



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.720204/2014-56
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1201-005.362 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de outubro de 2021
Recorrentes PAIC PARTICIPACOES LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

ERRO NA DETERMINAÇÃO DE EXIGÊNCIA. MATÉRIA DE MÉRITO. NULIDADE INEXISTENTE.

Erros constatados na determinação de exigência compõem a análise de mérito, e resultam na improcedência parcial ou total do lançamento, mas não em nulidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2010

HOLDING FAMILIAR. GASTOS DESPROPORCIONAIS COM ATIVIDADES DAS EMPRESAS INVESTIDAS. DESPESAS DESNECESSÁRIAS

Despesas operacionais de Holding Familiar para incentivar as atividades econômicas de suas controladas, a título de arrendamento e gastos com aeronaves, não são essenciais, normais, ou usuais, especialmente quando desproporcionais a ponto de gerar vultosos prejuízos à controladora. Contudo, considerando-se exclusivamente a operação econômica de cessão onerosa de aeronaves, torna-se possível a dedução de despesas que foram reembolsadas por meio de contrato entre a cessionária (investida) e a cedente (investidora/holding).

LUCRO REAL. FUNDO DE INVESTIMENTO EM AÇÕES. TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS. DEDUTIBILIDADE DE PERDAS. DISPONIBILIDADE NO RESGATE DAS COTAS.

Os rendimentos e as perdas decorrentes de fundos de investimento em ações somente podem ser objeto de tributação ou de dedução no resgate das cotas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010

DESPESAS DESNECESSÁRIAS. INDEDUTIBILIDADE.

A partir de 1º de janeiro de 1996, são indedutíveis, para efeitos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), as despesas desnecessárias que não possuam os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, para fins de

apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), em razão da previsão legal contida no art. 13 da Lei n.º 9.249/1995 c/c art. 47 da Lei n.º 4.506/1964.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplicam-se aos lançamentos decorrentes da CSLL as mesmas razões de decidir referentes às exigências à título de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso de ofício para reverter a dedução deferida na decisão recorrida relativa às despesas decorrentes de perdas na aplicação em fundo de investimento em ações, no valor de R\$ 3.601.587,59 e (ii) por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da CSLL e do lucro real apurados pela DRJ o valor de R\$ 8.400,000,00, a título de despesas com aeronaves, bem como o valor de 8.295.347,97, a título de rendimentos com a aplicação em fundo de investimento em ações. Vencido o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque e as Conselheiras Viviani Aparecida Bacchmi e Bárbara Santos Guedes, que davam provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sérgio Magalhães Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Sergio Magalhaes Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário e de ofício contra acórdão que julgou procedente em parte a impugnação aos lançamentos de créditos a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), e Contribuição Social s/ Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário de 2010.

A Recorrente descreve resumidamente em sua peça recursal os acontecimentos relativos ao contexto da autuação, que, pela clareza da exposição, ora transcrevo:

Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), relativos ao ano-base de 2010, cumulados com **juros de mora e multa de ofício, no valor total de R\$ 10.718.714,28, abaixo descritos:**

	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)
Principal	2.619.140,77	2.486.954,06
Juros de Mora	914.603,96	868.444,36
Multa de Ofício	1.964.355,58	1.865.215,55
Total	5.498.100,31	5.220.613,97
Total Geral		R\$ 10.718.714,28

Em linhas gerais, entendeu o Sr. Agente Fiscal que as despesas incorridas pela Recorrente com suas aeronaves, no suposto montante de R\$ 45.443.323,93, seriam indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que essas despesas não estariam intrinsecamente relacionadas com a comercialização de bens e serviços, nos termos do artigo 25 da Instrução Normativa SRF n.º 11, de 22 de fevereiro de 1996 ("IN 11/96")¹. Confira-se, abaixo, a suposta infração descrita nos autos de infração:

"0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS (NÃO COMPROVAÇÃO)

Não comprovação de que as despesas relacionadas a aeronaves são necessárias, usuais e normais à atividade operacional da pessoa jurídica e à manutenção de sua fonte produtora e intrinsecamente relacionada com a produção ou comercialização dos bens e serviços, conforme o Termo de Verificação Fiscal em anexo."

Entendeu também o Sr. Agente Fiscal que a Recorrente não deveria ter excluído do lucro contábil a variação mensal positiva de suas cotas no fundo de investimento em ações Santa Rita ("FIA Santa Rita"), uma vez que, de acordo com sua interpretação, a incidência do imposto de renda sobre rendimentos de fundo de investimento se dá exclusivamente no resgate das cotas apenas quando se trata da apuração do imposto retido na fonte ("IRRF"), não se aplicando esse raciocínio para fins de apuração do IRPJ e da CSLL:

"O contribuinte excluiu indevidamente R\$ 8.295.347,97 do Lucro Líquido do período de 2010 na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. (...)

A alegação do contribuinte de que a tributação nos rendimentos obtidos em aplicações em fundos de investimento em ações se dá somente no resgate das quotas está correta sob o ponto de vista da **tributação na fonte** (...), do ponto de vista **da apuração dos tributos com base no lucro real efetuada pela própria pessoa jurídica**, o contribuinte está **errado**, pois os rendimentos de aplicações financeiras de renda variável - em que se incluem os fundos de investimentos em ações - **integram o lucro real**. É o princípio da competência, conforme se vê no inciso I, do §2º, do art. 770, Regulamento do Imposto de Renda (...) (g.o. - fls. 4 e 7 do TVF)

Em síntese, foram apontadas infrações pela autoridade fiscal, concernentes à glosa de despesas operacionais pela falta de comprovação de sua necessidade, usualidade e normalidade à atividade operacional da pessoa jurídica, relativas a aquisição e gastos com aeronaves, e exclusão indevida da apuração do Lucro Real de valor relativo a ganhos no mercado de renda variável.

A exigência foi impugnada, e, após nova análise da peça de defesa em função de nulidade atribuída pelo CARF à primeira decisão que manteve integralmente os créditos, a turma

aquo julgou procedente em parte a impugnação apresentada, cancelando o lançamento do IRPJ e alterando o lançamento da CSLL, motivo pelo qual houve recurso de ofício. Veja-se a ementa:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Ano-calendário: 2010

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO.

Tendo em vista que o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão, não se concretiza a hipótese de nulidade do Auto de Infração.

VERDADE MATERIAL.

Em sendo requerido pela Fiscalização todos os documentos e explicações necessários à apreciação do objeto da revisão fiscal e demonstrada a adequada apreciação pelo Auditor-Fiscal dos elementos apresentados pela contribuinte, não se pode aceitar a alegação de que os autos de infração foram lavrados sem a profundidade necessária do procedimento de fiscalização, violando o princípio da verdade material.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
Ano-calendário: 2010

DESPESAS COM AERONAVES. LUCRO REAL. INDEDUTIBILIDADE.
São indedutíveis da base de cálculo do IRPJ as despesas relacionadas a aeronaves, uma vez que não ficou provado que a utilização das aeronaves estava intrinsecamente relacionada à produção ou comercialização dos serviços, nem serem necessárias, usuais e normais à manutenção de sua fonte pagadora.

RENDIMENTOS DECORRENTES DE APLICAÇÕES EM FUNDOS DE INVESTIMENTO. REGIME DE RECONHECIMENTO.
As pessoas que apuram lucro real devem reconhecer as receitas decorrentes da valorização das cotas dos Fundos de Investimentos segundo o regime de competência.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
Ano-calendário: 2010

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espraia seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte"

Após ciência da nova decisão, interpôs-se recurso voluntário, por meio do qual se apresentaram as seguintes razões de defesa para reforma da decisão recorrida: **(i)** *os autos de infração padecem de nulidade pela iliquidez do suposto crédito tributário, decorrente dos inúmeros equívocos na apuração das supostas bases de cálculo - que foram reconhecidos pela própria DRJ -, que os tornam nulos de pleno direito;* **(ii)** *as despesas com aeronave eram necessárias, usuais e normais à atividade da Recorrente e;* **(iii)** *por expressa disposição legal, os*

rendimentos auferidos com fundos de investimento em ações devem compor o lucro real apenas no final do exercício no qual ocorrer o resgate das cotas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sérgio Magalhães Lima, Relator.

