



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720689/2016-96
ACÓRDÃO	1301-008.045 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VOLVO CAR BRASIL IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

GLOSA DE DESPESAS. JUROS *FLOOR PLAN*. NECESSIDADE PARA A ATIVIDADE DESEMPENHADA. REVERSÃO.

De acordo com o art. 299 do RIR/99, são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Assunção de juros pela montadora no início do financiamento feito pela concessionária junto a instituição financeira. Lei nº 6.729/79 (“Lei Ferrari”) que impõe a distribuição dos veículos pelas concessionárias, salvo exceções específicas. Vinculação objetiva entre a despesa e a natureza da atividade, pois busca viabilizar a venda ao consumidor final. Necessidade da despesa.

GLOSA DE DESPESAS. IMPRESCINDIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO POR NOTAS FISCAIS. REVERSÃO.

De acordo com o art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, a escrituração contábil regular faz prova a favor do contribuinte dos fatos registrados e comprovados por documentos hábeis. Parecer Normativo CST nº 10/1976 que também não condiciona a dedutibilidade a documento específico. Despesas comprovadas por meio de conjunto probatório apresentado, independentemente da emissão de nota fiscal. Reversão da glosa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto por VOLVO CAR BRASIL IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA. (fls. 845/909) em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário cobrado.
2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 473/486) lavrados para exigir IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2011, por supostas infrações na apuração do lucro real, relativas à existência de despesas não necessárias, despesas não comprovadas e provisão indedutível. Os tributos foram acrescidos de juros de mora e multa de ofício sem qualificação.
3. Os elementos que fundamentaram a cobrança estão descritos no Relatório Fiscal (fls. 464/472).
4. Inicialmente, a Fiscalização fez considerações acerca do art. 299 do RIR/99, concluindo que a dedutibilidade da despesa depende da apresentação de documentos hábeis e idôneos, com a efetiva comprovação da sua necessidade.
5. Em seguida, tratou das despesas com financiamento floor plan, consideradas indedutíveis em razão da sua desnecessidade, a partir da seguinte fundamentação:

Despesas com Financiamento FLOOR PLAN

12. Em 09/04/2015, através do Termo de Intimação Fiscal 04, intimamos a empresa a demonstrar o funcionamento e a esclarecer a natureza das seguintes contas: 340641 – DESPESASCVENDESPROVINCVENDESFLOORPLAN e 340601 – DESPESASCVENDESPROVINCENVENDESFLOORPLAN.

13. Em atendimento à intimação, o contribuinte apresentou apenas a seguinte resposta: “Financiamento de juros às concessionárias para o pagamento de faturas em até 30 dias, através do Banco Santander”.

ser seu. As despesas decorrentes de financiamentos fazem parte dos custos de se manter um negócio e, desta forma, devem ser arcadas pelas concessionárias.

21. Assim, as despesas efetuadas pela Volvo com pagamento de juros FLOOR PLAN, no valor total de R\$ 6.693.579,11, foram glosadas por serem consideradas indedutíveis na apuração do lucro real, já que se constituem em mera liberalidade, não sendo necessárias à atividade da empresa e à manutenção da sua fonte produtora. As despesas dedutíveis são somente aquelas que se enquadram no conceito de despesas necessárias, conforme parágrafo 1º do artigo 299 do RIR/99.

6. A Fiscalização prosseguiu analisando as despesas com incentivos de vendas pagos pela Recorrente às concessionárias, as quais foram consideradas não comprovadas por conta da falta de apresentação de documentos fiscais emitidos por estas últimas:

Despesas com Incentivos de Vendas

22. Através do Termo de Intimação Fiscal 04, com ciência em 09/04/2015, intimamos que o contribuinte explicasse o funcionamento das contas abaixo relacionadas. Solicitamos, também, que esclarecesse se estas despesas são premiações, bônus, comissões, etc.

- 341368 – DESPESAS VENDAS PROVINCIENT VENDAS BONUS
- 341601 – DESPESAS VENDAS PROVINC VENTAS BONUS OUTROS
- 341648 – DESPESAS VENDAS PROVINCIENT VENDAS VDM
- 342601 - DESPESAS VENDAS PROVINCIENT VENDAS PECAS

23. Em atendimento à intimação foi apresentada a seguinte resposta:

341368 – DESPESAS COM VENDAS – PROVISÃO INCENTIVO DE VENDAS – BÔNUS (VISA)

Pagamento de bônus aos concessionários por atingir a meta de vendas, apurado trimestralmente.

341601 – DESPESAS COM VENDAS – PROVISÃO INCENTIVO DE VENDAS – BÔNUS – OUTROS

Pagamento de bônus aos concessionários por atingir a meta de vendas, apurado trimestralmente.

341648 – DESPESAS COM VENDAS – PROVISÃO INCENTIVO DE VENDAS – MARGEM VARIÁVEL (VISA)

Pagamento de margem variável aos concessionários pela realização de vendas dos veículos

342601 – DESPESAS COM VENDAS – PROVISÃO INCENTIVO DE VENDAS PEÇAS

Pagamento de margem variável aos concessionários pela realização de vendas peças e acessórios

24. Posteriormente, por meio do Termo de Intimação Fiscal 08, cuja ciência do contribuinte se deu no dia 08/07/2015, solicitamos que o mesmo comprovasse, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, uma amostra selecionada de lançamentos contábeis registrados nas referidas contas.

25. Em atendimento à fiscalização foram apresentados comprovantes de transferência bancária, cópias de e-mails entre as empresas e notas de débito. No entanto, a empresa deixou de apresentar as respectivas notas fiscais correspondentes às despesas efetuadas.

26. Diante da falta de atendimento à intimação, intimamos e reintimamos o contribuinte a apresentar as notas fiscais referentes às despesas efetuadas a título de incentivo de vendas, através do Termo de Constatação e Intimação 10 e do Termo de Reintimação Fiscal 02. Mais uma vez, nenhum documento ou esclarecimento foi apresentado.

27. De acordo com informações verbais obtidas junto a empresa, a concessionária não emitia nota fiscal quando do recebimento dos valores referentes aos incentivos, o controle dos pagamentos se dava através das notas de débitos e outros documentos internos.

