



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 17227.720106/2022-95 |
| ACÓRDÃO | 1201-007.231 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 27 de agosto de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | CASAS GUANABARA COMESTÍVEIS LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. DISPOSITIVO REGULAMENTAR EM CONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

Não configura nulidade a utilização de dispositivo regulamentar vigente à época dos fatos (art. 301, §1º, do RIR/1999), que detalha e complementa comando legal (Lei nº 4.506/64), em conformidade com o art. 100, I, do CTN. Ausente extrapolação do poder regulamentar ou inovação indevida na hipótese de incidência tributária.

DESPESAS NECESSÁRIAS, USUAIS E NORMAIS. GASTOS COM CAMAROTE DE CARNAVAL. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS.

As despesas com camarotes de carnaval, onde não se comprova o benefício auferido pelo sujeito passivo, são indedutíveis na apuração do lucro real, já que são mera liberalidade, não sendo necessárias à atividade da empresa e à manutenção da sua fonte produtora, nos termos do art. 299 do RIR.

DESPESAS COM CONSTRUÇÃO, REPAROS E MANUNTEÇÃO. NECESSIDADE DE VERIFICAÇÃO DA UTILIZAÇÃO EM CONJUNTO. VALOR SUPERIOR A R\$ 1.200,00. NECESSIDADE DE CONTABILIZAÇÃO COMO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE DE CLASSIFICAÇÃO COMO DESPESA OPERACIONAL. DEPRECIÇÃO.

Os bens adquiridos para construção, reparo e manutenção que sejam de pequeno valor ou aqueles que durem menos de um exercício não são obrigatoriamente contabilizados no imobilizado, salvo se precisarem ser aplicados em conjunto ou resultem em elevação da vida útil do bem. Sendo este o caso, impossível a contabilização como despesa operacional, devendo compor o imobilizado para serem depreciados.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. DISPOSITIVO REGULAMENTAR EM CONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

Não configura nulidade a utilização de dispositivo regulamentar vigente à época dos fatos (art. 301, §1º, do RIR/1999), que detalha e complementa comando legal (Lei nº 4.506/64), em conformidade com o art. 100, I, do CTN. Ausente extrapolação do poder regulamentar ou inovação indevida na hipótese de incidência tributária.

DESPESAS NECESSÁRIAS, USUAIS E NORMAIS. GASTOS COM CAMAROTE DE CARNAVAL. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS.

As despesas com camarotes de carnaval, onde não se comprova o benefício auferido pelo sujeito passivo, são indedutíveis na apuração do lucro real, já que são mera liberalidade, não sendo necessárias à atividade da empresa e à manutenção da sua fonte produtora, nos termos do art. 299 do RIR.

DESPESAS COM CONSTRUÇÃO, REPAROS E MANUNTEÇÃO. NECESSIDADE DE VERIFICAÇÃO DA UTILIZAÇÃO EM CONJUNTO. VALOR SUPERIOR A R\$ 1.200,00. NECESSIDADE DE CONTABILIZAÇÃO COMO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE DE CLASSIFICAÇÃO COMO DESPESA OPERACIONAL. DEPRECIAÇÃO.

Os bens adquiridos para construção, reparo e manutenção que sejam de pequeno valor ou aqueles que durem menos de um exercício não são obrigatoriamente contabilizados no imobilizado, salvo se precisarem ser aplicados em conjunto ou resultem em elevação da vida útil do bem. Sendo este o caso, impossível a contabilização como despesa operacional, devendo compor o imobilizado para serem depreciados.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2017

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E NECESSIDADE.

Indefere-se o pedido de diligência quando não atendidos os requisitos legais para sua formulação, quando ausente justificativa concreta para sua necessidade ou quando os autos já contêm elementos suficientes à formação do convencimento do julgador.

