



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10315.720464/2015-31
ACÓRDÃO	1102-001.828 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JODIBE - DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS DO CARIRI LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

IRPJ E CSLL. DESPESAS COM ALUGUEL. CRITÉRIO DA NECESSIDADE. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. AUTONOMIA PRIVADA. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO OU FRAUDE.

É legítima a dedução de despesas com aluguel de veículos utilizados na atividade fim da empresa distribuidora, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506/64 e do art. 13 da Lei nº 9.249/95. A simples vinculação societária entre locadora e locatária, bem como a eventual origem comum dos ativos, não descaracteriza a necessidade da despesa. Inexiste fundamento legal para desconsiderar operações válidas com base exclusiva em juízo subjetivo de ausência de propósito comercial. A desqualificação econômica de atos jurídicos demanda comprovação robusta de artificialidade ou simulação, o que não se verificou nos autos. Aplicação do entendimento do STF na ADI 2.446: o contribuinte tem o direito de estruturar suas atividades de forma a reduzir lícitamente sua carga tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada – vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton (Relatora), Gustavo Schneider Fossati e Gabriel Campelo de Carvalho, que a acolhiam -, e no mérito, por maioria de votos, em dar provimento aos recursos voluntários, cancelando integralmente as exigências, restando prejudicada a apreciação da responsabilidade imputada a terceiro – vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Cassiano Romulo Soares, que negavam provimento. O Conselheiro Fernando Beltcher da Silva acompanhou, no mérito, a Relatora pelas conclusões.

Designado para redigir o voto vencedor, quanto à preliminar de nulidade, o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que manifestou intenção de fazer declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

A Recorrente foi submetida, a procedimento fiscalizatório - Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF n. 03.1.02.00-2014-00179-2, abrangendo o período de apuração de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, no qual esteve submetida ao regime do Lucro Real (anual nos anos de 2010 e 2011 e trimestral nos anos de 2012 e 2013). A fiscalização teve como objeto principal a análise das despesas contabilizadas a título de locação de veículos, consideradas pela autoridade fiscal como indedutíveis por não serem necessárias à atividade da empresa e por carecerem de propósito negocial.

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, a partir de 2010 a JODIBE – DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS DO CARIRI LTDA (“Jodibe Distribuidora”) passou a contratar serviços de locação de veículos, gestão de transporte e logística com a empresa, à época, chamada JODIBE LOCADORA DE BENS MÓVEIS E IMÓVEIS LTDA (“Jodibe Locadora”), constituída em fevereiro de 2010.

A fiscalização identificou que as duas empresas possuíam sócios em comum e compartilham o mesmo administrador, destacando-se que, embora a administração formal da Locadora estivesse atribuída a um dos sócios, os contratos de locação eram assinados por outro, ao passo que contratos de financiamento de veículos e livros-caixa eram firmados pelo administrador comum. Tal estrutura foi considerada indicativa de ausência de autonomia entre as pessoas jurídicas.

No tocante à estrutura operacional da Locadora, o Termo registra que a empresa não possuía funcionários, não apresentava despesas típicas de uma empresa autônoma e funcionava em sala cedida gratuitamente pela própria Distribuidora, sem qualquer ônus. Consta ainda que a Locadora transmitiu apenas uma GFIP sem movimento e não indicou pagamento de pró-labore aos sócios. Ademais, sua carteira de clientes restringia-se praticamente às empresas do próprio grupo econômico, sendo a maior parte de sua receita proveniente da empresa fiscalizada.

A análise do livro-caixa da Locadora indicou que suas despesas se concentravam em tributos, licenciamento de veículos, multas de trânsito e despesas bancárias, inexistindo gastos com folha de pagamento, infraestrutura ou manutenção administrativa. Em contrapartida, verificou-se que os recursos auferidos foram utilizados para a aquisição de novos veículos, inclusive veículo de luxo, bem como para a construção de um centro de distribuição no município de Salgueiro/PE, posteriormente destinado à locação para terceiros.

A fiscalização destacou, ainda, os valores expressivos pagos mensalmente pela Distribuidora à Locadora a título de aluguel de veículos, ressaltando que, em diversos casos, tais valores representavam percentual elevado do custo de aquisição dos bens, de modo que poucos meses de aluguel seriam suficientes para a compra dos próprios veículos. Foram apontadas, também, inconsistências específicas, como a cobrança de aluguel de veículos antes do respectivo emplacamento, conforme consultas ao RENAVAN.

Com base nesse conjunto de elementos, a autoridade fiscal concluiu pela inexistência de propósito comercial nas operações realizadas entre as empresas, entendendo que a Locadora não possuía existência fática autônoma e que as operações de locação tinham como finalidade principal a redução artificial do lucro tributável da Distribuidora, que se encontrava sujeita ao regime do Lucro Real. Assim, as despesas com locação de veículos foram consideradas indedutíveis, determinando-se sua adição ao Lucro Real para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Concluído o procedimento fiscalizatório, foi lavrado Auto de Infração relativo ao IRPJ e à CSLL, com aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, constituindo-se crédito tributário no montante de R\$ 8.616.723,97. Ademais, foi promovida a inclusão da empresa Jodibe Locadora no polo passivo, na qualidade de responsável solidária pelos créditos tributários constituídos, com fundamento no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, sob o argumento de que haveria interesse comum na situação que deu origem aos fatos geradores.