28. Ressaltamos que as concessionárias não estão isentas, pela legislação municipal, de emitir nota fiscal por prestação de serviços, haja vista a emissão de diversas notas pela prestação de serviços à fiscalizada a título de comissões. Estas notas fiscais foram registradas na conta 605041 – CUSTOCCOMISSAODEVENDASDIRETASDEVEICULOS. Seguem em anexo algumas destas notas fiscais apresentada a fiscalização, a título de exemplo. Ressaltamos que os valores registrados nesta conta não estão sendo objeto de glosa.

29. Foram apresentados também a esta fiscalização os programas de bônus utilizados para avaliação do desempenho das concessionárias e pagamento dos incentivos devidos. Os programas seguem em anexo a este relatório.

30. Pela análise dos documentos apresentados, podemos verificar que o pagamento se dá após o cumprimento de diversos itens estabelecidos nos programas de incentivo a vendas, de acordo com o desempenho da concessionária. Trata-se de uma comissão sobre a performance da concessionária, é, portanto, uma contraprestação pelos serviços prestados por ela.

31. Cabe aqui esclarecer que notas de débito são meros instrumentos de controle contábil, na qual se científica a outra parte a ocorrência de um débito que lhe será atribuído, proveniente de remessas de mercadorias, de prestação de serviços, de despesas ou de outras origens. No entanto este tipo de documento é desprovido de qualquer atributo que lhe possa assegurar a devida sustentabilidade para fins fiscais.

32. Portanto, as notas de débito são documentos que não possuem as formalidades necessárias a comprovar as operações, e configuram meros instrumentos de controle interno, com validade restrita entre as partes envolvidas. A nota de débito diz que o sacado é devedor do sacador, mas obrigatoriamente deve existir uma nota fiscal referente ao pagamento que originou a nota de débito.

33. No âmbito federal, a Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994 assim dispõe, in verbis:

“Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

(...)§ 2º O Ministro da Fazenda estabelecerá, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, os documentos equivalentes à nota fiscal ou recibo podendo dispensá-los quando os considerar desnecessários.” (g.n.)

34. Entretanto, até a presente data, não foi publicada a norma regulamentadora prevista no § 2º acima transcrito, para estabelecer quais são os documentos equivalentes a notas fiscais ou recibos, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, assim como não foi, ainda, regulamentada a dispensa de sua emissão.

35. Em relação à dedutibilidade das despesas operacionais na apuração do lucro real, o art. 61 da Lei nº 9.532/97, dispõe da seguinte forma:

Art. 61. As empresas que exercem a atividade de venda ou revenda de bens a varejo e as empresas prestadoras de serviços estão obrigadas ao uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF.

§ 1º Para efeito de comprovação de custos e despesas operacionais, no âmbito da legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, os documentos emitidos pelo ECF devem conter, em relação à pessoa física ou jurídica compradora, no mínimo:

a) a sua identificação, mediante a indicação do número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF, se pessoa física, ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC, se pessoa jurídica, ambos do Ministério da Fazenda;

b) a descrição dos bens ou serviços objeto da operação, ainda que resumida ou por códigos;

c) a data e o valor da operação.

§ 2º Qualquer outro meio de emissão de nota fiscal, inclusive o manual, somente poderá ser utilizado com autorização específica da unidade da

Secretaria de Estado da Fazenda, com jurisdição sobre o domicílio fiscal da empresa interessada. (g.n.)

36. Encontramos, ainda, no site da Receita Federal no “DIPJ 2012 Perguntas e Respostas”, capítulo VIII - IRPJ - Lucro Operacional (<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-edemonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/dipj-2012-perguntas-e-respostas>), a seguinte questão:

023 - Com relação às despesas, quais os documentos necessários à sua comprovação?

As despesas cujos pagamentos sejam efetuados a pessoa jurídica deverão ser comprovadas por Nota Fiscal ou Cupom emitidos por equipamentos ECF (Emissor de Cupom Fiscal), observados os seguintes requisitos em relação à pessoa jurídica compradora:

- a) identificação, mediante indicação do respectivo CNPJ;*
- b) descrição dos bens ou serviços, objeto da operação;*
- c) a data e o valor da operação.*

Qualquer outro meio de emissão de nota fiscal, inclusive o manual, depende de autorização da Secretaria de Estado da Fazenda, com jurisdição sobre o domicílio fiscal da empresa interessada.

37. Portanto, como podemos concluir, é indispensável a apresentação de nota fiscal, ou cupom fiscal, para comprovação e dedutibilidade das despesas.

38. Além disso, devemos ainda considerar que a falta de emissão de documentos fiscais por parte das concessionárias poderá acarretar a omissão de receitas operacionais por prestação de serviços nas mesmas.

Assim, aceitar a dedutibilidade de despesas sem a apresentação dos documentos fiscais seria avaliar a sonegação de receitas operacionais por parte do prestador de serviços.

39. Desta forma, as despesas com incentivos de vendas, no valor total de R\$ 11.590.250,66, foram consideradas não comprovadas e, portanto, indedutíveis para efeito do cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

7. A terceira infração diz respeito às provisões não dedutíveis identificadas, cuja dedução não seria admitida expressamente pela legislação:

DAS PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS

40. Em 09/04/2014, intimamos o contribuinte, através do Termo de Intimação Fiscal 04, a esclarecer o motivo pelo qual as provisões registradas na conta de passivo 229988 - PROVPCUSTOCOMTRANSPORTEVISA não foram adicionadas ao lucro líquido, tendo em vista que as provisões dedutíveis são apenas aquelas expressamente autorizadas na legislação tributária.

41. Em atendimento à intimação, o contribuinte apenas informou que “... tinham o tratamento de despesas efetivas do mês”.

42. Diante desta resposta, solicitamos ao contribuinte, por meio do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal 06, que comprovasse, por meio de documentação hábil e idônea, que o saldo final registrado na referida conta era de despesas efetivamente incorridas. Tendo em vista que nenhum documento ou esclarecimento foi apresentado a esta fiscalização, reintimamos a empresa, através do Termo de Reintimação Fiscal 01 cuja ciência se deu em 15/06/2015.

43. Em atendimento à reintimação o contribuinte apresentou o esclarecimento abaixo transcrito. Trata-se de um exemplo de contabilização da referida provisão.