Do Recurso Voluntário

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Das Nulidades

A Recorrente argui nulidade dos autos de infração, segundo suas palavras, “*pela iliquidez do suposto crédito tributário, decorrente dos **inúmeros equívocos** na apuração das supostas bases de cálculo - que foram reconhecidos pela própria DRJ -, que os tornam nulos de pleno direito*”.

Tais equívocos, no entender da Recorrente, referentes a glosas de despesas que haviam sido adicionadas ao lucro líquido, à falta de exclusão da adição de ajustes decorrentes de preços de transferência, e à glosa de despesas vinculadas a contratos, macularam o cálculo do tributo devido (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN), por conseguinte, a determinação da exigência, de acordo com o art. 10, V, do Decreto-Lei 70.235/72, o que provocou a alegada iliquidez do crédito tributário.

A suposta nulidade decorrente desses equívocos também foi arguida em impugnação e rejeitada pela turma julgadora ao entendimento de que se trata de questões de mérito. Vejam-se os seguintes excertos daquela decisão:

Preliminarmente, a interessada solicita a nulidade dos Autos de infração, apontando **4 falhas** cometidas pela autoridade lançadora que teriam influenciado na base de cálculo causando iliquidez e incerteza ao lançamento:

1ª Infração: glosa de despesas com aeronaves

As despesas com depreciação (R\$9.758.741,61), as de variação cambial passiva (R\$8.221.533,15) e os juros passivos (R\$2.290.003,45), todas incluídas nas despesas com aeronaves, teriam sido adicionadas ao lucro líquido, através de ajustes decorrentes do RTT, devidamente informado na linha 2 das Fichas 09A e 17 da DIPJ; **ao glosar tais despesas que foram adicionadas ao lucro líquido, incorreu a exigência em duplicidade;**

Como a autoridade fiscal adotou o equivocado entendimento de que as despesas com arrendamento mercantil das aeronaves não eram operacionais, deveria ter

excluído a adição de ajustes decorrentes de preços de transferência por conta dos pagamentos realizados a título de contraprestação do arrendamento mercantil das aeronaves, no importe de R\$1.564.955,27; oferecendo-se mais uma vez à tributação um valor que já foi adicionado ao lucro líquido pelo próprio contribuinte a título de "Ajustes decorrentes de Métodos - Preços de Transferência" (linha 9 das Fichas 09A e 17 da DIPJ);

Informa também que ao longo do ano-calendário de 2010, teve uma receita de R\$ 8.400.000,00, devido à contratos de cessão de aeronaves com a Companhia Brasileira de Distribuição - CBD, a qual compôs seu resultado, sendo efetivamente oferecida à tributação. Assim, **entende que deveria ocorrer não só a redução da base tributável lançada para se excluir, no mínimo, os R\$8.400.000,00, mas à nulidade dos autos de infração, por padecerem de iliquidez e incerteza.**

2ª Infração: Glosa da exclusão de valor relativo a ganhos no mercado de renda variável, no importe de R\$8.295.347,97

1) Informa que **a autoridade fiscal não considerou as perdas auferidas com a aplicação nos meses de janeiro, abril, maio, junho e novembro, no importe de R\$3.601.587,59,** devidamente adicionadas ao lucro líquido e registradas no livro razão.

Tais apontamentos, por se tratarem de questão de mérito, serão analisados em momento oportuno.

Outrossim, os lançamentos passíveis de nulidade são os realizados por autoridade incompetente, nos termos do art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72 (PAF), ou com ausência de algum dos requisitos essenciais do auto de infração, fixados no art. 10 do PAF, e dos lançamentos em geral, constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

" PAF:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

[...]

Art. 59. São nulos;

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. "

Na espécie, além da competência da autoridade que lavrou os autos de infração não ter sido contestada, estão presentes todos os requisitos contidos nos referidos dispositivos, o que autoriza concluir não caber a nulidade dos lançamentos ora contestados."

De fato, não há porque atribuir nulidade a eventuais erros e falhas que constituem matéria de mérito, uma vez que não há nenhum vício que macula o presente lançamento tributário, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, e havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos.

Esclareça-se que erros constatados na determinação da exigência compõem a análise do mérito, e resultam na improcedência do lançamento, na proporção do erro apurado, não sendo o caso de se considerar nulo o lançamento nem a improcedência total, caso o erro não abarque a totalidade do lançamento.

Entendo que não se encontram motivos para se determinar a nulidade do lançamento, por terem sido cumpridos, em adição aos dispositivos normativos já citados na decisão recorrida, os requisitos legais estabelecidos no artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72, notadamente considerando que o contribuinte teve oportunidade de se manifestar durante todo o curso do processo administrativo.

Por esses motivos, rejeito a preliminar arguida.

Passa-se à análise de mérito.

O lançamento, julgado procedente em parte na decisão de piso, teve por base duas infrações a seguir analisadas em sequência, quais sejam:

1) Glosa de despesas operacionais pela falta de comprovação de sua necessidade, usualidade e normalidade à atividade operacional da pessoa jurídica, relativas a aeronaves.

2) Exclusão indevida da apuração do Lucro Real de valor relativo a ganhos no mercado de renda variável.

Da Glosa de Despesas com Aeronaves

Sobre a primeira infração, colhe-se da ementa da decisão da 4ª Turma da DRJ/BHE, o seguinte verbete:

DESPESAS COM AERONAVES. LUCRO REAL. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis da base de cálculo do IRPJ as despesas relacionadas a aeronaves, uma vez que não ficou provado que a utilização das aeronaves estava intrinsecamente relacionada à produção ou comercialização dos

serviços, nem serem necessárias, usuais e normais à manutenção de sua fonte pagadora.

A autoridade fiscal considerou desnecessárias as despesas operacionais com aeronaves, e portanto, indedutíveis para fins de apuração do lucro real, em razão da não apresentação de “*documentação hábil e idônea que comprovasse que as despesas relacionadas a aeronaves eram necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora e intrinsecamente relacionadas com a produção ou a comercialização dos bens e serviços*”.

A glosa foi realizada no valor de 45.443.323,93, ali incluídas despesas variadas, de depreciação, de variação cambial, de juros passivos, e demais despesas.

Reclamou a Recorrente, em sua impugnação, que essas despesas seriam necessárias, por meio de variados argumentos que serão analisados à frente, e que parte dessas despesas, embora estivessem registradas em sua contabilidade para fins fiscais, foram expurgadas do lucro (lançamento de expurgo) no Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT), instituído pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 949/2009.

Ante a notícia sobre os lançamentos de expurgo efetuados no FCONT, foram desconsideradas, na apuração do valor tributável utilizado no lançamento de ofício, as seguintes despesas, conforme a decisão recorrida:

	Ficha 06A	Ficha 07A (RTT)	Diferença
Despesas Operacionais (linha 40)	45.969.869,54	36.211.127,93	9.758.741,61
Variações Cambiais Passivas (linha 41)	8.221.533,15	0,00	8.221.533,15
Outras Despesas Financeiras (linha 46)	2.610.194,15	320.190,70	2.290.003,45

Após o recálculo das bases de apuração dos créditos tributários, foi afastada a exigência de IRPJ em razão da redução do saldo negativo e do prejuízo fiscal, e reduzida a exigência de CSLL.

Contudo, a Recorrente renova seus argumentos a fim de demonstrar que as despesas relacionadas a aeronaves seriam necessárias, e, portanto, dedutíveis.

Apresenta a seguinte síntese dos acontecimentos:

Pois bem. **No ano calendário de 2010, a Recorrente era arrendatária de cinco aeronaves**, das quais três eram objeto de contrato de arrendamento mercantil financeiro e duas eram objeto de arrendamento mercantil operacional, quais sejam:

DASSAULT FALCON JET 900EX (PR-GPA) - arrendamento operacional

Falcon 7X (PR-DNZ) - arrendamento financeiro

A109 E Power (PP-MJP) - arrendamento operacional

Augusta 22091 (PR-DNI) - arrendamento financeiro

Augusta 22095 (PR-DIZ) - arrendamento financeiro

Considerando-se que tais aeronaves eram (i) cedidas para a CBD mediante pagamento de um preço, gerando receita para a Recorrente, conforme anteriormente mencionado, (ii) bem como eram utilizadas por seus diretores na consecução de seu objeto social, a Recorrente, ao longo do ano calendário de 2010, deduziu, nos termos do artigo 47 da Lei n.º 4.506/64⁶ e 13, incisos II e III da Lei n.º 9.249/95⁷, as despesas vinculadas a tais aeronaves como: pagamentos das contraprestações mercantil; manutenção; impostos; taxas; seguros entre outras.