Cientificada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 2091/2114), sustentando a improcedência do lançamento.

Ao examinar a defesa apresentada pela Recorrente, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA), proferiu o Acórdão nº 15-43.709 (fls. 2170/2188), no qual, por unanimidade de votos, julgou-a improcedente, para manter os lançamentos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, nos termos extraídos do voto:

(...)

DA PRELIMINAR - ARGUIÇÃO DE NULIDADE

9. As impugnantes arguem a nulidade dos lançamentos, sob a alegação de inexistência de dispositivo legal que fundamente a desconsideração das despesas e custos realizados e apropriados pela autuada. Alega que o parágrafo único do art. 116 do CTN (norma antielisão) depende de regulamentação de lei ordinária para sua aplicação.

(...)

13. É de bom alvitre ressaltar que a ação fiscal é procedimento inquisitorial, iniciando-se a fase contraditória do processo de constituição do crédito tributário tão somente com a impugnação. É na fase contraditória que se busca salvaguardar plenamente o direito do contribuinte ao contraditório e à ampla defesa.

14. Ressalte-se ainda que não procede a alegação de falta de fundamentação legal dos lançamentos, considerando que a autoridade fiscal fez clara descrição dos fatos geradores da obrigação tributária, os quais, sob sua ótica, subsomem-se ao previsto nos artigos 247 e 249, I, do RIR/ 99, ou seja, as despesas de aluguel em tela devem ser adicionadas ao lucro líquido do período em que incorreram, por não serem dedutíveis na determinação do lucro real ou não necessárias a atividade.

15. Assente-se que no curso da ação fiscal foi concedido ao recorrente os prazos legais para a apresentação de documentos e prestação de esclarecimentos; os Autos de Infração foram devidamente motivados e foi concedido ao sujeito passivo o prazo legal para a formulação de impugnação; os Autos de Infração e o Termo de Verificação Fiscal - TVF, emitidos pela autoridade lançadora (com ciência dada aos sujeitos passivos), contém clara descrição do fato gerador da obrigação, da matéria tributável, do montante do tributo devido, da identificação do sujeito passivo e da penalidade aplicável; assim, não houve nenhum prejuízo para os direitos de defesa e do contraditório do recorrente, que puderam ser exercidos na forma e no prazo legal.

16. Assim, rejeito o pedido de cancelamento dos lançamentos sob alegação de nulidade por ausência de fundamentação, uma vez que os autos de infração foram lavrados por pessoa competente, em consonância com a legislação vigente e, com base na descrição pormenorizada dos fatos efetuada no TVF, o contribuinte pode exercer, plenamente, o seu direito de defesa.

DO MÉRITO – EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL NO CASO EM TELA

17. Antes de adentrar-se na análise das despesas de pagamento de aluguel efetuadas pela DISTRIBUIDORA junto à LOCADORA, devido a alegação de ofensa a diversos princípios constitucionais – liberdade econômica, propriedade privada, livre iniciativa, livre concorrência, liberdade de exercício da profissão, legalidade,

segurança jurídica, Tipicidade, Capacidade Contributiva, dentre outros -, importa deixar consignado que não cabe às autoridades administrativas se manifestarem sobre matéria do ponto de vista constitucional, excetuado os casos em que houver declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal de lei, de tratado ou de ato normativo, situação em que é permitido às autoridades fiscais a quo afastar a sua aplicação (Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, e Parecer da PGFN/CRE n.º 948, de 2 de junho de 1998).

18. Por seu turno, a alegação de falta de fundamentação legal para desconsiderar negócios jurídicos lícitamente praticados por ausência de propósito negocial não procede.

(...)

19. O cerne do litígio está na verificação da existência de propósito negocial na reorganização do grupo JODIBE, com a criação da sociedade empresária Jodibe Locadora de Bens Móveis e Imóveis Ltda, denominada LOCADORA pela autoridade fiscal, CNPJ 11.812.394/0001-07, a qual passou a alugar veículos para empresas do grupo, em especial à atuada Jodibe – Distribuidora de Bebidas do Cariri Ltda, denominada DISTRIBUIDORA pela autoridade fiscal, CNPJ 08.606.343/0001-06.

20. A ausência de propósito negocial em transações comerciais no âmbito do planejamento tributário configura ofensa à ordem jurídica posta, contudo, compete à autoridade fiscal demonstrar sua ocorrência. Presume-se que as transações e operações societárias ocorridas na atuação empresarial guardem correspondência com o seu objeto social. Havendo indícios do contrário, deve a fiscalização tributária municiar-se de provas aptas a afastar tal presunção.

(...)

22. Em que pese os argumentos das impugnantes, os fatos trazidos à baila pela autoridade fiscal confluem para a conclusão de que a intenção das partes envolvidas visava tão somente a diminuição da carga tributária da DISTRIBUIDORA, não se vislumbrando a ocorrência de propósito negocial que justifique a criação da LOCADORA.

23. A LOCADORA funciona em uma sala cedida pela DISTRIBUIDORA, no mesmo endereço desta e sem ônus pela sua utilização, não possui funcionários, desde sua abertura, e não incorreu em despesas próprias de empresa independente, tais como energia, telefone, água, internet, material de escritório, limpeza, segurança ou aluguéis. A ausência de despesas regulares comprova a relação de dependência da LOCADORA com a DISTRIBUIDORA, caracterizando uma separação ficta, apenas jurídica, e não de fato.