CT 39.694 para a nota fiscal de venda do veículo N. 5328			
1. No momento do lançamento do faturamento do Carro lançava um valor estimado do frete de transporte e ficava em aberto no conta a pagar aguardando o conhecimento de transporte.			
Débito	431841 Custo c/Fretes e Seguros nas Vendas de Veículos no Mercado Local (VISA)		1.314,00
Crédito	229988 Provisão p/Custo com Transporte (VISA)		(1.314,00)
2. Ocorria o Adiantamento do pagamento para a Tegma			
Débito	168901 Adiantamento a Fornecedor		1.735,94
Crédito	154001 Banco Itau		(1.735,94)
3. Com o recebimento dos conhecimentos de transporte, lançava-se o complemento do valor a pagar do frete			
Débito	431701 Custo c/Fretes e Seguros nas Vendas de Veículos no Mercado Local (Manual)		421,94
Crédito	229.988 Provisão p/Custo com Transporte (VISA)		(421,94)
4. Baixa do Contas a Pagar versus Adiantamento a Fornecedor			
Débito	229988 Provisão p/Custo com Transporte (VISA)		1.735,94
Crédito	168901 Adiantamento a Fornecedor		(1.735,94)
-			

44. Como podemos observar no exemplo acima, a provisão é constituída no momento do faturamento do veículo para a concessionária. No entanto, neste momento, o serviço de frete ainda não foi realizado, o valor é apenas uma estimativa. Apenas após a realização do frete e emissão do Conhecimento de Transporte Rodoviário o valor total do frete é debitado, tendo como contrapartida uma conta do ativo.

45. Ressaltamos ainda que, mesmo tendo sido intimado e reintimado, o contribuinte não apresentou nenhum documento hábil e idôneo que comprovasse que o saldo final registrado nesta conta era de despesas efetivamente incorridas. Apresentou apenas planilhas demonstrativas dos lançamentos (razão).

46. Assim, podemos concluir que o saldo constante na referida conta é uma estimativa do valor dos fretes que ainda serão realizados, trata-se, portanto, de uma provisão e não de uma despesa efetiva.

47. Por se tratar de provisão indedutível, este valor deveria ter sido adicionado ao lucro líquido na determinação do Lucro Real, lançamento este que não consta no LALUR.

48. Somente são admitidas pela legislação do Imposto de Renda as seguintes provisões:

1. Provisões constituídas para o pagamento de férias de empregados (RIR/99, art. 337);
2. Provisões para o pagamento de décimo-terceiro salário (RIR/99, art. 338);
3. Provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida em lei especial a elas aplicável (RIR/99, art. 336);

49. Além daquelas expressamente previstas na legislação do imposto de renda, a pessoa jurídica poderá constituir contabilmente as provisões que entenda serem necessárias à sua atividade ou aos seus interesses sociais. Todavia, na hipótese de a provisão constituída na contabilidade ser considerada indedutível para fins da legislação do imposto de renda, a pessoa jurídica deverá efetuar na parte A do LALUR a adição do respectivo valor ao lucro líquido do período, para a apuração do lucro real.

50. Assim, glosamos as despesas com fretes que foram provisionadas mas ainda não realizadas, no valor total de R\$ 625.263,88. Segue em anexo a este relatório o razão da conta de provisões.

8. Vale transcrever a conclusão da Fiscalização com as despesas glosadas:

DOS VALORES A TRIBUTAR

51. Apresentamos na tabela abaixo o valor das despesas glosadas. O LALUR e o balancete seguem em anexo a este relatório. O balancete foi extraído da contabilidade apresentada através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

CONTA	SALDO FINAL	AJUSTE LALUR	DESPEGA GLOSADA
340641 – DESPESASCVENDASPROVINCVENTASFLOORPLAN	4.175.357,97	496.044,88	3.679.313,09
340601 – DESPESASCVENDASPROVINCVENTASFLOORPLAN	3.014.266,02	-	3.014.266,02
341368 – DESPESASCVENDASPROVINCVENTASBONUS	2.000.691,46	754.173,88	1.246.517,58
341601 – DESPESASCVENDASPROVINCVENTASBONUSOUTROS	(-).4.794.714,84	-	(-).4.794.714,84
341648 – DESPESASCVENDASPROVINCVENTASVDM	18.169.525,97	3.048.648,46	15.120.877,51
342601 – DESPESASCVENDASPROVINCVENTASPECAS	8.592,10	8.978,31	17.570,41
229988 – PROVPCUSTOCOMTRANSPORTEVISA	625.263,88	-	625.263,88
TOTAL GLOSADO			18.909.093,65

9. Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 495/548), questionando a exigência. Em seguida, foi protocolada petição com desistência parcial, apenas com relação às glosas das provisões com frete.
10. A Impugnação foi rejeitada pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 810/834) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DE DEFESA.

A exigência do crédito tributário deve estar acompanhada de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Cópias de documentos produzidos pelo próprio contribuinte, de sua propriedade e conhecimento, não

acatados pela fiscalização no curso do procedimento fiscal, são de prescindível juntada aos autos quando não fundamentais à comprovação das infrações tributárias que ensejaram o lançamento. Inexistência de cerceamento de defesa e prejuízo ao contraditório.

DESPESAS OPERACIONAIS. INDEDUTIBILIDADE. GLOSA.

As despesas operacionais devem estar lastreadas em documentação hábil e idônea, bem como sua dedutibilidade condiciona-se à comprovação de que são necessárias às atividades da empresa.

DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS.

Os documentos hábeis segundo sua natureza são aqueles que já contêm uma prova direta acerca do fato alegado cuja existência ali se materializa.

Tais documentos devem ter autenticidade, legitimidade e o seu conteúdo conduzir à convicção da efetiva ocorrência do fato, devendo, necessariamente, terem sido subscritos por terceiros que tenham participado das respectivas operações quando visando comprovar despesas necessárias pagas pelo contribuinte.

BÔNUS SOBRE VENDAS. RECEITAS OPERACIONAIS DAS CONCESSIONÁRIAS. NECESSÁRIA EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS PARA LEGÍTIMA COMPROVAÇÃO DA DESPESA PAGA PELA CONCEDENTE. NOTAS DE DÉBITO. INSUFICIÊNCIA.