Não obstante, haja vista o objeto presente no Contrato Social da Recorrente, bem como a informação prestada durante o procedimento de fiscalização sobre as atividades por ela desempenhadas¹, o Sr. Agente Fiscal ficou em dúvida sobre a necessidade, usualidade e normalidade de tais despesas e intimou a Recorrente a vinculá-las às suas transações.

Assim, em 12 de agosto de 2014, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 9, a Recorrente apresentou cópia do seu Contrato Social, para demonstrar que as despesas com aeronaves eram necessárias ao seu objeto, na medida em que (i) prestava serviços para sociedades controladas e coligadas, bem como (ii) arrendava bens (dentre eles aeronaves) para que fossem utilizados por tais sociedades (como inclusive evidencia o contrato firmado com a CBD já mencionado), e, por essa razão, incorreu em despesas para adquirir a posse e manter tais bens móveis.

Embora entendesse que ao prestar tal informação estaria plenamente justificada a dedutibilidade das despesas com aeronaves, a Recorrente também se colocou à disposição para prestar quaisquer outras informações julgadas necessárias pelo Sr. Agente Fiscal.

Contudo, para sua surpresa, sem tecer grandes justificativas ou solicitar novos esclarecimentos e documentos imprescindíveis para se aferir se tais aeronaves eram utilizadas para a consecução do objeto social da Recorrente, como contratos firmados com tais sociedades coligadas e controladas, bem como os diários de bordo do período autuado, o Sr. Agente Fiscal encerrou a Fiscalização e glosou referidas despesas. É o que se verifica do seguinte trecho do TVF:

"Em resposta à intimação, protocolada em 12/08/2014, o contribuinte **não apresentou qualquer documentação hábil e idônea** que comprovasse que as despesas relacionadas a aeronaves eram **necessárias, usuais e normais** à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora e **intrinsecamente** relacionadas com a produção ou a comercialização dos bens e serviços. Ou seja, **não vinculou**, por meio de **documentação hábil e idônea**, essas despesas à atividade operacional da pessoa jurídica e à manutenção da fonte produtora." (g.o. fls. 18 do TVF)

Ao analisar as alegações e a documentação anexada referente à questão, a turma julgadora da DRJ considerou que as despesas em referência não seriam indispensáveis ou essenciais à atividade da empresa e à manutenção de sua fonte produtora, e, portanto, não atenderiam ao requisito previsto no art. 299 do RIR/99. Confirmam-se as razões de decidir:

¹ "Solicitado a nos informar a atividade desempenhada pela companhia no período de 01/01/2010 a 31/12/2010 por meio do Termo de Intimação Fiscal - Termo 07 de 15/05/2014, o contribuinte respondeu o que segue, in verbis:
[...]

Item 1 - A Companhia tem por objeto social a participação societária em outras sociedades, investimento em bens imóveis, prestação de serviços às demais empresas controladas ou coligadas ou a terceiros e a realização de atividades de interesse comum das sociedades controladas e coligadas; (O negrito é do original).

Entretanto, após analisar as alegações e documentação anexada, considerando o objeto social da empresa descrito no contrato social e o alto valor das despesas relacionadas às aeronaves, não vislumbro o atendimento ao requisito previsto no art. 299 do RIR/1999, de serem as despesas com tais aeronaves necessárias, indispensáveis ou essenciais à atividade da empresa e à manutenção de sua fonte produtora. Diferentemente seria, por exemplo, se o ramo de atividade da interessada fosse o de transporte aéreo de carga e/ou passageiros, o que não é o caso.

Em seu recurso, a Recorrente cita doutrina dos ilustres professores Ricardo Mariz de Oliveira e Bulhões Pedreira para assentar os conceitos de despesa necessária, normal ou usual, e menciona o item 4 do Parecer Normativo CST n.º 32/81, também referido pela autoridade fiscal:

"4. 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.

5. 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." (g.n.)

Contudo é por meio dos seguintes fatos que procura vincular a necessidade das despesas à sua atividade econômica:

A Recorrente é sociedade *holding* da Família Diniz, que detém direta e indiretamente uma série de investimentos, principalmente relacionados ao ramo de produção e distribuição de alimentos e eletroeletrônicos.

[...]

Por meio da Recorrente, sua *holding* familiar, representada por família, controla a política econômica e administrativa das sociedades investidas, decide as diretrizes a serem seguidas em seus empreendimentos, procura e estreita relacionamento com investidores, ou seja, toma todas as decisões necessárias e operacionais para o desenvolvimento dessas sociedades.

No ano-calendário de 2010, dentre os principais investimentos detidos direta e indiretamente pela Recorrente pode-se mencionar a CBD ("Pão de Açúcar"), que estava em franca expansão para o interior, o Extra, o Ponto Frio, a rede Assai, as Casas Bahia e a Fazenda da Toca, onde, em 2010, a Recorrente envidou grandes esforços para implementar um negócio, até então inovador e visionário, de produção de alimentos orgânicos, que têm atingido mercado representativo no Brasil.

Assim, diante da amplitude de seus negócios, localizados em cidades cujas distâncias variam entre 11 km (distância aproximada entre São Paulo e São Caetano do Sul, onde estava localizada a sede das Casas Bahia) e 7.948 km (distância entre São Paulo e Lisboa, onde havia uma loja da CBD), a Recorrente, para a boa consecução de objetivos sociais, necessitava deslocar seus diretores rapidamente entre uma cidade e outra, nas quais possui empreendimentos, sem ficar sujeito às limitações de horários e passageiros impostos pelos voos de carreira oferecidos pelas empresas que operam no mercado aeroviário, bem como possibilitar que os diretores das sociedades investidas fizessem o mesmo.

Aliás, além da administração e gerenciamento dos seus próprios empreendimentos, o ramo de atividade da Recorrente exige, frequentemente, a negociação com novos investidores, a participação em Assembleias Gerais na sede das sociedades

investidas, o estabelecimento de relações em novos mercados, o que a obriga a deslocar os seus diretores (uma vez mais: são eles que representam a Recorrente e, portanto, utilizam-se das aeronaves) pelas mais diversas cidades do Brasil e do exterior dentro do menor período de tempo possível.

Para tanto, a exemplo do que ocorre com várias sociedades do seu porte, conforme será evidenciado por meio da jurisprudência que será posteriormente explorada, a Recorrente houve por bem efetuar o arrendamento mercantil de aeronaves. Repita-se: o único objetivo da Recorrente ao deliberar a realização do arrendamento mercantil das aeronaves foi otimizar o tempo de deslocamento dos seus diretores e dos diretores das sociedades investidas, de modo a melhorar a gestão de seus empreendimentos, maximizando Grupo.

Percebe-se, portanto, que as aeronaves foram arrendadas pela Recorrente para transportar seus diretores às diversas cidades nas quais possui empreendimentos ou visava à implantação de novos, bem como para ceder o uso a diretores de sociedades investidas, como a CBD, mediante o pagamento de preço, estando intrinsecamente relacionadas às suas atividades, sendo certo que as despesas com contraprestação de arrendamento mercantil, manutenção, combustíveis, dentre outras, constituem nítida hipótese de despesas operacionais, previstas no artigo 299 do RIR/99 e, portanto, dedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Acrescenta que: *“De qualquer forma, a fim de se demonstrar a necessidade, a usualidade e a normalidade das despesas incorridas pela Recorrente com as aeronaves em questão, reproduz-se, de forma ilustrativa, exemplos de diários de bordo (Doe. 08 da Impugnação), os quais comprovam que a CBD as utilizava e que as viagens feitas pelos diretores da Recorrente estavam, de fato, diretamente relacionadas com a consecução dos objetivos sociais da companhia.”*

Conclui que: *“ante o exposto, fica patente a subjetividade e generalidade da análise feita pelo Sr. Agente Fiscal, que em nenhum momento se preocupou em solicitar ao órgão competente (Departamento de Controle do Espaço Aéreo - DECEA), ou mesmo à Recorrente, os diários de bordo, que foram espontaneamente apresentados na peça impugnatória, a título exemplificativo (Doe. 08 da Impugnação), para infirmar a indevida presunção fiscal quanto à desnecessidade das despesas incorridas com as aeronaves em questão.”*

Por fim, colaciona várias jurisprudências que supostamente reforçam seus argumentos.

Segundo o relato descrito no Termo de Verificação Fiscal (TVF), a Recorrente não comprovou, por meio de documentação hábil e idônea, que as despesas listadas e apresentadas no Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 9 estariam vinculadas à atividade operacional da pessoa jurídica e à manutenção de sua fonte produtora. Limitou-se a Recorrente *“a dizer que a empresa, no ano de 2010, dentre outras atividades, prestou serviços às demais sociedades controladas, coligadas ou a terceiros, além de arrendamento e subarrendamento de bens adquiridos no mercado externo ou interno, e que, nesse contexto, firmou contrato de arrendamento mercantil de aeronaves, na condição de arrendadora, e que, por esta razão, incorreu em diversas despesas, conforme transcrição abaixo, in verbis”*:

[...]

Conforme poderá ser observado em seu contrato social, no ano de 2010 a empresa teve por objeto social, dentre outras atividades, a prestação de serviços às demais sociedades controladas ou coligadas ou a terceiros, além do arrendamento e subarrendamento de bens adquiridos do mercado externo ou interno.

Nesse contexto, o PAIC firmou contrato de arrendamento mercantil de aeronaves, na condição de arrendadora, e, por esta razão, incorreu em diversas despesas, tais como (i) manutenção, (ii) combustível, (iii) seguro, (iv) hangar, entre outras. Nesse contexto, os custos, despesas e demais gastos relacionados com as aeronaves encontram subsídios dentro de sua operação, bem como são necessários para as atividades da empresa e para a manutenção da fonte produtora.

Ainda com relação aos gastos relacionados às aeronaves, é manifesto e visível que sejam gastos mensais, usuais e normais, os quais poderão ser verificados, por exemplo, por meio dos contratos de seguro e utilização de hangar a serem disponibilizados oportunamente. Inclusive, é importante lembrar que essa atividade possui um elevado custo fixo, visto que determinados custos/despesas são incorridos, mesmo quando as aeronaves não são utilizadas, como por exemplo, manutenção periódica, seguro, locação de hangar, dentre outros.

[...]

A Recorrente, por sua vez, entende que a autoridade fiscal não aprofundou suas investigações a fim de comprovar a indedutibilidade das despesas com aeronaves, além de procurar demonstrar que as essas despesas são necessárias usuais e normais para a sua atividade econômica.

Sobre o necessário aprofundamento do procedimento fiscal alegado, verifico que as expressões do TIF nº 9 procuram enfatizar, com o sublinhamento de palavras chaves, a necessidade de apresentação de documentação hábil e idônea para vinculação das despesas à atividade operacional da pessoa jurídica e à manutenção de sua fonte produtora. Confira-se:

Item 1 – A Companhia tem por objetivo social a participação societária em outras sociedades, investimentos em bens imóveis, prestação de serviços às demais empresas controladas ou coligadas ou a terceiros e realização de atividades de interesse comum das sociedades controladas e coligadas; (Grifamos)

(...)

2. Solicitamos vincular os custos, despesas e quaisquer outros gastos relacionadas às aeronaves no período de 01/01/2010 a 31/12/2010 à atividade operacional da pessoa jurídica e à manutenção de sua fonte produtora, demonstrando a necessidade desses custos, despesas e quaisquer outros gastos relacionadas às aeronaves para a realização das transações ou operações da pessoa jurídica e a usualidade e normalidade desses custos, despesas e quaisquer outros gastos relacionadas às aeronaves nas transações, operações ou atividades da pessoa jurídica, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea.

Poder-se-ia entender, conforme alega a Recorrente, que, diante desses esclarecimentos, estaria obrigada a autoridade fiscal a solicitar ao Departamento de Controle do Espaço Aéreo (DECEA) ou à Recorrente os diários de bordo para fins de conferência sobre a possibilidade de admissão dessa despesas.

Contudo, verifica-se que a autoridade fiscal, após a análise da legislação aplicável, e em razão da resposta anterior sobre a atividade econômica da Recorrente e da vultosa contabilização de despesas relacionadas a aeronaves, já estava inclinada a entender como

indedutíveis tais despesas, mas procedeu à intimação como forma de permitir à Recorrente a oportunidade de comprovar o vínculo das despesas à atividade operacional da pessoa jurídica.

Nesse sentido, destacou em seu TVF o enunciado da súmula CARF n.º 79, verbis:

Súmula CARF n.º 79: A partir da vigência da Lei no 9.249, de 1995, a dedução de contraprestações de arrendamento mercantil exige a **comprovação da necessidade de utilização dos bens arrendados para produção ou comercialização** de bens e serviços. (Grifamos e negritamos)

Assim, como essa comprovação não foi apresentada durante o procedimento fiscal, entendo que não houve falhas quanto à autuação. Todavia, apresenta a Recorrente documentos e alegações que visam comprovar a possibilidade de dedutibilidade das despesas.

A controvérsia da questão cinge-se, portanto, à possibilidade de as despesas com aeronaves poderem ou não ser consideradas como dedutíveis à luz da legislação fiscal, e o principal comando legal sobre esse tema, utilizado como fundamento jurídico pela autoridade fiscal, é o art. 47, §§1º e 2º, da Lei 4.506/64 (reproduzido no RIR/99, art. 299)

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

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

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

Demais disposições infralegais visam esclarecer os três requisitos (necessidade, normalidade e usualidade) para se conferir o atributo de “dedutibilidade” às despesas operacionais, tal como o Parecer Normativo CST n.º 32/81, em seus itens 4 e 5, nos quais se baseou a própria Recorrente em sua defesa, e de onde se extrai o significado de despesa: necessária (*quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos*); normal (*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*); e usual (*deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio*).

No presente caso, os fatos mais importantes que se podem colher dos autos, relacionados à atividade econômica da Recorrente, e às vultosas despesas que chamou à atenção da autoridade fiscal e da turma julgadora de piso, são os seguintes:

1. A Companhia (PAIC) tem por objeto social a participação societária em outras sociedades, investimento em bens imóveis, prestação de serviços às demais empresas controladas ou coligadas ou a terceiros, e a realização de atividades de interesse comum das sociedades controladas e coligadas;

2. a Recorrente possui contrato de cessão temporária de aeronaves com a investida CBD. Esse contrato, firmado em 03/12/2001, com aditivos subsequentes, juntados pela Recorrente, às e-fls. 370/385 (Doc. 6 da Impugnação), preveem que o pagamento efetuado pela cessionária (CBD), será efetuado a título de reembolso à cedente (Recorrente). No ano de 2010 esse reembolso totalizou R\$ 8.400.000,00 (12 X R\$ 500.000,00 + 12 X R\$200.000,00). Tal valor

foi considerado pela Recorrente como receita de prestação de serviços, conforme se observa na Ficha 7 A, linha 5, da DIPJ 2011 (ano base 2010).

1. Contrato de Cessão Temporária para realizar Vãos CBD. A PAIC concorda em realizar os Vãos CBD contra o reembolso de despesas, não excedendo ao máximo permitido pela Seção 91.501(d) do RBHA. A PAIC e a CBD acordarão sobre a data de partida e o destino de qualquer Vôo CBD proposto com pelo menos 3 dias de antecedência ao início de tal vôo.

2. Despesas dos Vãos CBD. A CBD concorda em pagar à PAIC as despesas incorridas com cada Vôo CBD, conforme permitido pela Seção 91.501(d) do RBHA, listadas abaixo em detalhe:

- a) combustível, óleo, lubrificantes e outros aditivos;
- b) despesas de viagem da tripulação, incluindo alimentação, pousada e transporte terrestre;
- c) hangaragem e amarração em estacionamento fora da base de operação da Aeronave;
- d) seguros feitos especialmente para o vôo;
- e) taxas de aterrisagem, taxas de aeroporto e tributos similares;
- f) taxa alfandegária, taxa de licença para estrangeiros e taxas similares diretamente relacionadas com os vôos;
- g) alimentação e bebidas servidas durante o vôo;
- h) transporte terrestre de passageiros;
- i) tarifas de utilização de facilidades de navegação, comunicações e meteorologia; e
- j) uma quantia adicional, igual a cem por cento (100%) das despesas listadas nas alíneas (a) a (i) acima.

3. Pagamento. De acordo com o acima disposto, a CBD pagará R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) fixos mensais pelos Vãos CBD. As instruções para pagamento serão oportunamente informadas à CBD.

3. as despesas operacionais, no valor de R\$ 36.211.127,93, lançadas na linha 40 da ficha 7A da DIPJ (e-fls. 327) são quase todas relacionadas a despesas com as cinco aeronaves que detém a Recorrente (empresa investidora do grupo). Além dessas, há despesas, no valor de R\$ 10.389.422,34, relacionadas ao pagamento das parcelas de 2010 das aeronaves objeto de arrendamento mercantil.

4. As receitas líquidas da atividade, no valor de R\$ 7.059.308,81, e resultado positivo com participações societárias, R\$ 4.623.496,92, somadas às demais receitas financeiras, não são capazes de superar os custos e as despesas. Nesse ano de 2010, houve prejuízo operacional de -20.090.789,59, e resultado negativo do período de apuração em -13.365.564,64.

À vista das alegações e dos fatos colhidos dos autos, entendo que o requisito de essencialidade para se caracterizar as despesas como necessárias resta prejudicado ante ao vultoso valor de despesas (cerca de 45 milhões) comparado ao reembolso/receita (8.4 milhões), em valor bem inferior, decorrente dos contratos de cessão temporária. Ainda que se pudesse alegar que as despesas restantes (cerca de 80% do total) são decorrentes de viagens dos diretores da Recorrente, ter-se-ia um quadro desproporcional quanto à alegação de que as despesas seriam necessárias para impulsionar os negócios das investidas.

Nessa linha, é razoável indagar se seria essencial à atividade econômica de uma Holding a cessão onerosa de aeronaves a empresas investidas, no caso a apenas uma, a CBD, ainda que fosse para impulsionar os negócios dessa empresa, para retorno financeiro por meio de dividendos e JCP, como próprio informou a Recorrente. A uma, porque a própria empresa investida poderia arrendar a aeronave caso fosse necessário, e, a duas, porque, pelo menos em

2010, as despesas suplantam com muitas sobras as receitas, não sendo identificados rendimentos de JCP e receita decorrente de equivalência patrimonial na DIPJ. Veja-se a alegação da Recorrente:

Ora, demonstrou-se no presente caso que a utilização das aeronaves estava intrinsecamente relacionada com as atividades da Recorrente, estas foram arrendadas em seu interesse de desenvolver as sociedades investidas para receber mais dividendos e juros sobre capital próprio, bem como foram utilizadas para melhor gerir os seus negócios, incluindo a manutenção e busca de investidores e parceiros no Brasil e no exterior, além de terem servido como fonte de renda, mediante a cessão onerosa de uso para sociedades investidas, sendo, portanto, dedutíveis as respectivas despesas, nos termos do artigo 299 do RIR/99 e 13 da Lei n.º 9.249/95.

Por sua vez, quanto ao requisito da normalidade (despesa *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*), não questiono que sejam comuns viagens por diretores em jatos exclusivos para estabelecerem contatos comerciais, desenvolverem novos mercados, e outras atividades afins. Contudo entendo que essas despesas devem ser aferidas pelo ângulo da empresa investida na relação com seus próprios diretores, e não da empresa investidora com gastos das investidas, motivo pelo qual entendo também prejudicado o requisito da normalidade no que tange à atividade de uma Holding Familiar, que se destina ao controle e desenvolvimento do patrimônio da família para, conforme palavras da Recorrente, receber mais dividendos e juros sobre capital próprio, mas não para prestação de serviços operacionais às investidas (arrendar e ceder a título oneroso aeronaves), e, como consequência, gerar vultosos prejuízos.

Quanto ao requisito da usualidade (*que deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio*), entendo que embora a visão da Recorrente apresentada tenha o cunho de demonstrar o ganho da operação para o grupo econômico, o raciocínio que se deve ter por referência é o do resultado de cada pessoa jurídica, em linha com o princípio da entidade, e não do conjunto de empresas.

Esses pontos, por si só, já convidam o observador mais atento a se questionar sobre a necessidade dessas despesas, uma vez que trazem vultosos prejuízos à Recorrente, e penso que a administração tributária já vislumbrara tal quadro, motivo pelo qual se iniciara a ação fiscal.

Por sua vez, a Recorrente apresenta em impugnação exemplos de registros de diários de bordo, em um total de sete (e-fls. 394/400 e e-fls. 756/762), que ilustra, segundo procura demonstrar, o uso pelos diretores da empresa da Recorrente e da CBD.

Contudo, entendo que tais exemplos não constituem provas em amostra significativa a afastar a falta dos requisitos de essencialidade, normalidade, e usualidade, estes dois últimos especialmente, pelo que se pode inferir do total de viagens, pelo menos 163, realizadas pelas 5 aeronaves a partir dos registros de diário de bordo colacionados aos autos, sendo o mais recente, de n.º 307 (em 06/12/2010) e o mais antigo, de n.º 144 (em 27/01/2010).

Nesse sentido, mesmo que esses sete documentos, ou a totalidade dos diários de bordo, fossem apresentados durante o procedimento fiscal, ainda assim, a meu ver, não haveria como vincular a formação de tamanha despesa, capaz de gerar prejuízos da ordem de R\$ 20

milhões, à necessidade (leia-se essencialidade) das despesas da Recorrente apenas para viagem de seus diretores. Mesmo porque nesses registros não há a indicação clara dos passageiros.

Sobre a alegação de que deveria a autoridade fiscal solicitar ao Departamento de Controle do Espaço Aéreo (DECEA) ou à Recorrente os diários de bordo para fins de conferência sobre a possibilidade de admissão das despesas em questão, convém lembrar que, consoante o § 1º art. 9º do Decreto Lei 1598/77, os fatos registrados na escrituração devem ser comprovados por documentos hábeis, tais como, por exemplo, atas coincidentes em data e horário, que possam demonstrar a utilização das aeronaves exclusivamente para as reuniões alegadas pela Recorrente. Por outro lado, conforme o §2º daquele artigo, caberia à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados. Confira-se o artigo em comento:

Determinação pela Autoridade Tributária

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - 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.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

Nesse sentido, entendo que se fossem apresentados controles efetivos e suficientes a demonstrar o compartilhamento das despesas relacionadas às viagens atreladas às necessidades operacionais das empresas do grupo econômico, seria razoável admitir, por critério de rateio, aquelas inerentes a cada empresa do grupo, o que inclui a empresa ora Recorrente. Contudo, como mencionado, esses documentos não foram juntados aos autos, vez que se defende em recurso o vínculo total das despesas à atividade econômica da Recorrente.

Todavia, ao se examinarem os requisitos do art. 47, §§1º e 2º, da Lei 4.506/64, não mais sob o ângulo da atividade econômica, mas sob o prisma da operação econômica isoladamente considerada, qual seja, arrendamento de aeronaves para cessão onerosa à investida, creio que possam ser consideradas necessárias tais despesas, pelo fato que foram destinadas à obtenção de receitas, ainda que estas se destinem à cobertura das despesas pelo uso das aeronaves por parte da cessionária.