24. A carteira de clientes da LOCADORA restringe-se às empresas do grupo Jodibe, com os serviços sendo prestados majoritariamente para a empresa fiscalizada. Importante ressaltar que os veículos da DISTRIBUIDORA (5 caminhões) foram vendidos em condições bastantes vantajosas para a LOCADORA, sendo que os aluguéis foram pagos em valores bastante elevados, alcançando no mês de

dezembro de 2013 quase 24% do valor do bem. Mesmo outros veículos adquiridos pela LOCADORA eram alugados também a valores exacerbados. A título de exemplo, cite-se as diversas Motos Honda FAN CG 125 KS, que eram alugadas no ano de 2011 a valores mensais que correspondiam a mais de 28% do valor do bem. Um dos indícios mais relevantes para identificar a falta de propósito negocial é a ocorrência de despesas em valores muito discrepantes dos que ocorrem entre empresas que não são relacionadas. A venda dos 5 caminhões para a LOCADORA e o pagamento posterior de aluguéis pela DISTRIBUIDORA quando da utilização de veículos da LOCADORA foram realizados em condições e valores bem divergentes dos comumente adotados pelo mercado.

25. Com o recebimento dos aluguéis em valores “inflacionados”, a LOCADORA, mesmo tendo sido constituída com um capital social de R\$ 10.000,00, conseguiu, em pouco tempo, adquirir diversos veículos e investir na construção de um centro de distribuição no município de Salgueiro-PE, avaliado em quase R\$ 5.000.000,00, a ser alugado à AMBEV. É límpido que o investimento na construção do centro de distribuição somente foi feito por dois motivos: a capitalização da LOCADORA através da criação de despesas desnecessárias para a DISTRIBUIDORA e a relação negocial existente entre o grupo Jodibe e a AMBEV. Mais uma vez cai por terra a alegação de existência de propósito negocial na criação da LOCADORA.

26. Os seguintes fatos demonstram ainda a existência de incoerências nos registros das despesas de aluguel: pagamento de aluguéis dos citados caminhões no mês de junho de 2011, anteriormente à assinatura do contrato de compra e venda, e pagamento de aluguéis de motos antes do emplaceamento das mesmas.

27. Os administradores das impugnantes são os mesmos, ressaltando, mais uma vez a ausência de funcionários na LOCADORA. Foi citada por diversas vezes na impugnação a complexidade das operações de logística da primeira Impugnante para viabilizar a distribuição e a entrega dos diversos produtos da AMBEV na região do Cariri/PE. Esta complexidade, segundo as impugnantes, foi um dos fatores para a criação da LOCADORA, separando o controle dos veículos para uma outra empresa, melhorando, desta forma, a logística das operações. Em que pese os argumentos apresentados pelas interessadas, não faz sentido criar altas despesas de aluguéis para a DISTRIBUIDORA, tão somente para segregar uma atividade que passou a ser controlada, segundo as impugnantes, por duas pessoas, no caso os dois sócios diretores, os quais ainda acumulavam a gestão da própria DISTRIBUIDORA.

28. Evidenciado o planejamento tributário abusivo, desprovido de propósito negocial, os efeitos das operações perpetradas não são oponíveis à Fazenda Pública. Assim, rejeito as alegações das impugnantes, para considerar escorreita a glosa das despesas de aluguel que lastreou os lançamentos em litígio.

29. Em sendo as matérias que serviram de base ao lançamento da referida contribuição idênticas àquelas que motivaram o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, como idêntica é a contestação, e, uma vez que tais

matérias já foram aqui apreciadas, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação do Auto de Infração relativo ao lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ àquele relativo ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos elementos fáticos.

30. Face ao exposto, voto por julgar improcedente a impugnação para manter os lançamentos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL em litígio.

O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

GLOSA DE DESPESA DE ALUGUEL. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. EFEITOS NÃO Oponíveis À FAZENDA PÚBLICA.

Evidenciado que as despesas de aluguel foram geradas através de transações com empresa relacionada, criada sem propósito comercial, unicamente para locação de bens às empresas do grupo econômico, em valores nitidamente superiores aos adotados pelo mercado, resta configurado o planejamento tributário abusivo. Os efeitos de operações perpetradas no âmbito de planejamento tributário, em que não existe outra motivação senão a de criação artificial de condições para auferimento de vantagens tributárias, não são oponíveis à Fazenda Pública. Justificada a glosa das despesas, por serem desnecessárias.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Irresignada com a decisão, as Recorrentes interuseram Recurso Voluntário (fls. 2193/ 2216), no qual, em síntese:

Inexistência de economia tributária substancial

- (a) Alegam que eventual economia tributária seria irrisória, o que afasta a alegação de que esse teria sido o objetivo das Recorrentes.
- (b) Destacam que, no período fiscalizado (2010 a 2013), a segunda Recorrente (Locadora) recolheu aproximadamente R\$ 1.950.000,00 a título de tributos federais.
- (c) Sustentam que, caso os investimentos na aquisição de caminhões e demais veículos tivessem sido realizados pela primeira Recorrente, esta se beneficiaria da depreciação acelerada dos bens e dos juros dos financiamentos, o que também reduziria o montante de tributos devidos, afastando a premissa adotada pela fiscalização.

Ausência de fundamento legal para a desconsideração por falta de propósito
negocial

- (d) Defendem que não há qualquer dispositivo legal indicado nos autos que autorize a desconsideração de atos jurídicos lícitos sob o argumento de ausência de propósito negocial.

Invocam o art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

- (e) Alegam que a DRJ afirmou a inexistência de fundamento legal para a exigência de propósito negocial, o que implicaria análise de constitucionalidade, vedada às autoridades administrativas.
- (f) Pugnam, assim, pela nulidade dos lançamentos, por ausência de fundamentação legal.

Dedutibilidade das despesas com aluguel de veículos

- (g) Destacam que o acórdão recorrido entendeu que as despesas de aluguel deveriam ser adicionadas ao lucro líquido por não serem necessárias à atividade da primeira Recorrente.
- (h) Invocam o art. 13 da Lei nº 9.249/1996, que autoriza a dedução de despesas com aluguel quando vinculadas à atividade operacional.
- (i) Afirmam que a primeira Recorrente atua no ramo de distribuição de cervejas, refrigerantes e outros produtos AMBEV, sendo indispensável o uso de caminhões, motos e outros veículos para o exercício da atividade empresarial.

- (j) Ressaltam que a glosa das despesas não se fundamentou na ausência de vinculação com a atividade empresarial, mas exclusivamente na suposta falta de propósito negocial.
- (k) Sustentam que a autoridade julgadora, ao decidir de forma diversa, pretendeu alterar a fundamentação dos autos de infração, o que não é juridicamente admissível.

Existência de propósito negocial na constituição da locadora

- (l) Alegam que a empresa foi constituída em 25/01/2007 por quatro sócios, com o objetivo de distribuir e revender produtos da AMBEV na região do Cariri/CE, composta por diversos municípios, o que torna complexa a operação logística.
- (m) Destacam que, entre as obrigações contratuais da primeira Recorrente perante a AMBEV, está a adesão ao sistema de margem, frete e carreto, conforme previsto no Contrato de Distribuição.
- (n) Explicam que o sistema de frete e carreto corresponde à remuneração estabelecida pela AMBEV para ressarcir, parcialmente, os custos logísticos de transporte, dependendo da adequada gestão e dimensionamento da frota.
- (o) Sustentam que, embora a logística seja relevante, a atividade principal da primeira Recorrente é a distribuição e revenda dos produtos AMBEV.
- (p) Em razão do elevado impacto dos custos logísticos, o sócio minoritário Erick Tinoco constituiu, em 08/03/2010, a segunda Recorrente (JODIBE – Locadora de Bens Móveis e Imóveis Ltda.), em conjunto com a Transduque Transportes Ltda.
- (q) Afirmam que a segunda Recorrente não se limita à locação de bens, exercendo também atividades de gestão de transportes e logística.
- (r) Sustentam que a constituição da locadora decorreu de necessidade operacional, não tendo sido criada com o objetivo de reduzir a carga tributária, sendo eventual economia mero efeito reflexo.
- (s) Invocam os princípios constitucionais da livre iniciativa, da livre concorrência, da competitividade e da preservação da empresa.
- (t) Citam precedente do CARF que reconhece a litude do planejamento tributário que separa atividades em pessoas jurídicas distintas (Acórdão nº 3403-002.519).
- (u) Destacam que a segunda Recorrente presta consultoria à primeira, envolvendo diagnóstico e dimensionamento de frota, gestão de custos de frete e carreto e análise de indicadores de desempenho.
- (v) Alegam que o negócio jurídico entre as Recorrentes é viável economicamente para ambas.

(w) Ressaltam que a primeira Recorrente aluga máquinas de terceiros e que, se o objetivo fosse reduzir a carga tributária, tais contratos teriam sido celebrados com a segunda Recorrente.

(x) Contestam a afirmação de que a segunda Recorrente teria como clientes apenas empresas do grupo.

Negócio jurídico firmado entre a segunda Recorrente e a AMBEV

(y) Explicam que um dos objetivos da segunda Recorrente é o investimento no mercado imobiliário, com a finalidade de locar imóveis para terceiros.

(z) No ano de 2012, a segunda Recorrente firmou com a AMBEV o Contrato de Locação e Outras Avenças, negócio jurídico conhecido no mercado imobiliário como *built to suit* (construção sob medida), decorrente da necessidade da AMBEV de expandir suas atividades na região de Salgueiro/PE.

(aa) Ressaltam que o referido contrato gera para a segunda Recorrente receita mensal de aluguel aproximada de R\$ 50.000,00, evidenciando a efetividade e a viabilidade econômica do negócio jurídico.

(bb) Afirmam que os contribuintes não estão obrigados a optar pelo tratamento fiscal mais oneroso, destacando que “a redução da carga tributária é ela mesma um propósito negocial, cabendo ao Fisco apurar apenas se a conduta adotada está ou não maculada por simulação ou abuso de direito”.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais para sua admissibilidade, razão, pela qual, dele conheço.

2 PRELIMINAR – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL

As Recorrentes suscitam, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração, ao argumento de inexistir base legal que permita à Administração Tributária desconsiderar, com

fundamento exclusivo na suposta ausência de “propósito negocial”, atos e negócios jurídicos regularmente celebrados por pessoas jurídicas.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) invoca os artigos 247 e 249 do RIR/1999 como fundamento do lançamento. Tais dispositivos, contudo, disciplinam de forma genérica a apuração do lucro real e os ajustes decorrentes da legislação fiscal, não conferindo à autoridade administrativa poder para desconsiderar negócios jurídicos válidos, com base em juízo subjetivo sobre a finalidade negocial dos atos praticados.

Nos termos do artigo 13 da Lei nº 9.249/1995, são dedutíveis as despesas com aluguel de bens móveis ou imóveis, desde que necessárias às atividades da empresa e regularmente escrituradas. No caso em exame, trata-se de sociedade empresária dedicada à distribuição de bebidas, cuja atividade operacional demanda, notoriamente, o uso intensivo de veículos, justificando, de forma objetiva, a contratação de locação desses bens.

Ocorre que a autoridade fiscal não questionou a vinculação das despesas locatícias à atividade da empresa, mas sim fundamentou a glosa exclusivamente na suposta ausência de propósito negocial, invocando teoria não positivada no ordenamento jurídico nacional. Tal construção teórica – importada do direito estrangeiro – carece de respaldo legal no Brasil e não pode ser utilizada como fundamento autônomo para desconsiderar atos jurídicos válidos.

Nos termos do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, e do artigo 97 do Código Tributário Nacional, a legalidade estrita constitui baliza inafastável da atuação fiscal. A exigência de tributo sem previsão legal específica – ou a desconsideração de atos jurídicos por ausência de critério normativo objetivo – configura violação a esse princípio.

O próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem rechaçado a aplicação automática da teoria do propósito negocial como fundamento suficiente para a desconsideração de atos jurídicos legítimos, exigindo demonstração de elementos objetivos de ilicitude ou simulação.

Acrescente-se, ainda, que o artigo 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972 estabelece, de forma clara, a obrigatoriedade de o Auto de Infração indicar a disposição legal infringida, nos seguintes termos:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente (...) e conterá obrigatoriamente:

(...)

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

Assim, sendo o lançamento fiscal fundado em critério subjetivo não positivado e ausente a indicação da norma legal supostamente violada, impõe-se reconhecer a nulidade do Auto de Infração, por vício formal insanável, nos termos do artigo 142 do CTN, por ausência de pressuposto de validade do lançamento tributário.

Diante do exposto, voto pelo acolhimento da preliminar de nulidade do Auto de Infração.

Como fui vencida nesta preliminar, passo à análise do mérito.

3 MÉRITO

No caso concreto, tem-se, em síntese, que a fiscalização constatou que o sujeito passivo realizou gastos de aluguéis que não satisfariam às condições de necessidade para serem apropriados como custos ou despesas operacionais com o objetivo de dedução na apuração do IRPJ e da CSLL, tendo em vista a ausência de “propósito negocial”. Isto porque a Recorrente teria realizado planejamento tributário consistente em alugar veículos de empresa com mesmos sócios e cuja parcela da frota havia sido adquirida da própria contribuinte.

A DRJ entendeu que pelos fatos trazidos aos autos pela autoridade fiscal confluem para a conclusão de que a intensão das partes envolvidas visaria tão somente a diminuição da carga tributária da distribuída, não se vislumbrando propósito negocial que justificasse a criação da locadora.

Com a devida vênia, analisando o caso concreto, enxergo-o de maneira distinta, conforme explicarei na sequência.

O caput do artigo 47 da Lei n. 4.506/64 prescreve que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias às atividades das empresas e à manutenção da fonte produtora. Entendo que esse critério, o da necessidade, há de ser observado a partir de uma relação entre o tipo de gasto e a operação da pessoa jurídica. E, no caso em concreto, os veículos eram utilizados pela Recorrente para operacionalizar o seu negócio de distribuição de bebidas e, portanto, necessários à sua atividade.

Não há dúvida, portanto, que pelo critério acima estampado, isto é, que avalia o tipo de gasto e a atividade da pessoa jurídica, os gastos incorridos são necessários e devem ser apropriados como despesas operacionais à luz da legislação de regência.

O Fisco, porém, e assim como o respeitável voto vencedor, adota posição distinta porque efetiva juízo que avalia o mérito da relação entre a Recorrente e a Jodibe Locadora, tanto em relação aos sócios como à existência de venda de veículos da primeira para a segunda, contestando, a partir de um viés econômico, se aquelas operações seriam necessárias. Trata-se de uma avaliação que observa elementos extrínsecos à despesa e que importa uma espécie de ingerência estatal na atividade do contribuinte, como se o Estado pudesse intervir na liberdade da iniciativa privada de organizar suas próprias atividades. Não pode, porém.

A liberdade negocial se encontra consagrada em diversos artigos da Constituição da República, desde seu preâmbulo:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. (g.n.)

Positivando o valor acima transcrito, o artigo 1º, inciso VI, da CF/88, consagra o princípio da livre iniciativa como fundamento do Estado Democrático Brasileiro:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; (g.n.)