Valores pagos pelos Concedentes a título de Bônus sobre Metas e Vendas às Concessionárias de veículos, constituem para estas Receitas operacionais sujeitas à tributação, devendo estar amparadas em Notas Fiscais para legítima comprovação de sua ocorrência. Notas de débito e documentos diversos não são aptos à comprovação do pagamento de referidos dispêndios.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. NÃO OBJETO DA LIDE.

A matéria relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não faz parte do lançamento, considerando-se que tal exação somente seria exigida após a constituição definitiva do crédito tributário e quando da mora do contribuinte no seu adimplemento. Não conhecimento pelo órgão julgador de primeira instância.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ. A Base de cálculo da CSLL é o Lucro Líquido ajustado pelas adições, exclusões e compensação autorizados pela legislação tributária, aplicando-se à CSLL os mesmos critérios de dedutibilidade próprios da apuração do IRPJ.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

11. A Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 845/909), sustentando em síntese que (i) preliminarmente, os Autos de Infração e a decisão recorrida seriam nulos por violação à ampla defesa, pois não constam do PAF documentos relevantes entregues pela Recorrente durante a fiscalização; (ii) o acórdão recorrido seria nulo, pois inovou na fundamentação quanto à glosa das despesas com bônus por performance, com preterição do direito defesa; alternativamente, devem ser expurgadas as inovações do acórdão; (iii) no mérito, os juros *floor plan* seriam dedutíveis, pois comprovada a necessidade da despesa; alternativamente, deve ser reconhecida a dedução ao menos quanto à CSLL; (iv) acerca dos pagamentos de bônus de performance, há desnecessidade de emissão de nota fiscal para a comprovação das despesas, as quais foram atestadas pela fiscalização por meio de outros documentos, bem como por inexistir prestação de serviço; (v) caso mantida a autuação, seja determinada a baixa à DRJ para julgamento da Impugnação na parte relacionada à não incidência de juros sobre a multa de ofício; alternativamente, caso se entenda sanável a nulidade, seja determinada a não incidência dos juros de mora sobre a multa lançada, sob pena de violação ao princípio da legalidade; (v) deve ser deferida a juntada posterior de documentos.

12. Em 04/07/2018, a Recorrente juntou petição contendo exemplos das despesas com incentivos de vendas pagos (fls. 915/924), reiterando seus pedidos relativos a essa glosa.

13. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

14. O Recurso Voluntário foi interposto em 04/09/2017 (fls. 844), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 842), por procurador devidamente habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço do recurso.

15. Como relatado, trata-se de Autos de Infração lavrados para exigir IRPJ e CSLL decorrentes de supostas despesas desnecessárias (juros *floor plan*) e não comprovadas (bônus pago às concessionárias), bem como por conta de provisões indedutíveis. Quanto a essa última glosa, houve desistência expressa da Recorrente (fls. 794/795).

16. Passo a analisar as alegações da Recorrente a seguir.

I. Preliminares de nulidade

I.1. NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO E DA DECISÃO RECORRIDA POR AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS ESSENCIAIS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

17. Preliminarmente, a Recorrente defende a nulidade da autuação e consequentemente da decisão recorrida, por violação à ampla defesa. Afirma que, durante o procedimento fiscal, apresentou diversos documentos comprobatórios “[...] de uma série de despesas que foram deduzidas”. Entre tais documentos, estariam arquivos relacionados aos pagamentos feitos aos concessionários a título de bônus por performance em vendas – como e-mails, notas de débito, transferências bancárias –, os quais não foram juntados aos autos. Cita o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, afirmando que, se a autuação recai sobre a falta de comprovação das despesas, a documentação seria prova indispensável. Também destaca que a documentação foi levantada em dois anos de procedimento fiscal, sem que muitas vezes a Recorrente tivesse feito cópia. Conclui defendendo a violação ao art. 5º, LV, da Constituição da República e ao art. 2º, *caput*, da Lei nº 9.784/99.

18. De acordo com o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, são nulos (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Além disso, a ocorrência da nulidade depende da verificação do efetivo prejuízo ao sujeito passivo, nos termos dos precedentes deste Carf:

NULIDADE. OFENSA A DIREITO. INOCORRÊNCIA. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). A nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não esteja apto a atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte. (Acórdão nº 1001-002.290, Rel. Cons. Fernando Beltcher da Silva, Sessão de 09/05/2023)

19. Esse regime jurídico das nulidades está de acordo com o tratamento dispensado pelo Código de Processo Civil, o qual prevê (i) o *princípio da instrumentalidade das formas* nos seus arts. 188 e 277, estabelecendo que “os atos e os termos processuais independem de forma determinada, salvo quando a lei expressamente a exigir, considerando-se válidos os que, realizados de outro modo, lhe preenchem a finalidade essencial” e (ii) a impossibilidade de repetição ou suprimento do ato processual quando não prejudicar a parte (art. 282, § 1º). A jurisprudência do E. STJ é firme no sentido de que “é necessária a demonstração de prejuízo concreto para o reconhecimento de nulidade processual, em respeito ao princípio da instrumentalidade das formas (*pas de nullité sans grief*)” (AgInt no REsp n. 2.141.349/SC, Rel. Min. Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe de 5/12/2024).

20. Consultando o Relatório Fiscal, verifico que a glosa das despesas com incentivos de vendas ocorreu por conta, exclusivamente, da falta de apresentação da nota fiscal, tendo a Fiscalização certificado expressamente que houve a apresentação da documentação

comprobatória das transferências bancárias, cópias de e-mails entre as empresas e notas de débito (fls. 467/468):

25. Em atendimento à fiscalização foram apresentados comprovantes de transferência bancária, cópias de e-mails entre as empresas e notas de débito. No entanto, a empresa deixou de apresentar as respectivas notas fiscais correspondentes às despesas efetuadas. [...]

29. Foram apresentados também a esta fiscalização os programas de bônus utilizados para avaliação do desempenho das concessionárias e pagamento dos incentivos devidos. Os programas seguem em anexo a este relatório. [...]

37. Portanto, como podemos concluir, é indispensável a apresentação de nota fiscal, ou cupom fiscal, para comprovação e dedutibilidade das despesas.

38. Além disso, devemos ainda considerar que a falta de emissão de documentos fiscais por parte das concessionárias poderá acarretar a omissão de receitas operacionais por prestação de serviços nas mesmas. Assim, aceitar a dedutibilidade de despesas sem a apresentação dos documentos fiscais seria avalizar a sonegação de receitas operacionais por parte do prestador de serviços.

39. Desta forma, as despesas com incentivos de vendas, no valor total de R\$ 11.590.250,66, foram consideradas não comprovadas e, portanto, indedutíveis para efeito do cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

21. Ou seja, a Fiscalização atestou de forma expressa a existência de tais documentos, ganhando tal menção fática presunção de veracidade e não sendo objeto de questionamento. O ponto central da autuação diz respeito *tão somente* à ausência das Notas Fiscais, que seriam imprescindíveis segundo o Relatório Fiscal.

22. O art. 9º do Decreto nº 70.235/72 destaca que os autos de infração devem ser acompanhados pelos *elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*. Se a Fiscalização entendeu que a glosa decorre *tão somente* da ausência das notas fiscais, a juntada dos demais documentos – os quais foram expressamente reconhecidos e mencionados – não é indispensável à demonstração da infração.

23. Diante desse cenário, entendo que a juntada dos demais documentos não ocasionou violação ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72 e não gerou prejuízo à ampla defesa da Recorrente (art. 5º, LV da Constituição Federal e art. 2, *caput*, da Lei nº 9.784/99). Portanto, rejeito a alegação de nulidade.

I.2. NULIDADE POR INOVAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO ACERCA DA GLOSA DE DESPESAS COM INCENTIVOS DE VENDAS

24. A Recorrente aponta uma segunda nulidade do acórdão da DRJ, especificamente a respeito da glosa das despesas com incentivos de vendas. Defende que houve inovação ilegal na fundamentação empregada no lançamento, em dois trechos do acórdão recorrido.

25. No primeiro trecho, a DRJ mencionaria um possível conluio entre a Recorrente e as concessionárias para a omissão de receita (fls. 831):

Neste sentido, a não emissão obrigatória de Notas Fiscais de Serviço por parte das Concessionárias para dar cumprimento ao recebimento dos Bônus de Produtividade e Desempenho da VOLVO acabam por descerrar provável omissão de receita tributável, considerando não haver registro em documento hábil do recebimento daquelas receitas operacionais.

Há fortes indícios, portanto, que tanto a própria fiscalizada (VOLVO) quanto as concessionárias, agem em conjunto, numa ponta “ocultando” tais receitas tributáveis pelo controle interno através de emails, notas de débito e transferências bancárias não sustentadas pela devida documentação fiscal, longe do controle das administrações tributárias; noutra ponta aproveitando a sua dedução como despesa sem o devido respaldo legal.

26. No segundo trecho, o acórdão recorrido destaca, para fins argumentativos, que tais despesas também não atenderiam ao critério de necessidade, ainda que comprovadas por documentos hábeis (fls. 832):

Como derradeira consideração, mas não menos importante, deve-se atestar, apenas para argumentar, que mesmo na situação em que os pagamentos das referidas despesas fossem comprovados com documentação hábil e idônea, qual seja, com a regular emissão das Notas Fiscais de Serviços emitidas pelas Concessionárias, ainda assim referidas despesas não seriam dedutíveis, porquanto não estaria presente o critério de necessidade daquele dispêndio, tal qual ocorreu com o pagamento dos juros floor plan.

Apesar de incentivar a atividade comercial, a distribuição de bônus de produtividade não se mostra ESSENCIAL àquela atividade econômica. A sua natureza discricionária, com critérios e parâmetros definidos pela Montadora à revelia das concessionárias, de forma unilateral, demonstram não ser aqueles dispêndios fundamentais à comercialização entre a montadora e as distribuidoras. Novamente, é inconteste a importância como fomento, mas não há como não reconhecer que tais bônus não atendem aos critérios de dedutibilidade no cálculo do Lucro Real, pela sua própria natureza não essencial à atividade.

Vejam que do próprio Programa de Bônus à folha 424 retiramos:

Informações complementares importantes:

- A margem complementar variável é uma liberalidade da Volvo Automóveis.
- Os critérios, parâmetros e processos de pagamento e de redistribuição dos recursos destinados a este programa são definidos pela Volvo Automóveis, a seu exclusivo critério, e poderão ser alterados a qualquer momento, sem prévio aviso.
- Somente serão revisados os resultados em caso de erro de cálculo no processo de apuração.

Pois bem, sendo o pagamento dos prêmios uma reconhecida LIBERALIDADE da Volvo Automóveis, atestada por ela própria no seu Programa de Bônus, naturalmente não se mostraria ESSENCIAL, NECESSÁRIA a sua atividade de

distribuição dos veículos, caso devidamente comprovada por documentação hábil e idônea.

27. Consultando o acórdão recorrido, verifico que, apesar dos trechos mencionados, a Turma Julgadora concordou expressamente com a fundamentação empregada pela Autoridade Fiscal para a glosa, defendendo ser imprescindível a comprovação por meio de notas fiscais:

Desta feita, claro está que o contribuinte CONCEDENTE e suas CONCESSIONÁRIAS não se utilizavam de emissão de Nota fiscal para comprovação de supostos pagamentos de Bônus de Produtividade, o que foi afirmado verbalmente pelo contribuinte durante o procedimento fiscal (item 27 do relatório) e corroborado pela não apresentação de qualquer Nota fiscal a comprovar aquelas despesas em fase de Impugnação. Segundo a mesma informação verbal, o controle dos pagamentos se dava através das notas de débito e outros instrumentos internos.

Ora, Notas de débito, comprovantes de transferência, cópias de emails são instrumentos internos, produzidos pelo próprio Impugnante, que não são legítimos para comprovação de despesas junto a terceiros, segundo preceitua a legislação tributária. Há de ser emitido o documento hábil e idôneo pelo recebedor, destinatário dos recursos, fazendo prova incontestada da efetiva existência daquela Receita para este, e Despesa para aquele. Tratando-se de relação comercial entre Concedente e Concessionária, ainda mais necessária a comprovação documental idônea e legal para atestar a efetividade de tais despesas, considerando a fácil manipulação de dados e fatos entre as partes.

28. Se foi mantido o fundamento da autuação, entendo que não é o caso de modificação de critério jurídico (art. 146 do CTN). Na realidade, tal mudança ocorre quando a DRJ, apesar de divergir do fundamento empregado pela Autoridade Fiscal, mantém a autuação por conta de outro motivo, reenquadrando juridicamente os fatos. Esta distinção foi bem delimitada no Acórdão nº 1201-005.727 (Rel. Cons. Thais de Laurentiis Galkowicz, Sessão de 15/12/2022), em que a DRJ concluiu não haver sonegação na conduta do contribuinte, mas reenquadrou o fato como fraude e conluio:

NULIDADE. DECISÃO DA DRJ. MUDANÇA DE CRITÉRIO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. ART. 146 DO CTN. É nulo o acórdão referente ao julgamento de primeira instância que modifica o critério jurídico (leia-se, motivo aliado à motivação do ato administrativo) adotado pela autoridade fiscal no lançamento tributário, conforme disciplina o artigo 146 do CTN. Permitir que nova interpretação e enquadramento legal dos mesmos fatos analisados na autuação seja feita pela DRJ, vai na contra mão do direito ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte, fulminando o duplo grau de jurisdição administrativa, o que enseja a nulidade prevista no artigo 59, II do Decreto 70.235/72.

29. A Relatora bem destacou as circunstâncias fáticas daquele caso:

No presente caso vê-se claramente o problema relativamente ao contraditório causado pela mudança de enquadramento jurídico da conduta do contribuinte.

Isto porque ele, em sua impugnação, a todo tempo defendeu-se sobre a (in)existência de sonegação in casu. Inclusive afirmando textualmente que as figuras da fraude e do conluio nem mesmo seriam discutidas, uma vez que a própria autoridade fiscal entendeu não serem aplicadas ao caso concreto.

Tendo tudo isso em vista, não há dúvida de que é justamente sobre tal situação, de mudança de critério jurídico adotada em um lançamento tributário, por decisão proferida em contencioso administrativo a respeito de seus dizeres, que nos debruçamos nesse caso: enquanto o auto de infração foi pautado em um critério jurídico (ocorrência de sonegação), o voto condutor propõe manter o mesmo ato administrativo com base em outro fundamento jurídico (ocorrência de fraude e conluio). Tal solução violada a garantia estabelecida pelo artigo 146 do CTN, além do artigo 2º, inciso XIII da Lei n. 9.784/99 e do artigo 59, II do Decreto 70.235/72.

30. Assim, trata-se de caso distinto daquele discutido nestes autos, em que a DRJ ratificou a fundamentação da Autoridade Fiscal, acrescentando outros elementos como reforço argumentativo.

31. Embora se entenda que tal reforço não signifique modificação de critério jurídico apta a gerar a nulidade da autuação, os fundamentos da autuação continuam sendo aqueles empregados pela Autoridade Fiscal no lançamento de ofício. Ou seja, demonstrada a improcedência das razões expostas nos Autos de Infração – no caso, a imprescindibilidade das notas fiscais para comprovação das despesas –, seria descabida a manutenção da infração com base noutro argumento trazido pela DRJ como reforço. Neste caso, haveria modificação de critério jurídico e conseqüente prejuízo ao direito de defesa.

32. Deste modo, mesmo que não sejam “expurgados” os trechos citados, como pretende a Recorrente subsidiariamente, pois são válidos como reforço argumentativo, o ponto central do lançamento de ofício continua sendo a necessidade ou não da emissão das notas fiscais para a prova das despesas.

33. Com base nesses elementos, rejeito a alegação.

I.3. NULIDADE POR AUSÊNCIA DE CONHECIMENTO DA IMPUGNAÇÃO ACERCA DA EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

34. Adiante, a Recorrente alega uma outra nulidade do acórdão recorrido, no que diz respeito à falta de apreciação da matéria relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Afirma que o acórdão afastou a possibilidade de sua defesa na esfera administrativa, “[...] o que representa uma mácula que impõe a nulidade na decisão lançada”.

35. Com efeito, o acórdão recorrido entendeu que o pedido deveria ser considerado “prejudicado”, pois os juros só seriam cobrados após o término do processo, razão pela qual a

Turma Julgadora não seria competente para a sua apreciação, sendo objeto estranho ao litígio. Diante disso, não conheceu da impugnação a respeito desse ponto.

36. Apesar da conclusão ter sido pelo não conhecimento, a DRJ avançou na matéria, apontando que “[...] os juros de mora incidem sobre os débitos para com a União por força de disposição legal (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996)”. Veja-se a fundamentação adotada:

De pronto atesta-se que essa não é uma questão litigiosa que conste dos autos, uma vez que não houve, ainda, qualquer exigência de juros sobre a multa de ofício (confira-se, a respeito, os cálculos constantes dos Autos de Infração em comento).

Os juros incidem a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do prazo para o pagamento da dívida tributária (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996). A apresentação da impugnação suspendeu a exigibilidade do crédito, afastando a exigência dos juros incidentes sobre a multa de ofício. A defesa, prevendo que a exigência aventada lhe seja formulada no futuro, pretende que esta Turma de Julgamento, preventivamente, trace comando para a futura conduta da Administração Tributária.

Contudo, ainda não foi atribuída essa competência a esta instância de julgamento. A competência atribuída à Turma de Julgamento restringe-se aos termos em que entabulada a exigência, consoante a intimação do contribuinte (art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972). Dessa forma, inviável a prolação de juízo quanto a essa questão, que só poderá ser mensurada quando do término do processo.

Pelo exposto, entendo que o pedido deve ser considerado prejudicado, abstendo-se esta Turma Julgadora de julgar a questão.

Apenas a título meramente informativo, esclareço que os juros de mora incidem sobre os débitos para com a União por força de disposição legal (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996). A multa de ofício é um débito para com a União. O impugnante não reclama da incidência dos juros sobre os demais débitos, só com a exigência futura de juros incidente sobre a multa de ofício. A contestação do contribuinte encontra óbice na lei. Eventual decisão administrativa não poderá se afastar da lei (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, c/c art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990). Ademais, o Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento firme em torno dessa questão. Esse posicionamento é favorável ao Fisco. Confira-se ementa de julgamento realizado em 4 de dezembro de 2012, que teve por relator o Ministro Benedito Gonçalves:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. *Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ n.º sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário."*

(REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. *Agravo regimental não provido."*

Considera-se, portanto, prejudicado o pleito do contribuinte por ser estranho ao presente litígio.