Recurso voluntário parcialmente procedente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah acompanharam o relator pelas conclusões no que tange às glosas das despesas com reparos e manutenção. Vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah que dava parcial provimento ao recurso para afastar a glosa de despesas com publicidade.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Carmen Ferreira Saraiva (substituto[a] integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

RELATÓRIO

A presente controvérsia decorre de fiscalização realizada pela Receita Federal do Brasil, com o objetivo de apurar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pela empresa Casas Guanabara Comestíveis Ltda, referente ao primeiro trimestre de 2017.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal foram constatadas diversas irregularidades, são elas:

- i) Dedução de despesas com camarotes de carnaval, consideradas, pela fiscalização, como não necessárias à atividade da empresa e à manutenção de sua fonte produtora;

- ii) Dedução com despesas não comprovadas, com chapas de madeira (madeirite);
- iii) Dedução indevida de bens classificados como ativos imobilizados, lançados como custos ou despesas operacionais;
- iv) Apuração de custos fictícios decorrentes de aquisições simuladas de mercadorias junto a empresas de fachada;

Para fins desse julgamento, importam duas dessas infrações: **i)** Despesas tidas como não necessária relativas aos camarotes de carnaval (item 3.1 do TVF) e **ii)** dedução indevida de bens classificados como ativos imobilizados, lançados como custos ou despesas operacionais (item 3.3 do TVF).

Relativamente aos dispêndios com camarotes no carnaval carioca, o contribuinte alegou, ao longo da fiscalização, se tratar de gastos com publicidade e propaganda, invocando o §2º do art. 366 do RIR/99. A fiscalização, todavia, rejeitou o argumento, por entender não ter sido demonstrada a presença dos requisitos legais de dedutibilidade para tais despesas, a partir da atividade empresarial (arts. 299 e 300 do RIR/99).

Já no que tange as despesas com conservação e reparação, foram glosados valores relativos à aquisição de materiais como cabos flexíveis, telhas, painéis metálicos, peças e equipamentos, sob o fundamento de se tratar de materiais que deveriam ser registrados no imobilizado da empresa, por não se enquadrar na exceção prevista do §2º do art. 313 do Regulamento do Imposto de Renda.

A fiscalização observou que os materiais adquiridos possuem longa durabilidade, uso contínuo na estrutura física da empresa e foram adquiridos em quantidades expressivas – como no caso dos painéis – que não se enquadram, portanto, nas exceções legais.

Enfatizou-se, ademais, que o valor unitário reduzido de certos materiais, como fios e telhas, não descaracteriza sua natureza de bem durável.

Por fim, em razão do aumento da base de cálculo dos tributos pela desconsideração das despesas apontadas, houve redução do prejuízo fiscal apurado no primeiro trimestre de 2017.

Intimada da autuação, a empresa autuada apresentou Impugnação reiterando que os gastos com camarotes estariam inseridos em estratégia de publicidade e promoção institucional. Além disso, sustentou que os itens tidos, pelo fiscal, como parte do ativo imobilizado são usados de forma isolada para reparos e obras em suas lojas e que, mesmo que quando usados em conjunto, poderiam ser deduzidos, nos termos do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil rejeitou as defesas apresentadas. Transcrevo, a seguir, a ementa do acórdão proferido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2017

DESPESAS COM CAMAROTE DE CARNAVAL.

As despesas com camarotes de carnaval, onde não se comprova o benefício auferido pelo sujeito passivo, são indedutíveis na apuração do lucro real, já que são mera liberalidade, não sendo necessárias à atividade da empresa e à manutenção da sua fonte produtora, nos termos do art. 311 do RIR/2018.

DESPESAS COM REPAROS E MANUNTEÇÃO.

Os bens adquiridos para reparo e manutenção que sejam de pequeno valor ou aqueles que durem menos de um exercício não são obrigatoriamente.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/03/2017

DESPESAS COM CAMAROTE DE CARNAVAL.

As despesas com camarotes de carnaval, onde não se comprova o benefício auferido pelo sujeito passivo, são indedutíveis na apuração do lucro real, já que são mera liberalidade, não sendo necessárias à atividade da empresa e à manutenção da sua fonte produtora, nos termos do art. 311 do RIR/2018.

DESPESAS COM REPAROS E MANUNTEÇÃO

Os bens adquiridos para reparo e manutenção que sejam de pequeno valor ou aqueles que durem menos de um exercício não são obrigatoriamente contabilizados no imobilizado, salvo se precisarem ser aplicados em conjunto.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No entendimento do órgão julgador, a recorrente não logrou êxito em demonstrar a necessidade e legalidade das despesas glosadas, mantendo integralmente os efeitos da autuação. Em resposta à decisão, a empresa recorrente apresentou recurso voluntário, reiterando os mesmos pontos já trazidos na impugnação.

Os autos foram distribuídos à minha relatoria, razão pela qual os submeto à apreciação do colegiado.

No que importa, esse é o relato.

VOTO

Conselheiro Relator, **Renato Rodrigues Gomes**.

Da admissibilidade do recurso:

O recurso voluntário foi interposto tempestivamente e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade. Por isso, passo ao seu conhecimento.

Preliminar | Nulidade do lançamento:

O contribuinte aponta desde sua Impugnação possível nulidade do lançamento, sob a justificativa de que o fundamento legal da glosa das despesas com reparos e manutenção (art. 313 do RIR/2018) não estava vigente à época dos fatos debatidos nesse processo, que remontam ao ano calendário de 2017.

A decisão recorrida, ao enfrentar essa preliminar, consignou que o conteúdo normativo do referido artigo já constava, de forma equivalente, no art. 301, §1º, do RIR/1999, o qual estava vigente no período de apuração. A Recorrente, por sua vez, sustenta que esse dispositivo do RIR/1999 não teria respaldo em lei e, por isso, não poderia ser utilizado como fundamento para a exigência fiscal.

No que se refere a essa alegação, cumpre lembrar que os regulamentos do imposto de renda, editados por decreto do Poder Executivo, têm a finalidade de veicular normas complementares à legislação tributária, com vistas a disciplinar a aplicação das disposições legais.

Tais regulamentos frequentemente reproduzem, interpretam ou detalham comandos legais, conforme autorizado pelo art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional.

É evidente que, caso as normas do decreto ultrapassem a competência legal, criando situações de exigência tributária não previstas em lei ou alterando aspectos essenciais da

regra matriz de incidência dos tributos federais, caberia a esse Conselho exercer o controle de legalidade, que é a finalidade precípua do contencioso administrativo tributário.

É evidente que, caso as normas do decreto ultrapassem a competência legal, criando situações de exigência tributária não previstas em lei ou alterando aspectos essenciais da regra matriz de incidência dos tributos federais, caberia a esse Conselho exercer o controle de legalidade, que é a finalidade precípua do contencioso administrativo tributário.

Entendo, no entanto, que não é o caso apresentado nestes autos. O art. 301, §1º, do RIR/1999 não modifica ou contraria de alguma forma a legislação vigente na época, mas apenas detalha aquilo que está previsto pelo legislador. Não há o que se falar, portanto, em extrapolação do poder regulamentar ou ilegalidade desse dispositivo.

Além disso, como será melhor detalhado adiante, a infração aqui tratada refere-se à dedução, como despesa operacional, de valores relacionados à aquisição de bens de valor unitário reduzido, especificamente, painéis lisos utilizados na composição das fachadas do estabelecimento empresarial.

Ainda que o custo individual desses itens seja reduzido (inferior a R\$ 1.200,00), sua aplicação está diretamente vinculada a ativos de vida útil prolongada, seja no sentido de prolongar sua durabilidade, seja mediante sua incorporação a novas estruturas permanentes.

Como será melhor explicitado adiante, a circunstância de a autoridade fiscal ter feito referência ao RIR/2018 (arts. 313, §3º, e 354) não macula o lançamento. Isso porque dispositivos de conteúdo semelhante já constavam no art. 301 do RIR/1999 e nos arts. 45, §1º, e 48, caput e parágrafo único, da Lei nº 4.506/1964, que impõem a capitalização de dispêndios geradores de novos ativos ou que prolonguem a vida útil de bens.

Nesse cenário, cumpre destacar que o contribuinte se defende dos fatos que lhe são imputados, e não do enquadramento jurídico adotado pela autoridade fiscal. Por isso, não há que se falar em nulidade do lançamento em razão de eventual imprecisão na capitulação legal, conforme decidido no Acórdão nº 1301-004.417, proferido pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2008
LANÇAMENTO. CLAREZA NA DESCRIÇÃO E NO ENQUADRAMENTO JURÍDICO DO

FATO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. É válido o lançamento que descreve os fatos com clareza, dando a eles a correta qualificação jurídica, ainda que haja imprecisão ou erro no enquadramento legal, salvo se desta irregularidade resultar prejuízo para o atuado.

O precedente evidencia que o erro de capitulação legal apenas conduz à nulidade do auto de infração quando há incompatibilidade direta entre o fato jurídico e a norma aplicável. Em outras palavras, a nulidade somente se configura quando o equívoco compromete a própria aplicação da regra-matriz de incidência tributária.

Não é essa, todavia, a hipótese dos autos, já que a imprecisão apontada não afetou a caracterização da infração nem a subsunção dos fatos à norma tributária pertinente. Diante disso, não há o que se falar em nulidade da infração.

Mérito | Glosa de despesas com reparos e manutenção:

A fiscalização procedeu à glosa das despesas relacionadas a reparos e manutenção, neste caso, compreendendo especificamente aos painéis adquiridos do fornecedor Hunter Douglas no 1º Trimestre de 2017.

Foi apontado que os materiais glosados (painéis lisos), embora possuam valor unitário pequeno (em torno de R\$ 43,00), não eram utilizados de forma isolada, mas somente em conjunto para a formação da fachada das lojas da atuada, e, por isso, devem ser classificados como bens do imobilizado.

A Recorrente, por sua vez, argumenta que o art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 possibilitava a dedução de despesas com bens de valor unitário inferior a R\$ 1.200,00, sem exigir a análise de sua utilização conjunta ou isolada. Em caráter alternativo, defendeu a possibilidade de aproveitamento da dedução mediante depreciação ou amortização, com fundamento no art. 305 do RIR/1999, tendo inclusive requerido a realização de diligência para a apuração do montante a ser considerado.

O acórdão recorrido afastou a aplicação do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, por não estar vigente à época, assinalando que já se aplicava, então, a disciplina constante do art. 301 do RIR/1999 (atual art. 313 do RIR/2018), em termos equivalentes à interpretação adotada pela fiscalização.

A decisão acrescentou que, nos termos do art. 346 do RIR/1999, os gastos com peças ou partes utilizadas em substituição somente podem ser considerados despesas do exercício quando não implicarem aumento da vida útil do bem em período superior a um ano. Assim, concluiu que as aquisições voltadas à reparação e manutenção, ainda que substituam peças existentes, devem ser depreciadas ao longo da vida útil do bem ao qual se incorporaram.

A recorrente sustenta em seu recurso que o § 1º do art. 301 do RIR/1999, apontado pela decisão recorrida como norma equivalente àquela utilizada pelo fiscal, não teria amparo legal. Em substituição, propõe a aplicação do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano.

§ 2º - A quota de exaustão, calculada nos termos do Decreto-lei nº 1.096, de 28 de março de 1970, na parte em que exceder da quota de exaustão com base no custo de aquisição dos direitos minerais, será creditada à conta especial de reserva de lucros, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19.

A alegação da recorrente de que o dispositivo não se aplicaria ao presente caso não merece acolhimento. Os regulamentos têm a função de detalhar e disciplinar a legislação, conferindo clareza, operacionalidade e efetividade às normas legais.

No caso em análise, não se verifica qualquer extrapolação. O dispositivo regula apenas bens de valor unitário reduzido, destinados à construção, reparo, reforma ou conservação de ativos, cuja utilização está vinculada a bens duráveis, seja prolongando sua vida útil, seja integrando-os a novos ativos.

O decreto apenas consagrou a interpretação resultante da aplicação da Lei nº 4.506, de 1964, em especial os arts. 45, § 1º, e 48, caput e § 1º, que colaciono a seguir

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.

§ 1º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.

Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

O objetivo da norma é inequívoco: evitar que dispêndios de caráter permanente - como uma instalação elétrica - sejam artificialmente fracionados para escapar da obrigatoriedade de capitalização e posterior depreciação.

O aspecto determinante é a finalidade da aquisição: quando a soma dos itens resulta na formação de um bem funcional e duradouro, a regra da depreciação deve prevalecer.

Portanto, ainda que os bens adquiridos possuam valor unitário inferior a R\$ 1.200,00, sua aplicação em bens móveis ou imóveis vinculados à atividade empresarial, quando resultar na formação de novo ativo imobilizado ou na ampliação da vida útil de bens existentes, impõe sua contabilização como ativo imobilizado - e não como despesa operacional, como procedeu indevidamente a Recorrente neste caso.

Quanto ao pedido subsidiário de diligência para apuração de eventual despesa de depreciação, decorrente da correta contabilização dos bens como ativo imobilizado, entendo que não merece acolhimento. O pleito revela-se genérico e desacompanhado de elementos concretos que justifiquem a medida, não atendendo aos requisitos formais e materiais necessários à sua instrução e deferimento.

O simples requerimento de diligência, como formulado pelos Recorrentes, não assegura seu deferimento. Caberia ao contribuinte justificar, de forma clara e objetiva, a necessidade da medida, indicando expressamente as dúvidas a serem sanadas e os elementos probatórios que pretende produzir ou esclarecer:

Decreto nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

IV - As diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Em razão desse contexto, mantenho a decisão de indeferimento do pedido de diligência, pois formulado de maneira genérica, sem a especificação dos quesitos indispensáveis. Além disso, deixo de determinar sua realização de ofício, visto que os documentos e os elementos fáticos constantes nos autos são suficientes para formar meu convencimento sobre o caso.

Por fim, a depreciação consiste em faculdade não preclusiva pelo decurso do exercício sem sua incorrência. Neste sentido, destacados as conclusões do Parecer Normativo CST nº 79, de 8 de outubro de 1976:

2. A depreciação dos bens do Ativo é uma faculdade, não uma obrigação, conforme se depreende da análise literal dos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda que tratam da matéria: artigo 193, § 2º (normal), § 3º (por turnos de trabalho) §§ 4º e 5º (uso em condições anormais), e 194 e §§ (por incentivo fiscal). Essa afirmativa é fundada nos vocábulos "poderá" e "poderão", insertos no início dos artigos citados. Assim, não há obrigatoriedade de se efetuar a depreciação em todos os exercícios financeiros de atividade da empresa. A legislação tributária fixa percentuais máximos e períodos mínimos de depreciação, não proibindo a empresa de apropriar quotas inferiores às permitidas, ou mesmo deixar de depreciar.

3. Além disso, como a incidência do Imposto de Renda é baseada em espaços de tempo perfeitamente delimitados (artigo 127 caput, § 1º do artigo 135 e 221 caput do RIR/75), é de se admitir que a opção por qualquer das formas de depreciação seja efetuada em cada um dos exercícios. Logo, a empresa poderá utilizar-se ora da depreciação normal, ora da depreciação acelerada, se a esta tiver direito.

4. Porém, se a empresa adotar qualquer taxa de depreciação inferior à permitida, as importâncias não apropriadas não poderão ser recuperadas posteriormente através da utilização de taxas superiores às máximas anualmente permitidas para cada exercício e cada bem em especial. Deverá, outrossim, ser observado que a taxa de depreciação a ser aplicada ao montante da variação do valor original dos bens (conta "correção monetária" ou semelhante) deve ser exatamente igual à aplicada ao custo original do bem que lhe deu causa. Tal afirmação decorre do § 1º do art. 193 do RIR/75, que determina que a taxa anual de depreciação será aplicada "... sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis, atualizado monetariamente...". O fato de o custo original e sua correção serem contabilizados em contas distintas, no Ativo Imobilizado (alínea b do art. 243 do RIR/75), não autoriza a interpretação de que a correção monetária e custo original tenham natureza diferente; ao contrário, são um todo indissociável que representa o custo atualizado do bem objeto da depreciação. Além disso, deverá, também, ser sempre observado o limite previsto no § 17 do artigo 193 do RIR/75, bem como o disposto no § 10 do mesmo artigo.

Tais afirmações estão replicadas na Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, em seu art. 121, §6º:

Art. 121. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo não circulante classificados como imobilizado resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

§ 6º Se o contribuinte deixar de deduzir a depreciação de um bem depreciável do ativo imobilizado em determinado período de apuração, não poderá fazê-lo acumuladamente fora do período em que ocorreu a utilização desse bem, tampouco os valores não deduzidos poderão ser recuperados posteriormente mediante utilização de taxas superiores às máximas permitidas.

Como se extrai da norma, o contribuinte que deixar de reconhecer a depreciação em determinado ano ainda poderá fazê-lo futuramente, desde que observe a taxa máxima admissível e o tempo mínimo de aplicação estabelecido.

Logo, não há impeditivo para que o contribuinte, caso verifique a viabilidade contábil de reclassificação dos itens e período de utilização dos bens, proceda ao aproveitamento da depreciação anual dos bens que originaram as glosas.

Mérito | Glosa das despesas com camarote de carnaval

A Fiscalização realizou a glosa de despesas que a Recorrente classificou como de publicidade, essenciais para a divulgação da marca. O acórdão manteve a glosa, pois não se vislumbrou relação direta entre os gastos vultuosos e a atividade essencial da empresa, ou uma comprovação da efetividade da suposta publicidade.

No tocante à propaganda, primeiramente há de se observar o cumprimento dos requisitos gerais de dedutibilidade das despesas operacionais, previstos no art. 299 do RIR:

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, caput).

§ 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).

No tocante às despesas consideradas necessárias, merece especial atenção o entendimento consagrado no Parecer Normativo CST nº 32/1981, que assim dispôs:

Segundo o conceito legal transcrito, **o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades**, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

Os demais requisitos gerais para fins de dedutibilidade das despesas operacionais IRPJ e da CSLL diz respeito à sua usualidade ou normalidade.

Nesse contexto, a normalidade deve ser compreendida como a recorrência ou habitualidade da despesa, ou seja, deve estar em harmonia com as práticas comuns do segmento empresarial do contribuinte.

O mencionado Parecer Normativo CST nº 32/1981, também apresentou esclarecimento sobre os contornos destes conceitos, reafirmando o entendimento anteriormente consolidado pela administração fiscal:

Por outro lado, **despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária**. O requisito de "usualidade" deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

No caso em análise, admite-se que as ações publicitárias apresentadas, em tese, possam guardar relação com a atividade desenvolvida pela Recorrente. Contudo, os valores expressivos registrados sob essa rubrica sugerem que a finalidade ultrapassou o caráter meramente promocional, assumindo contornos de despesa discricionária, desvinculada de necessidade objetiva para a atividade empresarial.

Além disso, as alegações da Recorrente não se encontram amparadas por documentação hábil e suficiente que permita verificar, com segurança, a efetiva realização das despesas e sua pertinência com as operações da empresa.

É certo que a participação institucional em eventos festivos, como o Carnaval, pode ser compatível com estratégias de posicionamento de marca, especialmente em um contexto como o brasileiro, em que o setor de turismo possui papel relevante. Todavia, os gastos

realizados devem estar devidamente atrelados a ações concretas de divulgação e promoção empresarial.

No entanto, não há, nos autos, qualquer elemento probatório que comprove a correlação entre os valores significativos despendidos no período e uma atuação publicitária real e efetiva por parte da Recorrente.

Ao revés, a fiscalização, no âmbito da Operação Armadeira, apontou que os gastos analisados assumem contornos de mera liberalidade voltada ao lazer de terceiros, o que descaracteriza sua natureza como despesa indispensável à atividade empresarial, vedando sua dedução para fins fiscais:

Foram identificadas listas de convidados para participar dos camarotes, inclusive com nomes e datas da participação. Estariam relacionados magistrados, desembargadores, funcionários públicos do Ministério do Trabalho, dentre outras carreiras que mostram que o objetivo dos camarotes não é propriamente o que argumenta a fiscalizada, ao classificar como publicitário o evento e com foco em seus fornecedores.

Embora parte das despesas realizadas pela Recorrente pudesse, em tese, ser enquadrada como necessária à divulgação da marca - como os gastos com material gráfico e serviços de publicidade - estas foram inseridas em conjunto com outras de natureza distinta, como pagamentos por estruturas físicas e aluguéis de bens móveis.

A falta de distinção precisa entre os valores direcionados à atividade publicitária e aqueles alheios a tal finalidade prejudica a adequada aferição da dedutibilidade das despesas, exigindo-se do contribuinte um nível de rigor mais elevado na individualização e comprovação dos gastos.

Tal deficiência é ainda mais grave quando se verifica, desde a fase fiscalizatória, a presença de informações fiscais e contábeis marcadas por inconsistência, falta de coesão e baixa transparência, o que fragiliza a confiabilidade dos elementos apresentados nos autos.

Aliás, o próprio RIR determina a contabilização em conta específica dos gastos com propaganda, constituindo em requisito adicional ao art. 299 para viabilizar a dedutibilidade das despesas:

Art. 366. São admitidos, como despesas de propaganda, desde que diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa e respeitado o regime de competência, observado, ainda, o disposto no art. 249, parágrafo único, inciso VIII (Lei nº 4.506, de 1964, art. 54, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 54):

§ 2º As despesas de propaganda pagas ou creditadas a empresas somente serão admitidas como despesa operacional quando a empresa beneficiada for registrada no CNPJ e mantiver escrituração regular (Lei nº 4.506, de 1964, art. 54, caput, inciso IV).

§ 3º As despesas de que trata este artigo deverão ser escrituradas destacadamente em conta própria.

Nesse contexto, caberia à empresa, além de segregar os gastos que efetivamente se enquadrassem no conceito de publicidade, manter registros contábeis apartados das demais despesas, sobretudo daquelas que, por sua natureza, não preenchem os requisitos de dedutibilidade previstos na legislação. As despesas cuja essencialidade, necessidade e usualidade pudessem suscitar dúvidas deveriam ser lançadas em contas específicas, de modo a possibilitar eventual discussão quanto à sua admissibilidade fiscal.

Todavia, no presente caso, verifico que as despesas foram lançadas de forma agregada, sem distinção entre os valores efetivamente vinculados à divulgação institucional - como contratos com empresas de publicidade e aquisição de material promocional - e aqueles destinados a itens que se afastam do conceito de “propaganda pura do anunciante”, como estruturas físicas, aluguéis e eventos voltados ao lazer de terceiros.

Dessa forma, diante da ausência de contabilização segregada e da não apresentação de comprovação idônea que permita identificar, de maneira clara, quais parcelas atenderiam aos critérios de dedutibilidade — necessidade, usualidade e normalidade —, conclui-se que o contribuinte não se desincumbiu do seu ônus de demonstrar os fatos constitutivos de seu direito.

Assim, mostra-se incabível a exclusão parcial da glosa, devendo ser mantida, na íntegra, o acórdão recorrido neste ponto.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, encaminho meu voto no sentido de:

- i) Afastar a preliminar de nulidade do lançamento, considerando que a exigência fiscal foi regularmente fundamentada e encontra respaldo na legislação aplicável, não se configurando excesso no exercício do poder regulamentar;
- ii) Indeferir o pedido de diligência formulado de forma genérica e sem os quesitos necessários;
- iii) Negar provimento ao recurso da contribuinte quanto à glosa das despesas com reparos e manutenção, por restar comprovado que os bens adquiridos, embora de valor unitário reduzido, foram aplicados em conjunto na composição de fachadas de lojas, caracterizando-se como ativo imobilizado, cuja capitalização é exigida nos termos da legislação vigente;
- iv) Negar provimento ao recurso da contribuinte quanto à glosa das despesas classificadas como publicidade, relativas à aquisição de camarotes no Carnaval, por ausência de documentação idônea que comprove a efetiva vinculação dos dispêndios à atividade empresarial, bem como por não atenderem aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade exigidos para fins de dedutibilidade fiscal;

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes

Conselheiro Relator