Não bastasse, o princípio da liberdade também é reforçado no artigo 5º da Constituição Federal¹, e é consagrado, novamente no artigo 170, que o coloca como fundamento da ordem econômica:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

Da livre iniciativa se infere o direito de se auto-organizar do modo que leve a uma otimização tributária. Se as organizações não tiverem o direito de se estruturar, ressalvados os atos simulados, para a redução da carga tributária, teríamos uma livre iniciativa mitigada.

Neste sentido caminhou o STF no julgamento da ADI n. 2446 que analisava a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Na oportunidade a Suprema Corte fixou o entendimento de que não se admite qualquer análise de natureza subjetiva sobre a motivação para a realização do fato jurídico. O fato jurídico tributário pode ser lícito, caracterizando elisão, ou ilícito, configurando evasão. *Tertium non datur*.

¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

IV - é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato;

IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

XV - é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens;

XXVII - aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar;

Em seu voto, a Ministra Relatora Carmen Lúcia esclarece que o aludido dispositivo não retira incentivo ou estabelece proibição ao planejamento tributário:

A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada.

Ora, se antes da decisão acima havia controvérsia, significativa, se o contribuinte teria o direito de se auto-organizar para fins de redução de carga tributária, inclusive com posições doutrinárias respeitáveis que relativizavam tal direito, a partir da decisão acima cabe aos órgãos julgadores passarem a reavaliar seus próprios posicionamentos, a fim de se atingir um ordenamento jurídico com um mínimo de coerência e previsibilidade.

Recapitulando, é justamente porque a administração tributária não pode impedir o direito do contribuinte de buscar se organizar no modo fiscalmente menos oneroso, *como expressamente reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 2446*, que o critério de necessidade da despesa deve levar em conta a natureza, em si, da despesa, e não o contexto societário de reestruturação da qual a despesa deriva. É contraditória a assertiva que assegura o direito do contribuinte de se auto-organizar nos moldes mais eficientes, do ponto de vista fiscal, à postura que imputa, como não necessária, toda despesa que seja decorrente dessa auto-organização.

Dito isso, entendo que a despesa necessária poderia ser glosada, sim, caso derivada de uma operação simulada. Isso porque, no caso da simulação, a operação jurídica efetivamente não teria ocorrido, sendo a despesa, portanto, inexistente. Não é, porém, o caso dos autos.

O conjunto probatório constante dos autos, apresentado desde a fase fiscal, evidencia a lisura e substancialidade das operações realizadas pelas Recorrentes.

Com efeito, entendo que as Recorrentes lograram demonstrar que a constituição da empresa locadora atendeu a um propósito comercial legítimo, compatível com a dimensão e a complexidade da estrutura empresarial do grupo. As provas documentais indicam que a reorganização societária conferiu maior eficiência operacional à atividade empresarial, o que afasta a hipótese de artificialidade.

Ademais, destaca-se que o sócio minoritário da contribuinte, que igualmente figura como sócio da Jodibe Locadora, possui comprovada expertise no segmento de logística, conforme demonstram os certificados de sua formação técnica. Tal circunstância justifica o interesse na constituição de uma empresa com atuação especializada nessa área, com o claro objetivo de agregar eficiência a um elemento essencial à atividade empresarial da contribuinte.

É relevante enfatizar que a contribuinte atua como distribuidora, de modo que a logística — especialmente a eficiência no transporte e na entrega das mercadorias — representa um vetor central para a otimização de sua operação como um todo.

Como exemplo prático da aplicação da expertise logística da Jodibe Locadora em benefício da contribuinte, constata-se, às fls. 2.146 e seguintes, a juntada de consulta técnica elaborada por aquela, na qual se realiza estudo analítico da frota fixa da empresa, com vistas a identificar deficiências e propor soluções de dimensionamento e planejamento dos serviços prestados em cada área de atuação, promovendo, assim, maior rendimento operacional e contribuindo diretamente para o crescimento do negócio.

Ademais, a Recorrente esclarece que está sendo corretamente remunerada pela locação de veículos, dentro dos padrões e limites das receitas recebidas pela AMBEV pela contribuinte, como restituição do custo de frete e carreto. No período fiscalizado (parte de 2010 a 2013), o valor pago/ressarcido pela AMBEV, nos moldes da Tabela Pontual (anexada à impugnação), foi de, aproximadamente, R\$ 29 milhões, o que representa, também, aproximadamente, 10% do seu faturamento total do período. Valor bastante superior ao custo que a contribuinte teve com a locação de veículos da Jodibe Locadora.

Adicionalmente, não se verificou qualquer vantagem fiscal relevante que permita inferir que a motivação preponderante das operações tenha sido a economia tributária, tampouco se identificou qualquer desvio abusivo na forma jurídica adotada.

A Recorrente, inclusive, comprova documentalmente que, no período de 2010 a 2013, a suposta economia tributária decorrente da estrutura adotada foi inferior a R\$ 137.000,00 por ano — o que representa, em média, cerca de R\$ 11.400,00 mensais. Tal valor, à luz da dimensão e da complexidade da atividade empresarial desenvolvida, revela-se absolutamente desproporcional para sustentar a alegação de que a estrutura teria sido constituída com o propósito único ou principal de redução de tributos.

Importante destacar que a autoridade fiscal não logrou comprovar qualquer elemento concreto indicativo de simulação ou fraude, tanto que não houve imputação de multa qualificada. Limitou-se a desconsiderar os pagamentos de aluguéis sob o argumento de ausência de necessidade, desconsiderando, no entanto, a efetiva realização das operações, o pagamento dos valores contratados e a formalidade jurídica das sociedades envolvidas.

Ora, se as operações foram efetivamente realizadas, as empresas regularmente constituídas, os contratos executados e os pagamentos devidamente efetuados, não se pode cogitar de simulação. A pretensão fiscal, neste caso, configura indevida interferência na liberdade de organização dos negócios pelo contribuinte, direito esse expressamente reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 2.446, que rechaça a vedação genérica ao planejamento tributário lícito.

Ainda que se admitisse que os atos poderiam ser desconsiderados pela administração tributária, a partir de um viés econômico que transcende a análise da simulação, seria necessária, então, no mínimo, exigir que a avaliação seja profunda, fundamentada, e não baseada em presunções. Seria necessário que a fiscalização descartasse, de modo holístico, qualquer possibilidade de ganhos econômicos pelo contribuinte. Sobre essa necessidade, é preciso

considerar que a desconsideração empreendida, no caso concreto, incorreu em consequências como a responsabilização solidária da Jodibe Locadora. Por isso, jamais poderia ser efetivada com base em presunções.

Com a devida vênia, para desqualificar economicamente uma operação, o TVF deveria, no mínimo, afastar qualquer hipótese de que a operação poderia ter alguma racionalidade. Qualquer visão parcial, não holística, acaba incorrendo no campo da presunção.

Em suma, o que gostaria de reforçar é que a avaliação econômica convive com complexidades consideráveis, de modo que, se fosse admissível, no mínimo, deveria exigir uma postura criteriosa e comprovação robusta por parte da administração pública para invocá-la, sob pena de constituir situações arbitrárias e presuntivas que não devem ser admitidas em nosso direito pátrio.

Por isso, seja porque entendo que o Fisco não pode desqualificar operações praticadas sem simulação, seja porque entendo que a ADI 2446 legitima o direito de se auto-organizar para economizar tributos, o que pressupõe que o critério de necessidade de despesa deva ser aferido pela sua natureza e não pelo contexto de organização societária/patrimonial da qual essa despesa varia, seja porque não se poderia admitir uma interpretação econômica fragmentada, que não leve em conta todos os aspectos relevantes para que deixe de ser mera presunção, entendo que o Recurso Voluntário deve ser provido.

4 DISPOSITIVO

Por todo o exposto, voto por acolher a preliminar de nulidade e, caso vencida, voto, no mérito, por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, redator designado.

Peço vênia para divergir da relatora, em sua conclusão de que houve “vício formal insanável” na autuação.

Defendeu a relatora, entendendo que a glosa fiscal se fundamentou exclusivamente em critério não positivado no ordenamento jurídico nacional, que se imporia o reconhecimento da

nulidade do auto de infração por “vício formal insanável”, nos termos do artigo 142 do CTN, por ausência de pressuposto de validade do lançamento tributário.

Entendo que não se sustenta no ordenamento jurídico nacional a acusação de “vício formal insanável”. O art. 173, II, prevê expressamente a constituição de crédito tributário em até cinco anos após a data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Ou seja, ou se trata de vício formal, que tornaria anulável o ato administrativo, ou se trata de vício material, insanável.

Importante trazer breve diferenciação de nulidade formal X nulidade material: o vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato fato administrativo). É quando há erro no auto de infração que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado. São os atos considerados anuláveis. Já no erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra matriz de incidência. Neste sentido a Solução de Consulta Cosit nº 8/2013:

(...)Se o vício formal decorre do erro de fato, o material decorre do erro de direito.

No conceito de Paulo de Barros de Carvalho:

(...)Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa.

(...)Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo, crescendo-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra padrão de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 486).

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra matriz de incidência...

Como houve a fundamentação e o enquadramento legal, posso divergir do seu conteúdo, mas não alegar a omissão destes requisitos na autuação. Logo, não há nulidade formal. E se houvesse, tornaria o lançamento sanável, anulável.

Por isso, entendo como a Delegacia de Julgamento (DRJ), que sustenta que o lançamento se fundamenta nos artigos 247 e 249 do RIR/1999, os quais dispõem, respectivamente, sobre a definição do lucro real e os ajustes a serem realizados sobre o lucro líquido para fins fiscais, proibindo, expressamente, a adição de despesas indedutíveis.

Pelo exposto, voto por afastar a alegação de nulidade formal.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

Peço vênia para divergir da Ilustre relatora em sua alegação de nulidade do auto de infração por aventada ausência ou deficiência do enquadramento legal.

A infração foi: “ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL” (Auto de Infração, e-fls. 2003/2029).

Há dois problemas insuperáveis na afirmação da relatora.