37. Ou seja, a DRJ avançou na análise, indicando as razões pelas quais também entendia que o pleito não deveria ser provido no mérito. Assim, houve efetiva apreciação da matéria deduzida pela Recorrente, não havendo que se falar em nulidade por omissão.

38. Além disso, mesmo que a DRJ tivesse se limitado ao não conhecimento da matéria, entendo que não haveria prejuízo ao contribuinte, uma vez que a questão se encontra pacificada na Súmula Carf n.º 108, de observância obrigatória pelos julgadores administrativos (art. 123, § 4º, do RICARF).

39. Portanto, rejeito a alegação de nulidade e, no mérito, não acolho a alegação, em razão da aplicação da súmula citada.

II. Mérito

II.1. DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM JUROS "FLOOR PLAN"

40. Após apresentar considerações gerais a respeito da dedutibilidade das despesas, a Recorrente trata das despesas com os juros *floor plan*. Destaca que a glosa se limitou a questionar a necessidade das despesas, porque a Autoridade Fiscal as considerou uma liberalidade. Defende a necessidade das despesas, sustentando que não se trata de liberalidade, mas sim de política essencial à venda de veículos, que é a sua principal atividade, estando estritamente vinculada à fonte produtiva. Sustenta que tal situação não é modificada pelo fato de a despesa ser feita em favor das concessionárias, conforme o próprio PN n.º 32/81. Subsidiariamente, defende que a dedutibilidade para fins de CSLL "[...] não se sujeita ao juízo de necessidade ou usualidade".

41. A DRJ concordou com a Autoridade Fiscal a respeito da matéria, concluindo que as despesas, apesar de justificáveis "por razões mercadológicas", não seriam essenciais à atividade:

O financiamento e os juros são pactuados para que as CONCESSIONÁRIAS os sustentem, quando adquirirem os veículos por meio do financiamento Floor Plan junto ao Banco GMAC. O pagamento destes mesmos juros pela própria Montadora, estranha ao financiamento GMAC / Concessionária VOLVO, reflete de fato mera liberalidade, a despeito de justificável por razões mercadológicas. É mera liberalidade por não ser necessária, essencial, imprescindível à operação. É um facilitador, um subsídio inegável que estimula o financiamento e o estoque de

TERCEIROS, mas não tem a natureza essencial À SUA PRÓPRIA ATIVIDADE que a legislação tributária demanda.

42. Passo a analisar a questão.

43. Por meio de “Acordo Operacional para Financiamento de Veículos por meio do Floor Plan” (fls. 274/282), oferece-se às concessionárias uma linha de crédito rotativo pelo Banco GMAC, para a aquisição dos veículos da Recorrente. Em síntese, a Recorrente fatura o veículo para a concessionária e envia a nota fiscal correspondente para o Banco GMAC, recebendo deste o pagamento à vista. O financiamento é quitado diretamente pela concessionária ao Banco GMAC quando da venda do veículo para o consumidor final.

44. A concessionária, para quitar o financiamento, utiliza um “período de isenção de pagamento de encargos à GMAC” (fls. 275), de 30 ou 60 dias, a depender do modelo do veículo. O ônus desses juros é arcado pela Recorrente, pagando o valor diretamente à GMAC.

45. De acordo com a Fiscalização, a Recorrente arcou com esse ônus por “mera liberalidade”, considerando as despesas respectivas indedutíveis por ausência de necessidade:

20. Podemos, então, concluir que a contribuinte efetivamente agiu intermediando créditos, absorvendo para si, por mera liberalidade, um encargo que não deveria ser seu. As despesas decorrentes de financiamentos fazem parte dos custos de se manter um negócio e, desta forma, devem ser arcadas pelas concessionárias.

21. Assim, as despesas efetuadas pela Volvo com pagamento de juros FLOOR PLAN, no valor total de R\$ 6.693.579,11, foram glosadas por serem consideradas indedutíveis na apuração do lucro real, já que se constituem em mera liberalidade, não sendo necessárias à atividade da empresa e à manutenção da sua fonte produtora. As despesas dedutíveis são somente aquelas que se enquadram no conceito de despesas necessárias, conforme parágrafo 1º do artigo 299 do RIR/99.

46. O art. 299 do RIR/99 define as despesas operacionais, da seguinte forma:

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).

47. Segundo RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA,¹ a dedutibilidade está vinculada à “existência de uma relação entre as despesas e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora”, de forma

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda (2020). - São Paulo: IBDT, 2020, p. 861.

objetiva. A pertinência objetiva entre a despesa e a atividade ou a fonte produtora foi mais definida no Parecer Normativo CST nº 32/1981, segundo a qual o gasto será *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.” Sobre esse ponto, veja-se precedente desta Turma Ordinária:

Entendo, em linha com o sustentado pela Recorrente que a necessidade da despesa é demonstrada na medida em que ela é empregada na otimização de quaisquer dos negócios exigidos pela atividade correspondente ao objeto social da pessoa jurídica.

Portanto, a necessidade da despesa deve ser entendida de forma objetiva, ou seja, a despesa necessária é aquela inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou que surge em virtude da simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha. (Acórdão nº 1301-005.771, Rel. Cons. Bianca Felícia Rothschild, Sessão de 19/10/2021)

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 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.

50. Assim, considerando a relação objetiva entre os juros e a manutenção da fonte produtora da própria Recorrente, entendo caracterizada a necessidade e dedutível a despesa.

II.2. DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM INCENTIVOS DE VENDAS – BÔNUS DE DESEMPENHO

51. Com relação à glosa das despesas com incentivos de vendas, a Recorrente destaca que não foi questionada a necessidade, usualidade e normalidade da despesa, limitando-se a autuação a questionar a forma de comprovação, a qual dependeria da apresentação da nota fiscal, sendo insuficiente a apresentação de outros documentos como notas de débito. Alega que a DRJ teria se equivocado ao alegar que teria sido questionada a existência da despesa e que os

documentos apresentados (transferência bancária, e-mails, contratos etc.) seriam suficientes para a comprovação da despesa.

52. Além da suficiência dos documentos apresentados, a Recorrente defende que sequer seria o caso de emissão de nota fiscal, pois o pagamento do bônus não representa contraprestação a serviço da concessionária à Recorrente. Alega que o pagamento se dá por conta da venda do veículo da concessionária ao consumidor final, não havendo qualquer serviço prestado à Recorrente.

53. De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 467), as despesas com incentivos de venda questionadas estavam escrituradas nas seguintes contas contábeis, tendo sido descritas da seguinte forma pela Recorrente:

341368 – DESPESAS COM VENDAS – PROVISÃO INCENTIVO DE VENDAS – BÔNUS (VISA)

Pagamento de bônus aos concessionários por atingir a meta de vendas, apurado trimestralmente.

341601 – DESPESAS COM VENDAS – PROVISÃO INCENTIVO DE VENDAS – BÔNUS – OUTROS

Pagamento de bônus aos concessionários por atingir a meta de vendas, apurado trimestralmente.

341648 – DESPESAS COM VENDAS – PROVISÃO INCENTIVO DE VENDAS – MARGEM VARIÁVEL (VISA)

Pagamento de margem variável aos concessionários pela realização de vendas dos veículos

342601 – DESPESAS COM VENDAS – PROVISÃO INCENTIVO DE VENDAS PEÇAS

Pagamento de margem variável aos concessionários pela realização de vendas peças e acessórios

54. Segundo a própria Autoridade Fiscal, a contribuinte apresentou “comprovantes de transferência bancária, cópias de e-mails entre as empresas e notas de débito” para justificar as despesas escrituradas.

55. O ponto questionado pela Fiscalização diz respeito exatamente à forma de comprovação das despesas, vez que a Autoridade Fiscal entendeu imprescindível as notas fiscais correspondentes. Citou que as concessionárias não estariam isentas, pela legislação municipal, de emitir notas fiscais contra a Recorrente, como ocorre em caso de comissões de vendas diretas. Assim, de fato entendo que a análise das despesas, neste Carf, deve ficar restrita à necessidade das notas fiscais para a dedução das despesas.

56. Feita essa delimitação, anoto inicialmente que o art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598 prescreve que a escrituração “mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo

sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.” Ou seja, via de regra não há um documento específico imprescindível à comprovação da despesa constante da escrituração.

57. O Parecer Normativo CST nº 10/1976 caminha no mesmo sentido, ao tratar da comprovação de despesas por meio de “documentos de praxe”, destacando outros documentos além das notas fiscais:

3. A comprovação dessas despesas, qualquer que seja sua natureza, há de ser feita com os documentos de praxe, isto é, recibos, notas fiscais, canhotos de passagens, etc., desde que a lei não impõe forma especial. O importante é serem de idoneidade indiscutível.

4. Pode ocorrer, todavia, o fato de a despesa ser de pequeno valor e, ocasionalmente, de difícil comprovação. Nesse caso, essa despesa poderá ser tida como acessória, admissível ante a razoabilidade e comprovação das principais, a juízo da autoridade fiscal.

58. Como demonstrado por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA,² “a lei exige que as despesas sejam registradas em escrita com forma contábil, devendo ser devidamente identificadas através de requisitos formais e de requisitos extrínsecos”. O mesmo autor destaca ainda que o lançamento contábil deve ter lastro em documento que identifique “as partes, a natureza da despesa, a quantidade de bens ou utilidades e as respectivas identificações, o valor respectivo, e outros elementos essenciais a evidenciar a vinculação do gasto com as atividades ou a fonte produtora da pessoa jurídica que nela tenha incorrido”. Ou seja, o fundamental é que a despesa esteja comprovada por meio de documento que permita identificar com precisão a sua origem, o destinatário dos recursos e o valor respectivo, viabilizando a confrontação com a escrituração contábil e a verificação dos seus efeitos fiscais.

59. Como mencionado, a Fiscalização destacou que a Recorrente entregou notas de débito, cópias de e-mails entre as empresas e comprovantes de transferência bancária, não tendo sido questionada eventual divergência entre a documentação e a escrituração contábil em que estavam evidenciadas as despesas.

60. Apesar da entrega desses documentos ter sido citada no Relatório Fiscal, a Recorrente apresentou petição (fls. 915/941) demonstrando, de forma exemplificativa, os documentos que suportavam a despesa. Em síntese, (i) a Recorrente, ao emitir a nota fiscal de venda do veículo para a concessionária, constitui provisão para o pagamento de bônus; (ii) posteriormente, com base nas informações da quantidade de vendas da concessionária dentro de determinado período, a Recorrente apura o percentual de performance específico e encaminha e-mail contendo o valor devido, acompanhado de planilha de apuração; (iii) a fim de suportar o ingresso, a concessionária emite Nota de Débito contendo o valor apurado, com a descrição das despesas; (iv) a Recorrente informa o creditamento que será feito, emitindo nota de crédito e encaminhando e-mail; e (v) por fim, é feita a transferência bancária.

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda (2020). - São Paulo: IBDT, 2020, p. 893-896.

61. A documentação entregue indica que não se trata de informações emitidas de forma unilateral pela Recorrente. São documentos intersubjetivos, demonstrando a relação da Recorrente com a concessionária, a forma de apuração do valor e a forma de pagamento.

62. Dos elementos apresentados, entendo que houve a devida comprovação por documentos aptos a suportar a escrituração contábil – cuja idoneidade não foi questionada em momento algum no Relatório Fiscal. Não há qualquer indicação no Relatório Fiscal de que a ausência de emissão da Nota Fiscal teria sido utilizada como instrumento de omissão de receitas tributáveis.

63. Além de ser prescindível, entendo que a própria necessidade da emissão da nota fiscal não foi demonstrada, tendo em vista que não ficou demonstrada a prestação de serviço da concessionária à Recorrente (art. 1º da Lei nº 8.846/94). Os pagamentos ocorriam como bonificação de uma venda feita entre a concessionária e o consumidor final e não como contraprestação de alguma utilidade material ou imaterial proporcionada à Recorrente. O fato de existirem serviços prestados pelas concessionárias à Recorrente, os quais se submetem à exigência de emissão de nota fiscal – como ocorre nos casos de comissão na intermediação de vendas diretas – não significa que todas as relações entre elas sejam pautadas pela mesma forma.

64. Com base nessas razões, entendo que a glosa deve ser revertida.

III. Dispositivo

65. Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares e, no mérito, dou-lhe provimento, para reverter as glosas relativas às despesas com juros *floor plan* e planos de incentivo de vendas.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso