelo princípio da livre iniciativa, mas destituída do vínculo de necessidade, normalidade e usualidade exigido pela legislação fiscal para sua dedutibilidade.

A distinção torna-se ainda mais evidente quando se compara o presente caso com a situação examinada no Acórdão nº 107-06.338, em que este Conselho admitiu a dedutibilidade de despesas de manutenção e reparo em bens objeto de arrendamento mercantil:

DESPESAS COM A REPOSIÇÃO DE PEÇAS EM BENS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS - Constituem despesas operacionais dedutíveis os gastos relacionados com manutenção e reparos em veículos arrendados de terceiros com o objetivo de mantê-los em estado de conservação e uso. GLOSA DE GASTOS COM AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS REGISTRADOS COMO DESPESA - Os dispêndios efetuados na aquisição de bens que se destinam à exploração do seu objeto social ou à manutenção de suas atividades, devem integrar o ativo imobilizado sendo, portanto, cabível a glosa do registro efetuado a título de despesa operacional. DESPESAS COM PROMOÇÕES DE VENDAS - As despesas com promoções de vendas, devidamente comprovadas, realizadas através de distribuidores de seus produtos, bem assim como os prêmios destinados aos melhores vendedores dessas empresas, a título de promoção de vendas, são dedutíveis do lucro operacional.

No precedente, embora o bem pertencesse formalmente ao arrendador, terceiro, o centro de gravidade econômica da despesa deslocava-se para a contribuinte. Como detentora da posse direta e usuária do bem em sua própria atividade, a utilidade dos gastos de conservação orbitava estritamente em torno da continuidade de sua operação.

Em outras palavras, apesar de a propriedade jurídica pertencer a terceiro, o proveito econômico do bem e dos respectivos encargos mantinha-se polarizado na atividade empresarial da contribuinte, que dele se servia como instrumento de produção. Não é isso, contudo, que ocorre no presente caso.

O centro de gravidade econômica das benfeitorias reside na própria infraestrutura das concessionárias. A utilidade predominante do gasto não se projeta sobre a atividade da Recorrente, mas sobre a estrutura física e patrimonial de terceiros, que é diretamente valorizada pelas reformas, instalações e aquisições realizadas.

Nessas circunstâncias, o dispêndio qualifica-se como um investimento no patrimônio de terceiro, e não como uma despesa operacional intrínseca e necessária à atividade da contribuinte. Por essa razão, deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

---

**Conta nº 0047011050 (Depreciação de Veículos):**

A fiscalização sustenta que as planilhas apresentadas pela Recorrente para demonstrar a despesa de depreciação dos veículos continham várias irregularidades. Nas primeiras versões faltavam o valor de aquisição de diversos veículos, o que impedia a conferência do cálculo da depreciação. Também havia divergências entre as datas de aquisição e as datas de baixa.

A Recorrente apresentou novas planilhas em mais duas oportunidades. Ainda assim, segundo a fiscalização, permaneceram inconsistências suficientes para justificar a glosa de parte da despesa apropriada com os ativos.

O órgão julgador, porém, entendeu que a glosa não poderia ser mantida integralmente. Verificou que vários veículos somente foram baixados do ativo em 2012 ou 2013. Isso demonstra que eles ainda permaneciam registrados no imobilizado durante o exercício de 2011, legitimando a apropriação da depreciação naquele ano.

Também foi esclarecido que as datas corretas de baixa foram obtidas a partir das fichas do ativo imobilizado juntadas pela Impugnante. Contudo, como essas fichas abrangiam

apenas os bens até o número 6337, não foi possível reconhecer a depreciação dos veículos posteriores, por falta de documentação suficiente.

Por fim, manteve a glosa no valor de R\$ 43.333,31 relacionada ao imobilizado nº 6296, pois a Recorrente apropriou uma depreciação muito superior à efetivamente devida. Segundo o acórdão, a despesa correta em 2011 era de R\$ 8.666,87, e não de R\$ 52.000,00.

A contribuinte, em seu recurso, anexou aos autos documento denominado “16095720087201639\_001574\_001574\_COPIA\_ARQUIVONAOPAGINAVEL\_170728101934\_201707281015699.ZIP”, no qual consta planilha detalhada de todos os itens de seu imobilizado, inclusive os itens do imobilizado posteriores ao número 6337.

Na planilha acima constam as datas das aquisições e das baixas de itens do ativo imobilizado, cuja conferência poderia ter sido realizada pela Autoridade Fiscal por meio da simples checagem das Notas Fiscais eletrônicas emitidas pela Recorrente, às quais o Fisco tem amplo acesso.

Pois bem. Para adequada compreensão da controvérsia, é possível organizar as glosas promovidas pela Administração Tributária em quatro grupos:

- O primeiro grupo decorre da ausência de informação acerca do valor de aquisição de diversos veículos, circunstância que, segundo a fiscalização, impediria a conferência do cálculo da depreciação;
- O segundo grupo refere-se às inconsistências verificadas entre as datas de aquisição, as datas de baixa e a despesa efetivamente apropriada;
- O terceiro grupo concentra-se na alegação de existência de veículos duplicados ou de bens que, embora tenham permanecido no ativo imobilizado por apenas um dia, teriam gerado apropriação de depreciação integral no exercício;
- O quarto grupo, a fiscalização sustenta que diversos veículos apontados como baixados em 2011 continuariam figurando no ativo imobilizado em 2012, o que revelaria inconsistência adicional na escrituração apresentada pela Recorrente.

Diferentemente das rubricas anteriormente examinadas, a presente controvérsia não demanda incursão em debate jurídico, mas apenas a reavaliação do conjunto probatório constante dos autos, a fim de verificar se os elementos apresentados pela Recorrente são suficientes para afastar as glosas remanescentes relativas ao exercício de 2011, considerando que todas as glosas referentes à 2012 já foram integralmente revertidas pelo acórdão recorrido.

No recurso voluntário, a Recorrente apresentou documentação complementar relativa aos demais bens do ativo imobilizado, suprimindo a lacuna apontada no acórdão recorrido mediante a juntada das fichas patrimoniais posteriores ao bem nº 6337.

Aplicando a mesma metodologia adotada pela decisão recorrida, entendo que a contribuinte se desincumbiu do ônus probatório que lhe competia, demonstrando a data efetiva de baixa dos veículos e, por consequência, a legitimidade da depreciação apropriada:

Nº do bem no Imobilizado	Data da Aquisição (Incorporação)	Data da Baixa (Planilha errada)	Data da Baixa (Planilha Correta)	Depreciação em 2011
6338	10/08/2011	10/08/2011	22/01/2013	R\$ 6.294,70
6339	10/08/2011	10/08/2011	22/01/2013	R\$ 6.213,19
6340	10/08/2011	10/08/2011	06/09/2012	R\$ 6.409,48
6341	10/08/2011	10/08/2011	28/02/2013	R\$ 6.361,78
6342	10/08/2011	10/08/2011	29/08/2012	R\$ 8.505,53
6343	15/08/2011	15/08/2011	23/08/2013	R\$ 7.652,32
6344	10/08/2011	10/08/2011	06/03/2013	R\$ 7.196,71
6345	10/08/2011	10/08/2011	10/03/2014	R\$ 8.041,76
6346	15/08/2011	15/08/2011	08/02/2012	R\$ 6.327,97
6347	24/08/2011	24/08/2011	06/03/2013	R\$ 5.549,69
6349	26/08/2011	26/08/2011	30/10/2012	R\$ 8.041,76
6350	26/08/2011	26/08/2011	28/02/2013	R\$ 6.409,48
6351	31/08/2011	31/08/2011	29/06/2012	R\$ 6.409,48
6352	31/08/2011	31/08/2011	17/01/2013	R\$ 6.294,70
6353	31/08/2011	31/08/2011	31/01/2013	R\$ 5.830,39
6354	30/09/2011	30/09/2011	21/12/2012	R\$ 5.127,58
6355	30/09/2011	30/09/2011	06/08/2013	R\$ 16.659,01
6356	30/09/2011	30/09/2011	03/04/2014	R\$ 16.659,01
6357	30/09/2011	30/09/2011	03/04/2014	R\$ 14.421,61
6358	30/09/2011	30/09/2011	06/08/2013	R\$ 14.421,61
6359	30/09/2011	30/09/2011	18/03/2013	R\$ 5.281,34
6360	31/10/2011	31/10/2011	17/01/2013	R\$ 3.567,10
6361	31/10/2011	31/10/2011	21/12/2012	R\$ 26.612,09
6362	31/10/2011	31/10/2011	31/01/2013	R\$ 7.247,02
6363	31/10/2011	31/10/2011	26/07/2013	R\$ 7.247,02
6364	31/10/2011	31/10/2011	07/05/2013	R\$ 7.247,02
6365	31/10/2011	31/10/2011	09/05/2012	R\$ 7.373,08
6366	11/11/2011	11/11/2011	29/01/2013	R\$ 2.826,39
6367	11/11/2011	11/11/2011	21/12/2012	R\$ 2.872,30
6368	11/11/2011	11/11/2011	13/11/2012	R\$ 2.802,60
6369	11/11/2011	11/11/2011	30/01/2013	R\$ 2.872,30
6370	11/11/2011	11/11/2011	06/03/2013	R\$ 2.872,30
6371	11/11/2011	11/11/2011	26/10/2012	R\$ 3.033,93
6372	11/11/2011	11/11/2011	23/08/2013	R\$ 3.033,93
6373	30/11/2011	30/11/2011	12/11/2012	R\$ 3.033,93
6374	30/11/2011	30/11/2011	12/03/2013	R\$ 2.544,71
6375	21/12/2011	21/12/2011	06/03/2013	R\$ 1.272,36
6376	21/12/2011	21/12/2011	29/06/2012	R\$ 4.591,19
6377	21/12/2011	21/12/2011	12/11/2012	R\$ 1.516,97
6752	26/07/2011	26/07/2011	13/03/2013	R\$ 6.521,90
6753	26/07/2011	26/07/2011	28/02/2013	R\$ 7.398,59
6754	26/07/2011	26/07/2011	18/01/2013	R\$ 7.496,41
6755	26/07/2011	26/07/2011	31/10/2013	R\$ 6.996,47
6756	26/07/2011	26/07/2011	20/01/2012	R\$ 7.634,14
6757	25/07/2011	25/07/2011	28/02/2013	R\$ 7.553,64

6758	25/07/2011	25/07/2011	31/01/2013	R\$ 7.935,84
6759	25/07/2011	25/07/2011	07/03/2012	R\$ 7.455,82
6760	25/07/2011	25/07/2011	22/01/2013	R\$ 8.268,04
6761	26/07/2011	26/07/2011	31/01/2013	R\$ 7.691,38
6762	26/07/2011	26/07/2011	12/03/2013	R\$ 7.691,38
6763	25/07/2011	25/07/2011	31/01/2013	R\$ 7.553,64
6764	25/07/2011	25/07/2011	26/10/2012	R\$ 7.634,14
6765	26/07/2011	26/07/2011	30/10/2012	R\$ 9.518,18
6766	25/07/2011	25/07/2011	12/11/2012	R\$ 9.518,18
6767	25/07/2011	25/07/2011	14/11/2012	R\$ 9.518,18

A tabela acima demonstra a legitimidade da depreciação apropriada em relação aos veículos remanescentes, cuja glosa foi mantida sob o argumento de ausência de comprovação da data de baixa ou de que os bens teriam permanecido por apenas um dia no ativo da Recorrente.

Quanto à acusação de dedução em duplicidade, verifico que os registros apontados pela fiscalização, embora vinculados ao mesmo número de chassi, correspondem, em realidade, a bens distintos: o veículo propriamente dito e a blindagem nele instalada.

Tal circunstância pode ser verificada tanto na própria planilha elaborada pela fiscalização quanto nas fichas do ativo imobilizado juntadas aos autos, nas quais ambos os itens aparecem individualizados. Por essa razão, a glosa, nesse ponto, mostra-se insubsistente.

No que se refere a alegação de permanência, em 2012, de veículos apontados como baixados em 2011, a controvérsia já foi integralmente solucionada pelo acórdão recorrido, não demandando exame adicional.

Dessa forma, restaram esclarecidas as datas efetivas de incorporação e desativação dos veículos, bem como os seus respectivos valores, o que legitima a depreciação apropriada em cada exercício, impondo-se o afastamento das glosas remanescentes.

Por fim, deve ser revertida a glosa referente ao imobilizado nº 6296. O órgão julgador entendeu que a depreciação correta corresponderia a R\$ 8.666,69, e não a R\$ 52.000,00, reputando indevida a dedução da diferença de R\$ 43.333,31.

O equívoco, contudo, reside no próprio ponto de partida do cálculo. Conforme se verifica na ficha do veículo Audi R8 Coupe 4.2 FSI TP, o valor de aquisição do bem corresponde a R\$ 520.000,00, e não a R\$ 86.666,67. Este último montante não representa o custo do veículo, mas apenas a depreciação projetada pelo sistema para o período compreendido entre março e dezembro de 2011, equivalente a 10/12 do exercício:

Valor	Início exercício	Modificação	Fim exercício	Moeda
Mov.ativo imob.				BRL
Valor de aquisição				BRL
Depreciação normal		52.000,00-	52.000,00-	BRL
Reavaliação do ativo				BRL
Ajuste do valor		52.000,00	52.000,00	BRL
Val.contáb.residual				BRL
Adiantamentos				BRL
Valor de sucata				BRL

Dt.referência	Montante	TMv	Denominação do tipo de movimento	Σ	Depr.norm.	Σ	Rec.baixa	Σ	Depr.normal	Σ	Prejuízo	Moeda
31.03.2011	520.000,00	130	Retrada de mercadoria do depósito		86.666,67-		0,00		0,00		0,00	BRL
21.09.2011	520.000,00-	260	Baixa de aquisição nova com receita		34.666,67		365.000,00		52.000,00		103.000,00	BRL
					- 52.000,00-		- 365.000,00		- 52.000,00		- 103.000,00	BRL

Como o veículo permaneceu efetivamente no imobilizado apenas entre 31/03/2011 e 21/09/2011, isto é, por seis meses, a depreciação apropriada no exercício corresponde a 6/12 da depreciação anual, totalizando R\$ 52.000,00.

Esse é precisamente o valor indicado na linha “Depreciação normal” do quadro “Valores planejados” e reproduzido na coluna “Depr.normal” do movimento de baixa registrado em 21/09/2011, razão pela qual a glosa remanescente também deve ser revertida.

#### Conta nº 0040010100 (Prêmio e Gratificações)

Segundo a fiscalização, as gratificações pagas pela Recorrente eram destinadas a diretores sem vínculo empregatício, motivo pelo qual a despesa foi considerada indedutível com fundamento no art. 303 do RIR/99.

O acórdão recorrido, embora mantendo a linha de raciocínio já utilizada no exame de outras rubricas, adotou aqui compreensão parcialmente diversa. Entendeu que a leitura conjunta do art. 303 do RIR/99 com o § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506/64 não proíbe, de forma geral, a dedução de gratificações e participações pagas a diretores e administradores.

Segundo o acórdão recorrido, a vedação legal alcança apenas os valores pagos a diretores e administradores sem vínculo empregatício com a pessoa jurídica. Não obstante, a glosa foi mantida porque o órgão julgador entendeu não ter sido produzida prova suficiente da efetiva existência de relação de emprego entre a Recorrente e os beneficiários das verbas.

A Recorrente resiste à glosa mediante a juntada, em sede recursal, das Guias de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social – GFIP, as quais, em conjunto com as folhas de pagamento anteriormente acostadas à impugnação, reputa suficientes para demonstrar a existência de vínculo empregatício entre os beneficiários das verbas e a própria contribuinte.

Com base nesse conjunto probatório, sustenta que as gratificações controvertidas foram pagas segundo critérios previamente estabelecidos e dirigidas exclusivamente a empregados submetidos ao regime da CLT. Nessa perspectiva, conclui que os valores registrados na conta “0040010100 – Prêmios e Gratificações” não se enquadram na vedação prevista na legislação, razão pela qual deve ser afastada a respectiva glosa.

No julgamento do processo nº 16327.721083/2021-64, examinei essa mesma controvérsia e concluí que a dedução de despesas com participação nos lucros e gratificações depende da presença simultânea de determinados requisitos.

Os dois primeiros são positivos. É necessário, em primeiro lugar, que a verba paga corresponda efetivamente a gratificação ou participação nos lucros e resultados da empresa. Em segundo lugar, é indispensável que o beneficiário seja empregado da fonte pagadora, isto é, mantenha vínculo empregatício regular com a empresa. Além disso, existe um requisito negativo: o beneficiário não pode exercer cargo típico de diretor ou administrador.

Dirirjo, nesse ponto, tanto do acórdão recorrido quanto da tese sustentada pela contribuinte. Examinando o art. 303 do RIR/99 e o art. 45 da Lei nº 4.506/64, verifico que a restrição legal incide sobre valores pagos a diretores e administradores. O legislador não distinguiu se tais funções são exercidas sob vínculo empregatício, mediante contrato civil ou na condição de administrador estatutário:

**Lei nº 4.506/1964**

Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores de pessoa jurídica, que não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais.

**Decreto nº 3.000/1999**

Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

Nessas circunstâncias, não cabe ao intérprete introduzir distinção fundada no regime jurídico da contratação, pois fazê-lo equivaleria a acrescentar requisito não previsto em lei, em afronta aos limites da atividade interpretativa e à máxima segundo a qual não se deve distinguir onde o legislador não distinguiu.

A *ratio* da vedação legal inscrita no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506/64 não repousa sobre a forma jurídica do vínculo mantido com a pessoa jurídica, mas sobre a natureza das atribuições exercidas pelo beneficiário. O elemento juridicamente relevante é o desempenho de função típica de direção ou administração, vale dizer, o exercício de poder de comando e representação da sociedade.

O legislador de 1964 não operou distinção entre diretor empregado e administrador estatutário, até porque tal diferenciação apenas passou a assumir maior densidade jurídica e relevância prática décadas depois, especialmente a partir dos anos 1990 com o movimento de pejetização.

No contexto histórico da edição da norma, a preocupação central consistia em impedir que pessoas investidas em funções de direção, comando ou administração da sociedade pudessem reduzir artificialmente a base de cálculo do IRPJ mediante a apropriação de valores sob a forma de gratificações ou participações tratadas como despesas dedutíveis.

Por isso, uma vez comprovado que o beneficiário exerce atribuições próprias de direção ou administração, a indedutibilidade da despesa decorre diretamente da norma, independentemente da forma contratual adotada pela empresa.

Reconheço, contudo, a existência de corrente doutrinária e jurisprudencial que confere interpretação diversa ao art. 45 da Lei nº 4.506/64. Segundo essa orientação, a vedação legal deve ser compreendida à luz do contexto histórico em que foi editada, período em que a administração das pessoas jurídicas, em larga medida, confundia-se com a atuação direta de seus próprios sócios ou proprietários.

Nessa perspectiva, sustenta-se que a restrição à dedutibilidade das gratificações e participações pagas a diretores e administradores visaria impedir a erosão da base tributável por meio da substituição de lucros distribuíveis por despesas dedutíveis, especialmente em cenário no qual os dividendos eram tributados na pessoa física do beneficiário.

Sob esse enfoque, argumenta-se que a razão de ser da vedação teria perdido consistência durante o período de vigência da isenção dos lucros e dividendos instituída pela Lei nº 9.249/95. Isso porque, inexistindo tributação dos dividendos, desapareceria o incentivo econômico para converter lucros distribuíveis em despesas dedutíveis.

Ainda que se admita que a vedação legal tenha perdido parte de sua justificativa jurídica durante a vigência da Lei nº 9.249/95, essa circunstância não é suficiente para afastar a incidência da norma que veda a dedutibilidade das verbas pagas a diretores e administradores.

A razão é simples: a isenção dos dividendos recebidos pela pessoa física não revoga automaticamente as regras que tratam da apuração do lucro tributável da pessoa jurídica. Uma coisa é a tributação do sócio ou administrador na pessoa física; outra, distinta, é a definição de quais despesas podem ou não ser deduzidas pela empresa.

Não identifico incompatibilidade normativa capaz de justificar a revogação tácita da vedação legal. A regra que limita a dedutibilidade da despesa na pessoa jurídica e a regra que isenta os dividendos na pessoa física atuam em planos diversos do sistema tributário e podem coexistir harmonicamente.

O § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506/64 permanece em vigor como regra legal de ajuste do lucro líquido para fins de determinação do lucro tributável, tendo sua subsistência sido reiteradamente preservada pelos sucessivos Regulamentos do Imposto de Renda.

A existência de vínculo trabalhista é irrelevante porque a partir do momento em que o colaborador é eleito para exercer cargo de direção, o contrato de trabalho preexistente é automaticamente suspenso, nos termos do Enunciado nº 269 do Tribunal Superior do Trabalho:

O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço desse período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

O indivíduo passa a integrar os órgãos de administração da sociedade, atuando não como subordinado, mas como expressão da própria vontade empresarial. Nesse interregno, a relação jurídica passa a ser regida pela Lei Civil e não mais pela legislação trabalhista.

Em conclusão, a interpretação mais consistente do art. 303 do RIR/99 e do § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506/64 é aquela que restringe a indedutibilidade às verbas pagas a diretores e administradores investidos em funções de gestão estratégica, caracterizadas pela existência de poderes de deliberação, comando e representação da sociedade.

Em se tratando de sociedade constituída sob a forma limitada, o art. 1.060 do Código Civil dispõe que sua administração será exercida por uma ou mais pessoas designadas no contrato social ou em ato separado:

#### **Código Civil**

Art. 1.060. A sociedade limitada é administrada por uma ou mais pessoas designadas no contrato social ou em ato separado.

No caso dos autos, a cláusula 11 da 44ª alteração do contrato social (e-fl. 1.228) estabelece que a sociedade será administrada por uma a cinco pessoas físicas, sócias ou não,

investidas no cargo de diretores executivos. Esse elemento permite identificar, de antemão, quais pessoas, segundo a própria estrutura societária da Recorrente, detêm formalmente a condição de administradores da sociedade.

A resposta a essa indagação pode ser extraída da ficha cadastral completa emitida pela Junta Comercial do Estado de São Paulo (e-fls. 9 a 27). A análise dos registros societários revela que o **Sr. Paulo Sérgio Kakinof** exerceu, ao longo do período, os seguintes cargos na Audi:

Documento JUCESP	Data da sessão	Situação registrada
134.268/09-0	15/04/2009	Eleito Diretor Presidente, com poderes para assinar pela empresa.
106.838/10-6	14/04/2010	Reeleito, passando a constar expressamente como administrador.
435.603/10-3	06/12/2010	Mantido como Diretor Presidente e Administrador.
306.274/11-5	17/08/2011	Permanência no cargo de Diretor Presidente e Administrador.
168.432/12-2	02/05/2012	Mantida a condição de Diretor Presidente e Administrador.
282.591/12-6	06/07/2012	Registro de renúncia ou destituição do cargo.

A documentação societária demonstra que o Sr. Paulo Sérgio Kakinof exerceu, entre abril de 2009 e julho de 2012, funções típicas de direção e administração, com efetivos poderes de decisão e de representação da sociedade. Por essa razão, enquadra-se na hipótese prevista no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506/64, o que torna indedutíveis os valores recebidos.

A ficha cadastral também indica que o **Sr. Leandro Scatena Radomile** exerceu o cargo de diretor adjunto e administrador, com poderes para representar e assinar pela sociedade:

Documento JUCESP	Data da sessão	Situação registrada
297.196/13-3	12/08/2013	Eleito Diretor, com poderes para assinar pela empresa.
438.154/13-7	13/11/2013	Reeleito, passando a constar como Diretor Adjunto e administrador.
298.241/14-6	30/07/2014	Reeleito para o cargo de Diretor Adjunto e administrador.
472.181/14-2	27/11/2014	Reeleito para o cargo de Diretor Adjunto e administrador.
054.709/15-5	03/02/2015	Registro de renúncia do cargo.

A prova dos autos evidencia que o Sr. Leandro Scatena Radomile somente veio a ocupar cargo de direção da sociedade entre 2013 e 2015, período posterior aos fatos geradores da autuação. Os pagamentos impugnados, conforme registra o Anexo VIII do auto de infração, ocorreram em 05/06/2012, no valor de R\$ 144.039,30, e em 01/07/2012, no valor de R\$ 172.470,00.

Esse quadro fático admite, em princípio, duas conclusões possíveis: ou o Sr. Leandro Scatena Radomile não mantinha vínculo empregatício com a Recorrente à época dos

pagamentos, ou, embora empregado, ainda não exercia função típica de direção ou administração.

O esclarecimento de tal questionamento está nas GFIP's juntadas aos autos. A Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social constitui obrigação acessória do empregador, destinada a informar mensalmente os dados trabalhistas e previdenciários de seus empregados, possuindo força probatória quanto à existência e à duração do vínculo empregatício.

Nas GFIP's (não retificadoras) juntadas às e-fls. 1.844, 1.866, 1.888, 1.908 e 1.929 consta que o Sr. Leandro Scatena Radomile foi admitido em 05/09/2005. Isso demonstra, de forma suficiente, que o beneficiário mantinha vínculo empregatício regular com a Recorrente quando recebeu os valores em 05/06/2012 e 01/07/2012.

Ao comparar essa informação com os registros da Junta Comercial, verifico que o beneficiário já era empregado da empresa em 2012, mas somente passou a ocupar cargo de direção entre 2013. Assim, quando os pagamentos foram realizados, ele ainda não exercia função de direção ou administração. Por isso, os valores pagos em 2012 não se enquadram na vedação prevista no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506/64, devendo a glosa ser afastada.

Com relação aos demais funcionários, **Felipe Serrão Gomes**, **José Barros Simão**, **Charles Marzanasco Filho**, **Marco Francisco Borrs**, as folhas de pagamento e a GFIP's revelam que todos eram funcionários da empresa e que não exerciam funções típicas de direção e administração, com poderes de representação da sociedade, conforme quadro abaixo:

Nome	Cargo	Data da admissão	GFIP's
Felipe Serrão Gomes	Gerente de Comunicação	03/04/2006	e-fl. 1.843, e-fl. 1.865
José Barros Simão	Supervisão dos Recursos Humanos	12/03/1997	e-fl. 1.843, e-fl. 1.866
Charles Marzanasco Filho	Supervisão de Assessoria de Imprensa	01/10/2009	e-fl. 1.843, e-fl. 1.865
Marco Francisco Borrs	Supervisão de treinamento e qualidade	01/06/1998	e-fl. 1.844, e-fl. 1.867

A situação do Sr. Marcos é ainda mais evidente. Além de inexistir prova de que exercesse função típica de direção ou administração, o valor de R\$ 120.263,90 não possui natureza de gratificação ou participação nos resultados. O termo de rescisão constante às e-fls. 1.545/1.546 demonstra que a quantia corresponde a verbas rescisórias pagas por ocasião do desligamento do empregado. O próprio Anexo VIII do auto de infração confirma essa circunstância.

Por fim, para dissipar qualquer dúvida remanescente, destaco que as GFIP juntadas aos autos corroboram integralmente a distinção anteriormente traçada. O Sr. Paulo

Sérgio Kakinof foi informado sob a categoria CAT 05, classificação que, de acordo com o Manual da GFIP/SEFIP, corresponde a diretor não empregado:

**4.3 - CATEGORIA**  
Informar os seguintes códigos, de acordo com a categoria de trabalhador:

Cód.	Categoria
01	Empregado;
02	Trabalhador avulso;
03	Trabalhador não vinculado ao RGPS, mas com direito ao FGTS;
04	Empregado sob contrato de trabalho por prazo determinado (Lei nº 9.601/98), com as alterações da Medida Provisória nº 2.164-41, de 24/08/2001 e Trabalhador Intermitente; <ul style="list-style-type: none"> <li>• Categoria 04 = <b>Trabalhador Intermitente.</b></li> <li>• Categoria 04 + Código de movimentação R1 = <b>Trabalhador Contrato por Prazo Determinado.</b></li> </ul> <i>(ver nota 4)</i>
05	Contribuinte individual - Diretor não empregado com FGTS (Lei nº 8.036/90, art. 16);

1

Os demais beneficiários, por sua vez, foram enquadrados na categoria CAT 01, própria de empregados. A própria documentação previdenciária da Recorrente, portanto, reconhece a diferença entre a posição ocupada pelo Sr. Paulo Sérgio Kakinof e a dos demais destinatários das verbas controvertidas.

Desse modo, resta definitivamente evidenciado que apenas o Sr. Paulo Sérgio Kakinof se enquadra na hipótese de vedação prevista no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506/64, circunstância que impõe a manutenção da glosa exclusivamente em relação aos valores a ele pagos e, por consequência, o cancelamento da glosa quanto aos demais funcionários.

#### **Conta nº 0040010030 (Ajuda de Custo)**

A fiscalização glosou as despesas relativas ao custeio de academia de ginástica oferecida aos empregados, sob o fundamento de que tais dispêndios não se enquadrariam na hipótese prevista no art. 6º, XX, da Lei nº 7.713/88 e tampouco poderiam ser considerados despesas necessárias à atividade da empresa.

Ao analisar a questão, o acórdão recorrido observou que o CARF e as Delegacias da Receita Federal admitem, em alguns casos, a dedução de benefícios indiretos concedidos aos empregados, como assistência médica, odontológica, farmacêutica etc. Contudo, para que isso seja possível, é necessário que o benefício seja oferecido indistintamente a todos os empregados.

<sup>1</sup> [https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/gfip-sefip-guia-do-fgts-e-informacoes-a-previdendiretorcia-social-1/manuais-e-formularios/manual\\_sefip\\_8\\_4\\_17102022.pdf](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/gfip-sefip-guia-do-fgts-e-informacoes-a-previdendiretorcia-social-1/manuais-e-formularios/manual_sefip_8_4_17102022.pdf).

No caso concreto, o acórdão concluiu que a Impugnante não comprovou essa circunstância. A única prova apresentada foi uma circular interna, que, isoladamente, não demonstra que o benefício era efetivamente disponibilizado de forma geral e uniforme. Por isso, a glosa foi mantida.

A Recorrente sustenta, em seu recurso, que o acórdão recorrido não explicitou as razões pelas quais reputou insuficiente a circular interna da empresa como meio de prova da concessão do benefício à totalidade dos empregados, limitando-se a afirmar, de forma conclusiva, que o documento não seria hábil para tal finalidade.

Esclarece, ainda, que a ajuda de custo controvertida refere-se a incentivo para pagamento de academia de ginástica, consistente no subsídio de 50% do valor da mensalidade, permanecendo a parcela remanescente a cargo dos próprios empregados.

Segundo afirma, trata-se de benefício concebido para a generalidade dos colaboradores, com a finalidade de promover a saúde e o bem-estar dos empregados e, por consequência, estimular a produtividade da equipe e reduzir afastamentos.

De início, afasto a fundamentação construída a partir da Lei nº 7.713/88. Como já assentei no exame das gratificações e da participação nos lucros, a tributação dos rendimentos na pessoa física e a determinação do lucro tributável da pessoa jurídica situam-se em planos normativos distintos, regidos por regras próprias e autônomas:

**Lei nº 7.713/88**

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

XX - Ajuda de custo destinada a atender às despesas com transporte, frete e locomoção do beneficiado e seus familiares, em caso de remoção de um município para outro, sujeita à comprovação posterior pelo contribuinte.

É evidente que a hipótese normativa acima não guarda pertinência com a controvérsia dos autos. O art. 6º, XX, da Lei nº 7.713/88 refere-se à isenção, na esfera da pessoa física, de ajuda de custo paga em razão de mudança de domicílio, destinada a custear despesas de transporte, frete e locomoção do trabalhador e de sua família.

Aqui, o que se discute é a dedutibilidade, na apuração do lucro real da pessoa jurídica, de despesa correspondente ao subsídio parcial da mensalidade de academia de ginástica oferecida aos empregados/diretores. Não há qualquer afinidade material entre as duas situações.

Por isso, concordo com o acórdão recorrido no sentido de que a questão deve ser resolvida com base no art. 360 do RIR/99, vigente à época dos fatos, pois é essa norma que trata diretamente da dedutibilidade desse tipo de despesa:

**Decreto nº 3.000/1999**

Art. 360. Consideram-se despesas operacionais os gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social, destinados indistintamente a todos os seus empregados e dirigentes

Antecipo que a situação ora examinada difere daquela enfrentada no capítulo relativo ao desconto incondicional. Naquele caso, a alteração posterior da fundamentação implicava efetiva substituição do critério jurídico do lançamento. Aqui não há inovação no fundamento.

A própria redação do auto de infração mostra que a fiscalização adotou dois fundamentos distintos desde o início. Ao afirmar que a despesa “não guarda qualquer relação com o dispositivo acima, além de não se enquadrar na definição de despesa necessária à consecução das atividades da empresa”.

O uso da expressão “além de” demonstra que esses fundamentos são autônomos. Assim, ao examinar agora se a despesa é ou não necessária à atividade da empresa, não estou introduzindo novo fundamento, mas apenas apreciando uma das razões já invocadas no próprio lançamento. Esclarecido esse ponto, passo à análise da dedutibilidade da despesa.

O art. 360 do RIR/99 não se limita a admitir, em abstrato, que determinadas despesas possam vir a ser consideradas operacionais. A norma vai além: ela estabelece verdadeira presunção legal de enquadramento no conceito de despesa operacional.

Por isso, uma vez demonstrado que o gasto corresponde a assistência médica, odontológica, farmacêutica ou social concedida indistintamente aos empregados e dirigentes, torna-se desnecessário reproduzir, caso a caso, a demonstração de necessidade, usualidade e normalidade exigida pelo art. 299 do RIR/99. A própria lei já realizou esse juízo previamente.

O ponto juridicamente relevante consiste em verificar, de um lado, se o custeio parcial de academia de ginástica se insere na moldura normativa das expressões “assistência médica” ou “assistência social” e, de outro, se esse benefício foi disponibilizado indistintamente a todos os empregados e dirigentes.

Na visão deste conselheiro, não é mais possível tratar a prática regular de atividade física como simples recreação ou benefício voltado à aparência pessoal. O próprio Guia de Atividade Física para a População Brasileira, elaborado pelo Ministério da Saúde, afirma que a

atividade física ajuda a reduzir sintomas de depressão e ansiedade, melhora a memória, reduz o declínio cognitivo e contribui para a saúde do cérebro.<sup>2</sup>

Por isso, não tenho dúvida de que despesas com academia e incentivo à prática esportiva se inserem no conceito contemporâneo de assistência médica preventiva e assistência social. A controvérsia remanescente reside, unicamente, em saber se esse benefício era efetivamente oferecido de forma geral e objetiva a todos os empregados e dirigentes.

A interpretação da expressão “indistintamente” não conduz à conclusão de que todos os empregados devam usufruir do benefício, nem de que a empresa esteja obrigada a oferecer rigorosamente a mesma modalidade de prestação a todos.

O que a norma exige é que o benefício seja acessível a todos os empregados, em condições objetivamente definidas e não arbitrárias. Assim, é juridicamente admissível que existam diferenciações segundo a função ou a posição hierárquica ocupada pelo empregado, desde que tais distinções não sirvam de pretexto para excluir determinados grupos da política de benefícios.

Assiste razão à contribuinte quando afirma que no âmbito do art. 360 do RIR/99 não há exigência de forma solene para a instituição do benefício. A lei não impõe acordo ou convenção coletiva, regulamento formal ou documento específico, como ocorre em outros regimes jurídicos, a exemplo da participação nos lucros e resultados.

Por isso, a controvérsia não se resolve pelo meio do canal de comunicação adotado, mas pela substância da mensagem que ele transporta. Nada impede, em tese, que um e-mail interno constitua prova suficiente da existência de benefício concedido indistintamente aos empregados e dirigentes.

O vício, aqui, não está no veículo escolhido pela empresa, mas no conteúdo da comunicação. A mensagem juntada aos autos não retrata, com a profundidade necessária, política empresarial de benefício já instituída e aplicável de forma geral, razão pela qual se mostra insuficiente para comprovar, por si só, o atendimento ao requisito do art. 360 do RIR/99.

O primeiro e-mail, encaminhado em **10/09/2009** pelo gerente de Finanças e Recurso Humano, Sr. Valdir Pydd, à lista geral “AUDIBRASIL-IT-Lista Geral”, abordava dois temas: regras de vestimenta e eventual implementação de benefício relacionado a academia de ginástica.

<sup>2</sup> <https://www.gov.br/saude/pt-br/assuntos/saude-brasil/eu-quero-me-exercitar/noticias/2021/conheca-o-primeiro-guia-de-atividade-fisica-para-a-populacao-brasileira>.

Segundo a própria redação da circular: “a empresa pensa em oferecer o uso de uma academia de ginástica para os funcionários”. O documento, portanto, não retrata benefício já instituído, mas apenas intenção de futura implementação.

Essa conclusão é confirmada pelo trecho subsequente, no qual solicita que os destinatários manifestem interesse, a fim de permitir negociação do valor da mensalidade com alguma academia. Não se trata, portanto, de comunicação sobre benefício efetivamente existente, mas de consulta preliminar voltada a aferir a viabilidade de sua futura criação.

O segundo e-mail juntado aos autos é datado de **26/04/2011**, cerca de dezenove meses após a primeira mensagem, o documento limita-se a solicitar a inscrição de mais cinco interessados para viabilizar o fechamento de pacote com a academia, acompanhado de simples ficha de adesão.

A simplicidade do e-mail não permite entender o que aconteceu entre o momento em que a empresa apenas cogitava conceder o benefício e aquele em que passou a pedir inscrições. Faltam informações essenciais para saber, com segurança, quando o benefício foi criado, quem podia utilizá-lo, quais eram os critérios de acesso e qual era o valor efetivo do subsídio.

A mensagem eletrônica sequer informa que a Audi suportaria 50% do valor da mensalidade. Essa informação surgiu apenas posteriormente, nas petições da contribuinte, desacompanhada de qualquer elemento documental. Tal lacuna probatória poderia ter sido suprida mediante a apresentação do contrato firmado com a academia Bio Ritmo ou de proposta comercial, providência naturalmente esperada de empresa do porte da Recorrente.

Cumprido distinguir, contudo, dois planos distintos da prova. Uma coisa é a ausência de formalização interna da política de benefícios, matéria em relação à qual o art. 360 do RIR/99 não exige forma solene. Outra, diversa, é a inexistência de documentação relativa à relação externa estabelecida com a academia responsável pela prestação do serviço.

E, tratando-se de despesa cuja dedutibilidade depende da demonstração de concessão indistinta aos empregados e dirigentes, o ônus da prova incumbe à contribuinte:

**Acórdão nº 1201-000.668 – Conselheiro Marcelo Cuba Netto**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2003 ÔNUS DA PROVA. Questionada pela fiscalização a dedutibilidade, para fins tributários, de despesas incluídas na apuração do lucro líquido, cabe ao sujeito passivo comprová-la, sob pena de serem glosadas na apuração do lucro real.

Nessas circunstâncias, para que o e-mail deixasse de representar mera comunicação interna e adquirisse aptidão probatória suficiente, seria necessário que a Recorrente juntasse aos autos toda a cadeia de mensagens eletrônicas, de modo a permitir a reconstrução do histórico de instituição e implementação do benefício.

Em outras palavras, a documentação eletrônica deveria conter as informações normalmente esperadas de uma política de benefícios adotada por empresa do porte da Audi. Por isso, embora a formalização não fosse juridicamente exigida, seria recomendável, para fins de prova, que a Recorrente tivesse dispensado ao benefício o mesmo grau de organização documental conferido ao bônus round (e-fl. 1.548).

Sem essas informações e sem documentação de apoio, o e-mail continua sendo documento isolado, insuficiente para comprovar, com a segurança necessária, que o benefício foi realmente criado e oferecido de forma geral a todos os empregados e dirigentes. Como a prova produzida não é bastante, a glosa deve ser mantida.

---

**Do pedido de não incidência da Taxa Selic sobre a multa de ofício:**

---

A Recorrente defende que não deveriam incidir juros moratórios sobre a multa de ofício. Esse entendimento, porém, não pode ser acolhido.

O próprio CARF já consolidou entendimento sobre o tema. A Súmula CARF nº 108 prevê expressamente que os juros moratórios calculados pela taxa Selic também incidem sobre a multa de ofício.

Além disso, a utilização da Selic como índice de juros para os débitos tributários administrados pela Receita Federal está pacificada pela Súmula CARF nº 4, segundo a qual, desde 1º de abril de 1995, os juros moratórios devem ser calculados com base nessa taxa.

Como se trata de matéria já sumulada e consolidada neste Conselho, não é possível afastar a incidência de juros sobre a multa nem substituir a Selic por outro índice. Por isso, o pedido deve ser rejeitado.

---

**Do pedido de redução da multa de ofício 75%:**

---

No fechar das cortinas de seu recurso, a Recorrente pede, de forma subsidiária, que a multa de ofício de 75% seja reduzida para percentual que considere mais razoável e compatível com a Constituição.

Esse pedido, porém, não pode ser acolhido. A multa de 75% está prevista expressamente no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Portanto, não se trata de percentual escolhido livremente pela fiscalização ou pelo julgador, mas de sanção fixada diretamente pela lei.

Para reduzir essa multa com fundamento em proporcionalidade, razoabilidade ou vedação ao confisco, seria necessário concluir que a própria lei é incompatível com a Constituição. Ocorre que o CARF não possui competência para realizar esse tipo de controle.

Esse entendimento está consolidado na Súmula CARF nº 2, segundo a qual o Conselho não pode deixar de aplicar lei tributária sob alegação de inconstitucionalidade. Assim, a tese de que a multa teria caráter confiscatório não pode ser examinada nesta esfera administrativa, razão pela qual rejeito o pedido subsidiário.

## CONCLUSÃO

Diante das razões fáticas e jurídicas expostas, encaminho meu voto no sentido de:

- i) Não admitir o Recurso de Ofício, pois o valor exonerado pelo acórdão recorrido é inferior ao montante exigido para a remessa obrigatória, conforme dispõe a Súmula CARF nº 103;
- ii) Declarar a nulidade do lançamento em relação à Conta nº 0076010020 (Desconto Incondicional), em razão de erro na qualificação jurídica atribuída à operação;
- iii) Dar provimento ao Recurso Voluntário, a fim de afastar integralmente as glosas referentes à Conta nº 0048012080 (Floor Plan) e à Conta nº 0048012090 (Subsídio de Financiamento), pois satisfeito os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade previstos no art. 47 da Lei nº 4.506/64 e no art. 299 do RIR/99;
- iv) Conceder provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a glosa ainda remanescente da Conta nº 0047011050 (Depreciação de Veículos), pois a documentação apresentada comprova a legitimidade da depreciação apropriada em relação aos veículos remanescentes;
- v) Dar parcial provimento ao Recurso Voluntário no tocante à Conta nº 0040010100 (Prêmios e Gratificações), para manter a glosa somente

em relação aos valores pagos ao Sr. Paulo Sérgio Kakinof, cuja atuação como diretor da sociedade o enquadra na hipótese de indedutibilidade prevista no § 3º do art. 45 da Lei nº 4.506/1964, afastando, em contrapartida, a exigência quanto aos demais funcionários;

- vi) Negar provimento ao Recurso Voluntário quanto à Conta nº 0048013030 (Assessoria e Consultoria), por entender que o dispêndio não atende aos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade previstos no art. 47 da Lei nº 4.506/64 e no art. 299 do RIR/99, uma vez que o benefício econômico do gasto pertence a concessionária;
- vii) Negar provimento ao Recurso Voluntário em relação à Conta nº 0040010030 (Ajuda de Custo), pois o e-mail apresentado pela Recorrente, por si só, não é suficiente para demonstrar que o benefício era concedido indistintamente a todos os empregados e dirigentes, como exige o art. 360 do RIR/99;
- viii) Indeferir o pedido de afastamento da incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício, tendo em vista que os juros moratórios calculados com base nessa taxa incidem sobre a integralidade do crédito tributário, nos termos das Súmulas CARF nº 4 e nº 108;
- ix) Negar o pedido de redução da multa de ofício de 75%, porquanto este Conselho não pode afastar ou reduzir penalidade expressamente prevista em lei sob fundamento de inconstitucionalidade, em razão da vedação contida na Súmula CARF nº 2.

*Assinado Digitalmente*

**Renato Rodrigues Gomes**

Conselheiro Relator