Assim, considerando que sob o ângulo da atividade econômica da Recorrente (Holding) os requisitos para dedutibilidade de despesas operacionais (essencialidade, normalidade e usualidade), no regime do lucro real, não foram atendidos, mas que, sob o prisma da operação econômica, relativa à cessão onerosa de aeronaves se torna possível a dedutibilidade das despesas, entendo que assiste razão à Recorrente para se considerarem dedutíveis despesas no valor de R\$ 8.400.000,00, por corresponderem ao valor, reconhecido como receita operacional pela investidora (Recorrente), mas que se referem a reembolso das despesas a esse título pela investida.

Sobre a adição do valor das despesas glosadas à base de cálculo da CSLL, questão também levantada pela Recorrente, não há razão para o pleito, pois o art. 13 da Lei n.º 9.249/95 expressamente estende à apuração dessa contribuição as disposições do art. 47 da Lei n.º 4.506/64, reproduzido anteriormente, *verbis*:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, **independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.506**, de 30 de novembro de 1964:

[...]

Várias decisões deste Conselho acompanham essa mesma linha de entendimento.

Confira-se:

DESPESAS INEXISTENTES E DESPESAS DESNECESSÁRIAS. CONFUSÃO PATRIMONIAL E FALTA DE PROPÓSITO. Quando apuradas despesas inexistentes a correspondente glosa deve ser efetuada pela autoridade fiscalizadora. No mesmo sentido, a constatação de despesas não necessárias à atividade da entidade, por mera liberalidade, enseja a glosa dos valores que reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. (Acórdão n.º 1201-001.905, sessão de 17 de maio de 2017)

BASE DE CÁLCULO. ART. 299 RIR/99. APLICABILIDADE. IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO. Ainda que o IRPJ e a CSLL possuam bases de cálculo distintas, especificamente a norma contida no art. 299 do RIR/99 é aplicável na apuração da CSLL devida. Decorrendo a exigência de CSLL de elementos que igualmente fundamentaram o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão para ambos os tributos. (Acórdão n.º 1402-002.516, sessão de 17 de maio de 2017)

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS. PREVISÃO LEGAL ESPECÍFICA. A partir de 1º de janeiro de 96, devem ser adicionadas ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, as despesas incorridas pela pessoa jurídica que não possuem os atributos de necessidade, anormalidade e usualidade, em virtude da previsão legal contida no art. 13 da Lei n.º 9.249/1995. (Acórdão n.º 9101-002.535, sessão de 19 de janeiro de 2017)

Ainda sobre o tema, alega a Recorrente que a autoridade fiscal deveria ter excluído a receita a título de preço de transferência adicionada ao lucro real, uma vez que procedeu à glosa das despesas operacionais com arrendamento mercantil (Ajustes decorrentes de Métodos - Preços de Transferência" (linha 9 das Fichas 09A e 17 da DIPJ).

Tal alegação não foi acolhida no exame da impugnação, conforme razões a seguir expostas:

Com relação a segunda falha apontada pela interessada na preliminar de nulidade, a interessada alega que, como a autoridade fiscal adotou o equivocado entendimento de que as despesas com arrendamento mercantil das aeronaves não eram operacionais, deveria ter excluído a adição de ajustes decorrentes de preços de transferência por conta dos pagamentos realizados a título de contraprestação do arrendamento mercantil das aeronaves, no importe de R\$1.564.955,27. Assim teria sido oferecido mais uma vez à tributação um valor que já foi adicionado ao lucro líquido pelo próprio contribuinte a título de "Ajustes decorrentes de Métodos - Preços de Transferência" (linha 9 das Fichas 09A e 17 da DIPJ).

O ajuste a título de preço de Transferência no valor de R\$ 1.564.955,27, se encontra discriminado na Ficha 32 da DIPJ:

	Preço Parâmetro (R\$)	Preço Praticado (R\$)	Valor do Ajuste (R\$)
Aeronave 1	7.954.701,52	8.060.764,21	106.062,69
Aeronave 2	6.546.555,40	7.197.824,00	651.268,60
Aeronave 3	929.968,91	1.169.103,77	239.134,86
Aeronave 4	922.372,79	1.159.554,39	237.181,57
Aeronave 5	556.152,45	887.460,00	331.307,55
		TOTAL	1.564.955,27

O método de ajuste utilizado foi o PIC (Preços Independentes Comparados).

Comparando, novamente, os valores declarados nas Fichas 06A com os da Ficha 07A (RTT) na DIPJ do ano-calendário de 2010, verifica-se que o "Custo dos Serviços Vendidos" (linha 17), passou de R\$ 8.628.195,96 na Ficha 06A para R\$ 19.017.618,30 na Ficha 07A. Esse acréscimo se deve porque na linha 17 desta ficha foi incluída uma despesa de R\$ 10.389.422,34 relacionada ao pagamento das parcelas de 2010 das aeronaves objeto de arrendamento mercantil. Essas despesas com arrendamento mercantil também não são necessárias, mas não podem ser glosadas pela DRJ pois estaríamos inovando, vez que não foram glosadas pela fiscalização.

Portanto, como muito bem observado pela interessada em sua impugnação, "a *legislação de Preços de Transferência é aplicada na importação de bens e serviços para fins de aferição do limite da dedutibilidade das despesas incorridas por uma pessoa jurídica. Valores que excedam o preço parâmetro calculado por meio de um dos métodos previstos em lei, não podem ser deduzidos para fins fiscais, devendo ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL*".

Verifica-se que as despesas de arrendamento financeiro foram incluídas no FCONT e lançadas na Ficha 7A, linha 17 (custo dos serviços vendidos), da DIPJ 2011, fato que passou despercebido pela autoridade fiscal, motivo pelo qual, em vez de realizar a glosa da despesa de arrendamento, valor incluído naquela linha, no valor de R\$ 10.389.422,34, terminou por se equivocar e lançar a glosa de despesas objeto de lançamento de expurgo no FCONT, situação já reconhecida e revertida pela decisão de piso e que resultou na redução do valor tributável, em R\$ 20.270.278,21, conforme já explanado anteriormente.

Uma vez que não houve glosa de valores a título de arrendamento, não haveria porque excluir do valor tributável as receitas a título de preço de transferência, motivo pelo qual não assiste razão à Recorrente.

Dos Rendimentos Decorrentes de Aplicações em Fundos de Investimentos

A Recorrente apresentou as seguintes informações:

De acordo com o Sr. Agente Fiscal, a Recorrente teria incorrido em uma segunda infração, que consistiria na exclusão indevida de R\$ 8.295.347,97 do lucro líquido do período de 2010, correspondentes à variação positiva no valor das cotas do Fundo de Investimento em Ações Santa Rita, acumulada ao longo do ano-calendário, não resgatadas pela Recorrente. Confirma-se, novamente, o entendimento do Sr. Agente Fiscal:

"O contribuinte excluiu indevidamente R\$8.295.347,97 do Lucro líquido do período de 2010 na determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.
(...)"

A alegação do contribuinte de que a tributação nos rendimentos obtidos em aplicações em fundos de investimento em ações se dá somente no resgate das quotas está correta sob o ponto de vista da **tributação na fonte** (retenção e recolhimento do imposto na fonte cuja responsabilidade é do administrador do fundo de investimento), mas está **errada** do ponto de vista **da apuração dos tributos com base no lucro real realizada pela própria pessoa jurídica (objeto da presente fiscalização).**" (fls. 4 e 7 do TVF – g.o.)”

De acordo com o entendimento do Sr. Agente Fiscal, as variações positivas acumuladas ao longo do ano calendário do valor de cotas de fundos de investimentos em ações ("FIA") devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados no final do ano calendário, independentemente de seu resgate, uma vez que o artigo 18 da Instrução Normativa RFB n.º 1.022, de 5 de abril de 2010 ("IN 1.022/2010"), vigente à época dos fatos autuados, aplicar-se-ia apenas para o imposto retido na fonte.

A DRJ, por sua vez, corroborou o entendimento do Sr. Agente Fiscal, sob a infundada alegação de que a IN 1.022/2010 preveria a tributação apenas na alienação, resgate ou cessão de cotas de fundos quando se tratar de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido ou arbitrado...”

Segundo a decisão recorrida, com base na IN RFB n.º 1022/2010, “*os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa e renda variável sujeitam-se à incidência na fonte e integram o lucro real, presumido ou arbitrado. Os valores retidos devem ser abatidos do imposto sobre a renda apurado ao fim do período de apuração e, especificamente no caso do lucro presumido ou arbitrado, conforme exceção prevista no inciso II, § 9º do art 55 da IN 1022/2010, a tributação ocorrerá somente por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título de aplicação.*”. Eis os dispositivos normativos mencionados pela decisão recorrida:

Seção II

Da Tributação dos Rendimentos Auferidos na Aplicação em Fundos de Investimento Regidos por Norma Própria

Fundo de Investimento em Ações

Art. 18. Os cotistas dos fundos de investimento em ações serão tributados pelo imposto sobre a renda exclusivamente no resgate de cotas, à alíquota de 15% (quinze por cento).

Seção III

Das Disposições Comuns às Operações de Renda Fixa e de Renda Variável

Art. 55. O imposto sobre a renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável ou pago sobre os ganhos líquidos mensais será:

I - deduzido do devido no encerramento de cada período de apuração ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

II - definitivo, no caso de pessoa física e de pessoa jurídica optante pela inscrição no Simples Nacional ou isenta.

§ 1º Os rendimentos e os ganhos líquidos de que trata este artigo integrarão o lucro real, presumido ou arbitrado.

§ 2º *Os rendimentos e ganhos líquidos previstos neste artigo, auferidos nos meses em que forem levantados os balanços ou balancetes de que trata o art. 35 da Lei n.º 8.981, de 1995, serão neles computados, e o imposto de que trata o art. 45 será pago com o apurado no referido balanço, hipótese em que fica dispensado o seu pagamento em separado.*

§ 3º *Nos balanços ou balancetes de suspensão será observado o limite de compensação de perdas previsto no § 7º.*

§ 4º *As perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercados de renda fixa ou de renda variável, não serão dedutíveis na apuração do lucro real.*

§ 5º *Excluem-se do disposto no § 4º as perdas apuradas pelas entidades de que trata o inciso I do caput do art. 56.*

§ 6º *Para efeito de apuração e pagamento do imposto mensal sobre ganhos líquidos, as perdas em operações day-trade poderão ser compensadas com os ganhos auferidos em operações da mesma espécie.*

§ 7º *Ressalvado o disposto nos §§ 4º e 5º, as perdas apuradas nas operações de que tratam os arts. 18, 40, 47 e 49 a 51, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o limite dos ganhos auferidos nas operações previstas nesses mesmos dispositivos.*

§ 8º *As perdas não deduzidas em um período de apuração poderão sê-lo nos períodos subsequentes, observado o limite a que se refere o § 7º.*

§ 9º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado:

I - o imposto de que trata o art. 45 será pago em separado nos 2 (dois) meses anteriores ao do encerramento do período de apuração;

II - os rendimentos auferidos em aplicações financeiras serão adicionados ao lucro presumido ou arbitrado somente por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação (regime de caixa);

III - as perdas apuradas nas operações de que tratam os arts. 47 e 49 a 51 somente podem ser compensadas com os ganhos auferidos nas mesmas operações, observado o disposto no art. 53.

§ 10. *A compensação do imposto sobre a renda retido em aplicações financeiras da pessoa jurídica deverá ser feita de acordo com o comprovante de rendimentos, mensal ou trimestral, fornecido pela instituição financeira. (grifei)*

Por sua vez, a alegação da Recorrente de que a tributação dos rendimentos obtidos em aplicações em fundos de investimento em ações se dá somente no resgate das cotas é fundamentada principalmente no disposto do art. 28 da Lei 9.532/97, *verbis*:

Art. 28. A partir de 1º de janeiro de 1998, **a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica imune ou isenta, nas aplicações em fundos de investimento, constituídos sob qualquer forma, ocorrerá:** (Vide ADI 1.758-4, DE 1998)

I - diariamente, sobre os rendimentos produzidos pelos títulos, aplicações financeiras e valores mobiliários de renda fixa integrantes das carteiras dos fundos; (Vide Medida Provisória n.º 2.189-49, de 2001)

II - por ocasião do resgate das quotas, em relação à parcela dos valores mobiliários de renda variável integrante das carteiras dos fundos

§ 6º Os fundos de investimento cujas carteiras sejam constituídas, no mínimo, por 80% de ações negociadas no mercado à vista de bolsa de valores ou entidade assemelhada, poderão calcular o imposto no resgate de quotas, abrangendo os rendimentos e ganhos totais do patrimônio do fundo. (Vide artigos 1º e 2º da Medida Provisória n.º 2.189-49, de 2001)"

Assim, o cerne da questão consiste em conhecer em que momento os rendimentos decorrentes de fundo de investimento em ações devem ser oferecidos à tributação por pessoa jurídica que detém cotas dessa espécie de fundo, e apura o IRPJ e a CSLL pela sistemática do lucro real.

Da leitura do art. 28 da Lei 9.532/97 e do caput e §1º art. 55 da IN 1022/2010, acima reproduzidos, verifico que os rendimentos e os ganhos líquidos mencionados são aqueles sobre os quais incide o imposto retido na fonte (pelo administrador do fundo), seja periodicamente, como nos casos dos fundos de renda fixa e multimercado, ou no resgate, a exemplo do fundo de investimento em ações ora tratado. Confirmam-se os dispositivos aqui mencionados:

Art. 55. O imposto sobre a renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável ou pago sobre os ganhos líquidos mensais será:

§ 1º Os rendimentos e os ganhos líquidos de que trata este artigo integrarão o lucro real, presumido ou arbitrado.

Nesse sentido, entendo que os rendimentos de fundo de investimento em ações somente podem ser oferecidos à tributação após o resgate das cotas, uma vez que a incidência do IRRF marca o momento da aquisição da disponibilidade jurídica (e econômica), conforme preceitua o CTN, em seu art. 43:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

Observe-se que a natureza do IRRF no presente caso é de antecipação do imposto devido no ajuste, e não de retenção postecipada. Caso fosse admitida a lógica de tributação de rendimentos no ajuste, antes da incidência na fonte, seria desnecessária essa incidência no resgate, dado que os rendimentos já teriam sido oferecidos à tributação.

Assim, não faz sentido a interpretação de que os rendimentos de fundos de ações sejam reconhecidos pelo regime de competência, em momento anterior ao resgate de ações.

Da mesma forma, também não se deve reconhecer perdas nesse fundo antes do resgate, pois, tal como os ganhos, as perdas ainda não ocorreram, possuindo a natureza de mera provisão, e, portanto, indedutíveis. Confirma-se o art. 183, inciso I, da Lei 6404/76 (redação anterior à Lei 11.638/2007):

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição **ou pelo valor do mercado, se este for menor**; serão excluídos os já prescritos **e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor provável de realização**, e será admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos;

Admitir essa raciocínio representaria o reconhecimento, a cada ano, tão-somente de variações positivas, sendo eventuais perdas efetivas reconhecidas apenas no resgate, e ainda com a possibilidade de dedução dessas perdas limitada aos ganhos nas operações a que alude o § 7 art. 55 da IN 1022/2010.

Isso poderia conduzir ao contrassenso de haver resgates sem tributação na fonte, por força de grande desvalorização no ano do resgate após uma sequência de ganhos anuais tributáveis. Isso conduziria à lógica perversa de tributação de mera expectativa de rendimentos, que, nesse exemplo, restariam frustrados no momento do resgate.

Embora o acórdão da DRJ tenha reconhecido a possibilidade de se deduzir o valor correspondente a perdas auferidas com a aplicação nos meses de janeiro, abril, maio, junho e novembro, no importe de R\$3.601.587,59, entendo, em linha com raciocínio apresentado, que essas perdas se tratam de mera provisão, não havendo possibilidade de se efetuar qualquer dedução de rendimentos de fundos de investimento em ações antes do resgate das cotas, momento no qual é reconhecida eventual e efetiva perda.

Daí a necessidade de se tributarem fundos de investimentos em ações tão somente no resgate, pois é nesse momento que haverá o efetivo rendimento a ser tributado, ou a real perda a ser deduzida de outros rendimentos/ganhos conforme as normas vigentes.

No caso de apuração pelo lucro presumido ou arbitrado, o art. 55, § 9º, da IN 1022/2010, ao meu ver, termina por postergar o reconhecimento dos rendimentos dos fundos que tributam rendimentos na fonte antes do resgate de cotas, a exemplo dos fundos de renda fixa e multimercado, ao contrário do necessário reconhecimento por competência para fins de apuração pelo lucro real.

Assim, não é porque há no texto do art. 55, § 9º, da IN 1022/2010, exclusiva referência aos lucros presumido e arbitrado, que se deve chegar à conclusão de que os rendimentos de todos os fundos de investimentos, especialmente os de ações, necessariamente devem ser reconhecidos por competência no caso de apuração pelo lucro real.

Por tais motivos, acolho as razões da Recorrente para fins de se excluir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o valor de R\$ 8.295.347,97.

Do Recurso de Ofício

Verifica-se que foi exonerada a exigência de tributos no valor total de R\$ 4.123.068,32 (R\$ 2.619.140,77 + R\$ 1.503.927,55), além da correspondente exoneração da multa de ofício (75%), no valor de R\$ 3.092.301,24, o que totaliza R\$ 7.215.369,56, acima,

portanto, do limite de alçada, no valor de R\$ 2,5 milhões, determinado pelo art. 1º da Portaria MF nº 63, de 2017, a seguir reproduzido:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegaciada Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Nesse sentido, o recurso de ofício deve ser conhecido.

Como visto, as questões referentes aos valores exonerados se restringem à admissibilidade pela decisão de piso das despesas com aeronaves equivocadamente glosadas pela autoridade fiscal, no valor de R\$ 20.270.278,21, e das despesas a título de perdas auferidas com a aplicação em fundo de investimento em ações nos meses de janeiro, abril, maio, junho e novembro, no importe de R\$ 3.601.587,59.

Essas questões foram tratadas na análise do recurso voluntário, de forma que resta mantida a decisão quanto à reconsideração das despesas com aeronaves, no valor de R\$ 20.270.278,21, mas revertida a admissão das despesas a título de perdas com a aplicação em fundo de investimento em ações, no valor de R\$ 3.601.587,59, embora a conclusão no recurso voluntário tenha sido pela exclusão dos rendimentos decorrentes dessa aplicação.

Conclusão

Ante o exposto, conheço dos recursos, rejeito a preliminar de nulidade, e, no mérito, DOU PROVIMENTO PARCIAL (i) ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da CSLL e do lucro real apurados pela DRJ o valor de R\$ 8.400.000,00, a título de despesas com aeronaves, bem como rendimentos com a aplicação em fundo de investimento em ações, no valor de 8.295.347,97, (ii) e ao recurso de ofício para adicionar a essas bases de cálculo as despesas decorrentes de perdas na aplicação em fundo de investimento em ações, no valor de R\$ 3.601.587,59.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sérgio Magalhães Lima

Declaração de Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

A controvérsia trazida no bem construído voto do i. Conselheiro Relator, com o qual respeitadamente divergi durante os debates havidos na sessão de julgamento, consiste no tratamento dados às despesas operacionais de uma *holding* (sociedade controladora de outras sociedades) com a manutenção de suas aeronaves, que foram consideradas não essenciais pela administração tributária.

Entendo que não há impedimento legal para que uma companhia de natureza “familiar”, constituída no formado de *holding* para manter o controle de outras sociedades de porte nacional, possua diversas aeronaves para servir aos seus acionistas (da própria *holding*), inclusive, que sirvam individualmente a cada um deles, seja porque inexistente comando normativo proibitivo neste sentido, seja porque o exercício dos direitos patrimoniais dos titulares do seu capital pode demandar a aquisição de veículos (ainda que caros) que sejam úteis ou necessários ao controle e acompanhamento dos multifacetados negócios espalhados em território brasileiro.

A prova trazida aos autos demonstrou que as aeronaves foram utilizadas majoritariamente por diretores da autuada, sendo natural que o exercício do controle, acompanhamento, fomento de negócios e visitas à complexa cadeia de negócios capilarizados em todo Brasil demandasse a aquisição das aeronaves e as despesas regulares de manutenção das mesmas.

Nesse aspecto, resta indagar se a realização das despesas é verdadeiramente necessária à manutenção de tais aeronaves, sendo razoável admitir que não faria sentido pressupor – com a vênua do pensamento contrário – que despesas desta natureza sejam “desnecessárias” ou se a compra de tais aeronaves é que seria.

É dizer: a partir do momento em que se admite que as aeronaves são itens supérfluos à existência operacional da *holding*, os gastos a elas relacionados também seriam igualmente desnecessários, pensamento com o qual divirjo.

Penso que é investigação da realidade dos fatos é mais útil ao intérprete do que conclusões apriorísticas. A solução à demanda exige considerar que se trata de grupo controlador de grandes conglomerados econômicos e corporações com milhares de funcionários, incontáveis fornecedores, coacionistas, fornecedores relevantes, instituições bancárias parceiras, investidores transnacionais, sendo razoável conceber – para não dizer claramente fácil vislumbrar – que tais veículos sejam consideravelmente necessários ao acompanhamento diário de negócios em todo o Brasil, razão pela qual penso ser totalmente aplicável ao caso dos autos o art. 47, §§1º e 2º, da Lei 4.506/64, segundo o qual “*São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora*” (no caso, a própria *holding*), considerando-se necessárias as despesas com a manutenção das aeronaves, porquanto essenciais às “*operações exigidas pela atividade da empresa*”, mais essenciais, ainda, pelo fato das aeronaves não poderem voar sem que a companhia incorresse em tais dispêndios.

De igual modo, vislumbram-se os requisitos da necessidade, normalidade e usualidade das despesas em comento (com manutenção), a admitir que se lhes confira o atributo da dedutibilidade a que alude o Parecer Normativo CST nº 32/81.

Observe-se, ainda, que todas as despesas estão regularmente escrituradas e constam dos registros fiscais e contábeis da autuada, inexistindo qualquer pecha que coloque em dúvida sua existência. A discussão é meramente jurídica e consiste no critério interpretativo que admite a possibilidade de uma *holding* possuir aeronaves para poder ser eficiente. Penso que sim, dependendo da análise do caso concreto, como revelam as particularidades apontadas neste breve arrazoado.

Conhecer os senões que estão além da fria relação tributária demanda interesse pela investigação da realidade que cerca o intérprete e o aplicador do Direito, que deve estar atento ao conteúdo da verdade material que serve ao processo administrativo tributário, o qual não pode ficar encaixotado no conforto de repetições apriorísticas. Seja porque, no mundo real, o direito mais se cumpre do que se descumpre, a realidade dos negócios pode exigir decisões que, muitas vezes, fogem à concepção das necessidades que parecem óbvias para a maioria da sociedade – e.g. ter várias aeronaves para servir ao propósito transnacionais de grupo familiar –, mas que se revelam lícitas, necessárias, essenciais ao complexo controle econômico que o dia-a-dia corporativo pode exigir.

Não há razões para atribuir a pecha de que as aeronaves serviam, pretensamente, às empresas controladas pela *holding*, visto que o próprio voto do i. Conselheiro Relator informa que, na parte em que serviu a uma delas, houve regular arrendamento mercantil que foi objeto de compartilhamento de custos, sendo essa parte, inclusive, validada no voto condutor, com a qual concordo. Por outro lado, todo o restante das viagens foram realizadas exclusivamente pelos diretores da empresa autuada (*holding* controladora), inadmitindo-se presumir, a meu sentir, que tais viagens sejam consideradas supérfluas ou não essenciais, notadamente porque não constam dos autos quaisquer elementos de prova que me permitam concluir de forma contrária.

Penso que as despesas com as aeronaves da autuada são essenciais à realização do controle acionário em apreço, dadas as circunstâncias indicadas nesta declaração de voto, devendo as mesmas serem consideradas plenamente dedutíveis da regular apuração do lucro real, razão pela qual, respeitosamente, divirjo do entendimento manifestado no acórdão, para desconstituir totalmente a autuação.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque