



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720570/2023-62
ACÓRDÃO	1201-007.237 – 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: 2018, 2019, 2020

ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA INFRAÇÃO. RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. PEDIDO DE RECONHECIMENTO DA NULIDADE PARCIAL. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE REQUISITOS.

O equívoco da fiscalização na mensuração da correta base de cálculo do lançamento não é suficiente para fundamentar sua nulidade, ainda que parcial, que for possível a retificação do lançamento ao correto valor da infração.

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. 311 do RIR/2018.

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.

DESPESAS NECESSÁRIAS, USUAIS E NORMAIS. GASTOS COM TRANSPORTE DE CLIENTES ATÉ A FILIAL DA CONTRIBUINTE

A locação de veículos envelopados com a identidade visual do contribuinte não pode ser vista como mera despesa voluntária. Os ônibus, além de ampliarem a divulgação da marca, eram destinados ao transporte de clientes até o supermercado, incentivando diretamente a realização das compras. Assim, configuram despesas de publicidade e propaganda plenamente vinculadas à atividade da empresa, necessárias à manutenção da fonte produtora, devendo ser reconhecidas como dedutíveis, nos termos do art. 311 do RIR/2018.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA INFRAÇÃO. RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. PEDIDO DE RECONHECIMENTO DA NULIDADE PARCIAL. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE REQUISITOS.

O equívoco da fiscalização na mensuração da correta base de cálculo do lançamento não é suficiente para fundamentar sua nulidade, ainda que parcial, que for possível a retificação do lançamento ao correto valor da infração.

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. 311 do RIR/2018.

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.

DESPESAS NECESSÁRIAS, USUAIS E NORMAIS. GASTOS COM TRANSPORTE DE CLIENTES ATÉ A FILIAL DA CONTRIBUINTE.

A locação de veículos envelopados com a identidade visual do contribuinte não pode ser vista como mera despesa voluntária. Os ônibus, além de ampliarem a divulgação da marca, eram destinados ao transporte de clientes até o supermercado, incentivando diretamente a realização das compras. Assim, configuram despesas de publicidade e propaganda plenamente vinculadas à atividade da empresa, necessárias à manutenção da fonte produtora, devendo ser reconhecidas como dedutíveis, nos termos do art. 311 do RIR/2018.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

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 em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, excluir da base de cálculo da exigência fiscal as despesas glosadas nos valores de R\$ 20.576,98 e R\$ 140.000,00, nos termos do voto do relator; e (ii) por maioria de votos, afastar as glosas de despesas com transportes de clientes. Vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral) que mantinha e o Conselheiro Lucas Issa Halah que dava parcial provimento em maior extensão para afastar as glosas de despesas com camarote de carnaval.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente

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

RELATÓRIO

A presente demanda tem origem na fiscalização realizada pela Receita Federal do Brasil, a fim de verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pela empresa Casas Guanabara Comestíveis Ltda, referente aos anos-calendário de 2018, 2019 e 2020.

Ao longo da auditoria, foram constatadas diversas irregularidades, com destaque para: (i) a dedução indevida de bens classificados como ativos permanentes, lançados como custos ou despesas operacionais; (ii) a dedução de despesas consideradas não necessárias, tais como gastos com transporte de clientes, fios, painéis de ferro e aquisição de camarotes de carnaval; e (iii) a compensação indevida de prejuízo fiscal com resultado da atividade geral da empresa.

Relativamente aos dispêndios com camarotes no carnaval carioca, apurou-se que a contribuinte procedeu à sua contabilização e dedução nos exercícios de 2018 e 2020, em possível afronta à legislação vigente, que considera tais despesas indedutíveis, por não guardarem relação direta com as atividades essenciais da empresa.

Em sede de manifestação à intimação fiscal, a contribuinte sustentou que tais gastos seriam enquadráveis como despesas de propaganda e promoção, nos termos do § 2º do art. 366 do RIR/1999. 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.

No que se refere às despesas com conservação/manutenção, 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 aponta 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, 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 terceiro trimestre de 2019.

Intimada da autuação, a empresa autuada apresentou Impugnação alegando:

- i)* Nulidade parcial do lançamento, apontando erro material na composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL relativamente às despesas com camarote no exercício de 2020. Aduziu, nesse ponto, que houve glosa em duplicidade de uma mesma despesa de publicidade no valor de R\$ 140.000,00, bem como a indevida inclusão de despesa no valor de R\$ 20.576,98, já registrada como indedutível no LALUR, sem impacto fiscal;
- ii)* No mérito, a impugnante reiterou que os gastos com camarotes estariam inseridos em estratégia de publicidade e promoção institucional, considerada essencial à expansão comercial da rede de supermercados no contexto sociocultural do Rio de Janeiro. Argumentou que tal despesa visava o incremento de receita e fortalecimento da marca, devendo ser considerada dedutível;
- iii)* Quanto às despesas com reparos e manutenção, defendeu a aplicação do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que autoriza a dedutibilidade de bens com valor unitário inferior a R\$ 1.200,00 como despesas operacionais, independentemente de sua utilidade isolada ou conjunta. Requereu, ainda que subsidiariamente, caso mantida a capitalização dos valores, o reconhecimento da depreciação ou amortização, conforme disposto no art. 305 do RIR/1999, com diligência para cálculo do valor dedutível correspondente;
- iv)* No tocante aos gastos com transporte de clientes, a contribuinte esclareceu tratar-se, na verdade, de contrato de publicidade celebrado com a empresa Itabus, mediante o fornecimento de ônibus envelopados com a marca da empresa, destinados ao deslocamento de consumidores até a unidade de São Gonçalo. Alegou que o transporte não seria o objeto principal do contrato, mas mero instrumento para viabilizar a estratégia de marketing;
- v)* Por fim, impugnou a desconsideração do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, no valor de R\$ 1.045.988,58, apurados no terceiro trimestre de 2019. Sustentou que todas as despesas glosadas foram devidamente justificadas e encontram amparo legal, pleiteando, assim, o reconhecimento de sua validade e a recomposição dos saldos fiscais desconstituídos.

Em primeira instância, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de Fortaleza rejeitou a Impugnação apresentada. Transcrevo, abaixo, a ementa do acórdão proferido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

DESPESA NECESSÁRIA.

Caracterizam-se como despesas necessárias aquelas ligadas a práticas adequadas a propósitos empresariais.

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.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

DESPESA NECESSÁRIA.

Caracterizam-se como despesas necessárias aquelas ligadas a práticas adequadas a propósitos empresariais.

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.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação; quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da defesa; bem como quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador.

**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 por erro na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL sobre as despesas com camarote. As impropriedades teriam origem no lançamento em duplicidade de despesa indedutível (nota fiscal 04) e na glosa de despesa contabilizada em conta não dedutível, portanto, já tributada.

Enfatiza que nos termos do art. 142, do CTN, o lançamento deve, além de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar (i) a obrigação correspondente; (ii) a correta identificação do sujeito passivo; (iii) o montante do imposto devido; e (iv) propor a penalidade cabível.

Pelo exame do auto de infração e das oportunidades de defesa conferidas à Recorrente, não vislumbro qualquer vício que possa ensejar sua nulidade, ainda que parcial. A questão suscitada refere-se, na realidade, ao mérito do lançamento, notadamente à sua quantificação.

De fato, conforme consta do Anexo I do Termo de Verificação Fiscal – Glosas de Despesas de Camarote (e-Fl. 14.039), foi identificado lançamento contábil no valor de R\$ 20.576,98 como despesa glosada:

12/01/2018	27216	Eventos p/Negócios da Atividade	D	1.330,00	NF 299 Bracos Manutenção e Instalações de Gás Eireli ME (Serv de teste de estanqueidade para fornecimento de gás natural no camarote) Adm Geral 15038
09/01/2020	4698	Propaganda e Publicidade	D	14.030,32	NF 90005753 GL Events Centro de Convenções SA (Loc espaço camarote) Adm Geral
14/01/2020	4698	Propaganda e Publicidade	D	2.800,00	NF 2111 Estetic Rubber Artefatos de Látex e Plásticos Ltda (Adesivo retirada e pintura camarote) Adm Geral
21/01/2020	5397	Outras Despesas Indedutíveis	D	20.576,98	NF 16 Clube de Regatas do Flamengo (Quitação do Camarote 224 Estádio Mário Filho Temporada 2019) Adm Geral

Através de relatório, extraído de seu sistema interno, a empresa apresenta as contas contábeis que foram adicionadas ao LALUR/LACS como indedutíveis no 1º trimestre de 2020:

(e-Fl. 15.494)

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO		ADIÇÕES	EXCLUSÕES
31/03/2020	Conta do Razão : 3.1.4.01.0059 - 7014- Doações (Lei 9249/95, art.13)	41.000,00	
31/03/2020	Conta do Razão : 3.1.4.01.0099 - 12376- Outros Custos Não Deducíveis (Lei 9249/95, art.13)	550.858,84	
31/03/2020	Conta do Razão : 4.1.2.01.0099 - 3801- Outras Despesas de Pessoal Indedutível (Lei 9249/95 art. 13)	72.366,26	
31/03/2020	Conta do Razão : 4.2.4.02.0001 - 4564-Multas Tributárias Indedutíveis (Lei 9249/95, art. 13)	17.072,18	
31/03/2020	Conta do Razão : 4.2.4.02.0002 - 4571-Infrações Fiscais Indedutíveis (Lei 9249/95, art. 13)	23.253,56	
31/03/2020	Conta do Razão : 4.2.4.02.0004 - 5397-Outras Despesas Indedutíveis (Lei 9249/95, art.13)	1.539.530,33	
31/03/2020	Conta do Razão : 4.2.4.02.0005 - 5398-Multa de Trânsito (Lei 9249/95, art. 13)	93.229,23	
31/03/2020	Conta do Razão : 4.2.4.02.0098 - 4578-Encargos de Depreciações/Amortiz. Indedutíveis (Lei 9249/95, art.13)	150,48	
31/03/2020	Conta do Razão : 3.1.4.01.0071 - 7252-Impostos e Taxas s/Brindes Promocionais (Lei 9249/95, art. 13)	12.580,00	
31/03/2020	Conta do Razão : 4.2.4.02.0003 - 4573-Tributos de Exercícios Anteriores (Lei 9249/95, art.13)	352.995,62	
31/03/2020	Conta do Razão : 4.1.2.06.0025 - 4004- Doações	2.657,10	
TOTAIS		2.705.693,60	0,00

(e-Fl. 15.495)

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO		ADIÇÕES	EXCLUSÕES
31/03/2020	Conta do Razão : 3.1.4.01.0059 - 7014- Doações (Lei 9249/95, art.13)	41.000,00	
31/03/2020	Conta do Razão : 3.1.4.01.0099 - 12376- Outros Custos Não Deducíveis (Lei 9249/95, art.13)	550.858,84	
31/03/2020	Conta do Razão : 4.1.2.01.0099 - 3801- Outras Despesas de Pessoal Indedutível (Lei 9249/95 art. 13)	72.366,26	
31/03/2020	Conta do Razão : 4.2.4.02.0001 - 4564-Multas Tributárias Indedutíveis (Lei 9249/95, art. 13)	17.072,18	
31/03/2020	Conta do Razão : 4.2.4.02.0002 - 4571-Infrações Fiscais Indedutíveis (Lei 9249/95, art. 13)	23.253,56	
31/03/2020	Conta do Razão : 4.2.4.02.0004 - 5397-Outras Despesas Indedutíveis (Lei 9249/95, art.13)	1.539.530,33	
31/03/2020	Conta do Razão : 4.2.4.02.0005 - 5398-Multa de Trânsito (Lei 9249/95, art. 13)	93.229,23	
31/03/2020	Conta do Razão : 4.2.4.02.0098 - 4578-Encargos de Depreciações/Amortiz. Indedutíveis (Lei 9249/95, art.13)	150,48	
31/03/2020	Conta do Razão : 3.1.4.01.0071 - 7252-Impostos e Taxas s/Brindes Promocionais (Lei 9249/95, art. 13)	12.580,00	
31/03/2020	Conta do Razão : 4.2.4.02.0003 - 4573-Tributos de Exercícios Anteriores (Lei 9249/95, art.13)	352.995,62	
31/03/2020	Conta do Razão : 4.1.2.06.0025 - 4004- Doações	2.657,10	
TOTAIS		2.705.693,60	0,00

O valor de R\$ 2.705.693,60 foi adicionado às bases do IRPJ e da CSLL no 1º trimestre de 2020, conforme se verifica no e-Lalur (e-Fl. 14.937) e e-Lacs (e-Fl. 15.218).

No Livro Razão apresentado, mais precisamente na e-Fl. 15.497, o lançamento de R\$ 20.576,98 (NF 16 Clube de Regatas do Flamengo (Quitação do Camarote 224 Estádio Mário Filho Temporada 2019) – Adm Geral), em 21/01/2020, na conta 4.2.4.02.0004 – 5397 – Outras Despesas Indedutíveis (Lei nº 9249/95, art. 13).

Este lançamento, juntamente com os demais na mesma conta, somaram, no 1º trimestre de 2020, R\$ 1.539.530,33 (Lançamento de encerramento 1º trimestre – e-Fl. 15.499).

Este valor total consta como uma das contas contábeis que foram **adicionadas** ao LALUR/LACS no 1º trimestre, as quais somaram o total de R\$ 2.705.693,60, devidamente evidenciado nos Registros M300 (LALUR) e M350 (LACS) da ECF 2020.

Portanto, entendo que o valor de R\$ 20.576,98 deve ser excluído da glosa, uma vez que não foi contabilizado como despesa, afastando-se, assim, a incidência do IRPJ e da CSLL.

Da mesma forma, impõe-se o cancelamento da cobrança referente ao montante de R\$ 140.000,00, vinculado à Nota Fiscal nº 4 (Camarote Rio Eventos e Marketing SPE), em razão

de sua duplicidade, conforme demonstrado pela Recorrente nos autos. Trata-se de matéria incontroversa, que não comporta maiores dilações.

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. 311 do RIR:

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da 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 concreto, reconheço que a publicidade, em tese, guarda aderência com a atividade exercida pela Recorrente. Todavia, os valores elevados lançados a esse título indicam o afastamento da finalidade estritamente promocional, revelando despesa de natureza voluntária e não essencial.

A esse contexto soma-se a fragilidade das informações prestadas pela contribuinte, desprovidas de documentos hábeis que comprovem, de forma segura, a efetiva realização das operações e sua correlação com a atividade empresarial. Ressalte-se, ainda, a existência de inconsistências e contradições em diversos trechos das alegações apresentadas, o que compromete ainda mais sua credibilidade.

A exposição da marca em eventos festivos, como o Carnaval, é admissível e pode ser compatível com a atividade empresarial, especialmente em um país como o Brasil, cujo cenário turístico é relevante. No entanto, os gastos incorridos devem guardar correspondência com ações efetivas de divulgação institucional.

Contudo, não se verifica, nos autos, qualquer comprovação por parte da Recorrente acerca da efetiva correlação entre a publicidade supostamente alcançada e os expressivos valores despendidos no período carnavalesco.

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 litas 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/2018 determina a contabilização em conta específica dos gastos com propaganda, constituindo em requisito adicional ao art. 311 para viabilizar a dedutibilidade das despesas:

Art. 380. 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 inciso VII do parágrafo único do [art. 260](#) ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 54, caput](#) ; 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 - concluo que

o contribuinte não se desincumbiu do seu ônus de demonstrar os fatos constitutivos de seu direito.

Assim, à luz dos elementos constantes dos autos e da ausência de comprovação idônea por parte da Recorrente, concluo pela improcedência do pedido de reversão da glosa, devendo o acórdão recorrido ser mantido em sua integralidade quanto a esse aspecto.

Mérito | Glosa de despesas com reparos e manutenção:

A fiscalização procedeu à glosa das despesas relacionadas a reparos e manutenção, compreendendo as notas fiscais referentes à aquisição de cabos flexíveis, telhas, painéis de fachada, maquinários e equipamentos.

Foi apontado que os materiais glosados possuíam longa duração ou eram utilizados em conjunto para a formação de construções, classificando-os como bens do imobilizado. As peças de reposição (compressores, racks eletrônicos, hidrantes) também foram consideradas com vida útil superior a um ano e valor significativo, também adquirindo a característica de imobilizada, sujeito à depreciação.

Afirmou a Recorrente que o art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 permitia a dedução como despesa operacional de mercadorias com valor unitário inferior a R\$ 1.200,00, sem distinção de utilidade individual ou em conjunto. Subsidiariamente, a contribuinte ainda pleiteou a dedutibilidade da depreciação/amortização, caso os gastos tivessem sido capitalizados, com base no artigo 305 do RIR/99, solicitando diligência para apuração do valor.

A decisão recorrida destacou que o artigo 313 do RIR/2018 (e o similar artigo 301 do RIR/1999) estabelece que o custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não é despesa operacional, salvo se o valor unitário não for superior a R\$ 1.200,00 ou a vida útil não for superior a um ano. A decisão ainda esclareceu, com base no artigo 346 do RIR/99, que gastos com reparos e conservação que resultem em aumento da vida útil superior a um ano devem ser capitalizados.

A contribuinte centraliza sua defesa na ausência de previsão legal na matriz do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, para considerar o conjunto dos itens adquiridos quando não atingem sua real utilidade isoladamente.

De fato, o art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, desde 2014, possui apenas a redação do *caput* e o §2º:

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 determinação de que os bens de valor inferior a R\$ 1.200,00 sejam analisados em conjunto, quando sua utilidade assim o exigir, encontra respaldo na legislação infralegal, em especial no artigo 313, § 2º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018):

Art. 313. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, caput](#)).

§ 1º O disposto no **caput** não se aplica nas seguintes hipóteses ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, caput](#)):

I - Se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais); ou

II - Se o prazo de vida útil do bem adquirido não for superior a um ano.

§ 2º Nas aquisições de bens cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, o disposto no § 1º não contempla a hipótese em que a atividade exercida exija a utilização de um conjunto desses bens.

É importante destacar que os regulamentos desempenham o papel de disciplinar o conteúdo das normas legais, por vezes reproduzindo literalmente dispositivos legais, e, em outras ocasiões, detalhando e especificando aspectos que demandam maior profundidade e operacionalização, conferindo uma complementação legislativa que transcende a simples edição da lei pelo Congresso.

Caso tais disposições ultrapassem a competência legal, criando situações de exigência tributária não previstas em lei, ou alterem aspectos essenciais da regra-matriz de incidência dos tributos federais, entendo ser atribuição deste Conselho exercer o controle de legalidade, que é a finalidade precípua do contencioso administrativo tributário, a saber, a verificação da legalidade do lançamento fiscal.

Porém, entendo que não há, no ponto em questão, qualquer extrapolação do poder regulamentar. Trata-se de bens de valor unitário reduzido, empregados em atividades de construção, reparo, reforma e conservação dos bens e instalações da empresa, cuja utilização está

vinculada a ativos com vida útil prolongada, seja prolongando sua duração, seja incorporando-se a novos bens duráveis.

Para estes casos há previsão específica no RIR/2018 (art. 313, §3º e art. 354) e na Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, §1º e art. 48, *caput* e §1º, os quais colacionamos abaixo:

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.

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.

Pedidos que não observam os requisitos exigidos no inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 são considerados como não formulados. Nesse sentido, destaco o acórdão nº 1001-002.372, de relatoria do Conselheiro José Roberto Adelino da Silva:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2005 COMPENSAÇÃO NÃO COMPROVADA - IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ A certeza e a liquidez do crédito tributário são condições *sine qua non* para a Fazenda autorizar a sua compensação. Incumbe ao requerente o ônus da prova do seu direito. DILIGÊNCIAS Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16, do Decreto 70.235/72.

Por fim, lembro que 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 depreciables, 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 depreciable 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.

O contribuinte, ao não efetuar o reconhecimento do custo/despesa de depreciação em determinado ano, poderá fazê-lo futuramente, desde que respeitando a taxa máxima permitida e o tempo mínimo, por período.

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 despesados que originaram as glosas.

Mérito | Glosa de despesas com o Transporte de clientes:

Embora a Fiscalização e a instância a quo tenham entendido pela glosa, cumpre reconhecer que os gastos com ônibus envelopados se enquadram no conceito de publicidade dedutível. A estratégia adotada pela Recorrente uniu a exposição de sua marca em veículos de ampla circulação à comodidade de transportar clientes até sua filial, o que não apenas fortalece a imagem institucional, mas também incrementa diretamente as vendas.

A documentação acostada aos autos comprova a efetiva prestação dos serviços, afastando a alegação de inconsistência contratual. A própria contabilização em contas contábeis

ligadas à propaganda e publicidade confirma a destinação da despesa, em consonância com o art. 311 e o art. 380 do RIR/2018.

Dessa forma, trata-se de despesa necessária, usual e normal à atividade empresarial, não se confundindo com simples liberalidade. Ao contrário, o transporte de clientes associado à divulgação da marca traduz-se em medida concreta de expansão da atividade, devendo, por isso, ser reconhecida como dedutível.

Mérito | Prejuízo fiscal e da base de cálculo de negativa da CSLL:

A Recorrente requereu a reversão da desconstituição do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL relativa ao ano-calendário de 2019, no valor de R\$ 1.045.988,58.

Com as glosas efetuadas pela fiscalização, verificou-se que tal prejuízo não existiria, uma vez que, inicialmente, não havia base tributável. Contudo, após os ajustes decorrentes das glosas e adições às bases do IRPJ e da CSLL, deixou de haver prejuízo a ser reconhecido e, portanto, passível de utilização futura.

Embora entenda que o recurso deve ser parcialmente provido, em razão do reconhecimento da indevida glosa da despesa de R\$ 20.576,98 (conforme fundamentado anteriormente), esse valor é insuficiente para alterar o resultado fiscal apurado, motivo pelo qual deixo de acolher o pedido de reversão e, nesse ponto, nego provimento ao recurso.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, encaminho meu voto no sentido de:

- i)** Indeferir o pedido de nulidade do lançamento fiscal, tendo em vista a ausência de vício capaz de comprometer sua integridade;
- ii)** Dar parcial provimento ao recurso voluntário, unicamente para excluir da base de cálculo do lançamento fiscal:
 - a) O valor de R\$ 20.576,98, por não ter sido objeto de tributação pela Recorrente;
 - b) O valor de R\$ 140.000,00, referente à Nota Fiscal nº 4 (Camarote Rio Eventos e Marketing SPE), uma vez comprovado nos autos que houve lançamento em duplicidade.

iii) Reverter a glosa relativa às despesas com a locação de veículos envelopados com a identidade visual do contribuinte, utilizados para o transporte de clientes. Reconheço que tais gastos atendem ao conceito de despesas necessárias, usuais e normais, sendo legítima a sua dedutibilidade.

Assinado Digitalmente
Renato Rodrigues Gomes
Conselheiro Relator