O primeiro é de constatação fática: o auto de infração é expresso na tipificação do enquadramento legal (e-fls. 2003/2029), com base no art. 249, I do RIR/99, além de transbordar em motivação (TVF, e-fls. 2067/2077) de despesa inexistente. Dispôs o auto de infração:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 249, inciso I, do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Aqui não há muito o que falar. É só ler. E consultar o dispositivo legal citado e o próprio Decreto referido. Observar que o art. 10, IV, do Decreto n. 70.235/72 prescreve que o auto de infração conterá obrigatoriamente “a disposição legal infringida”, no singular. Assim dispõe o dispositivo:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá 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; (Destaquei)

A objetividade imposta na previsão legal é óbvia. O enquadramento legal há de ser objetivo. E a norma foi cumprida. Desta forma injustificável os estridentes protestos de nulidade do lançamento. Ouvi nos debates que se estava afastando a lei (Decreto 70235/72, art. 10, IV), em eventual confirmação do auto de infração “sem enquadramento legal”. Marque-se aqui: esta foi a razão de decidir, da qual restei vencido. Nada mais incompreensível e sem fundamento. Se se teria afastado a lei, não seria por mim e nem neste caso.

Acho que não cabe explicar que despesa inexistente (e se comprovada que é inexistente) não pode ser deduzida do lucro real, segundo o art. 249, I do RIR/99, contido no enquadramento legal do auto de infração, conforme já comprovado. Assim motivou o TVF, após cansar de descrever a estratégia do Recorrente:

É possível concluir que a LOCADORA só existe juridicamente **e não na realidade fática**, de modo que o objetivo dessa existência jurídica é o planejamento tributário abusivo mediante **geração de despesas**. (Destaquei)

Ou seja, trata-se da acusação de despesa indedutível, visto que despesa inexistente, **gerada artificialmente**, decorrente de uma estratégia extensamente descrita no Termo de Verificação Fiscal e frontalmente debatido pelo Recorrente. E o enquadramento legal traz exatamente o preceito legal infringido.

Mesmo que houvesse parcial ausência de dispositivo infringido, não se estaria diante de nulidade, mesmo que formal, visto que o recorrente demonstra entender a infração e contesta a acusação. Neste sentido repetida jurisprudência desta CARF:

Acórdão 3001-003.730, de 06/10/2025:

NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Não se declara a nulidade **por vício formal**, em razão de erro no enquadramento legal, quando este não tiver causado prejuízo à parte e ao exercício do direito de defesa. (Destaquei)

(...)

Acórdão 1002-003.842, de 09/09/2025

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA. INOCORRÊNCIA.

O erro ou a deficiência no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração quando comprovada a não ocorrência da preterição do direito de defesa, dada a descrição satisfatória dos fatos contida no auto de infração e a apresentação de impugnação das imputações formalizadas.

(...)

Acórdão 2301-011.727, 09/09/2025

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ALEGAÇÃO DE DEFICIÊNCIA NO ENQUADRAMENTO LEGAL. DESCRIÇÃO PRECISA DOS FATOS. INOCORRÊNCIA.

Se há precisa descrição dos fatos inerentes ao lançamento, de modo a permitir a defesa do interessado, a eventual deficiência ou erro no enquadramento legal é insuficiente para ensejar a nulidade do lançamento.

O segundo problema insuperável na acusação de nulidade diz respeito à afirmação repetida em debates de que a alegada falta no enquadramento legal de citação do artigo 299 do RIR/99 (que traz previsão do que seria uma despesa operacional necessária) seria um cerceamento do direito de defesa. Mas, repito, trata-se de uma despesa inexistente: como caracterizar o inexistente? Adicione-se, como já dito, que o enquadramento legal foi composto pelo art. 149, I do RIR/99, norma expressa sobre a proibição de adição de despesa indedutível. E, ressalte-se que a Súmula CARF nº 162, de observância obrigatória aos conselheiros do CARF, prescreve que o direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Se houvesse, como se alega, cerceamento do direito de defesa, dever-se-ia requerer a declaração de nulidade formal do auto de infração: de que faltou a aposição do art. 299 no enquadramento legal (em adição ao art. 249, I do RIR/99). Ou seja, que se anulasse o lançamento por vício formal, para que outro fosse confeccionado na devida forma (para a aposição literal do art. 299 no enquadramento legal, em adição ao art. 249, I do RIR/99), pois motivação sobre a inexistência da despesa não faltou. Está fundamentada, e bem fundamentada no TVF. E divergir dos fundamentos é uma questão de mérito, e não uma nulidade.

Importante trazer breve diferenciação de nulidade formal X nulidade material: o vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato fato administrativo). É quando há erro no auto de infração que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado. São os atos considerados anuláveis. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra matriz de incidência. Neste sentido a Solução de Consulta Cosit nº 8/2013:

(...)

Se o vício formal decorre do erro de fato, o material decorre do erro de direito.

No conceito de Paulo de Barros de Carvalho:

(...)

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa.

(...)

Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra

matriz do tributo, acrescentando-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra padrão de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 486).

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra matriz de incidência...

Como se aventurar, então, em uma fundamentação na acusação de que haveria um vício material no lançamento? Para isto, ter-se-ia de defender que os fatos descritos (despesas indedutíveis, por inexistentes) teriam sido enquadrados em norma impositiva que **não trata da matéria** (despesas indedutíveis/inexistente).

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, **despesas**, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido **que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;**

(...) Destaquei

O art. 249, I não trata de proibição, direcionada ao contribuinte, de adição de despesa indedutível? De novo. É só ler o dispositivo.

Desta forma, da boa análise dos autos, não há como sustentar que tratam de matéria diversa.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa.