



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10380.723251/2012-34
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-003.476 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2019
Matéria IRPJ E CSLL - SUBVENÇÕES - GLOSA DE DESPESAS
Recorrentes M DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

NULIDADES. AUSÊNCIA DE TIPIFICAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 59 DO DECRETO 70.235/72

Não se demonstrando qualquer prejuízo ao exercício amplo, lato e irrestrito ao direito de defesa do contribuinte que, outrossim, logrou contestar de forma substancial os termos da autuação, não resta tipificada a hipótese de nulidade preconizada pelo art. 59, II, do Decreto 70.235.

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO X SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - LC 160 - PREENCHIMENTO DOS SEUS REQUISITOS - IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO

Comprovados todos os requisitos pertinentes, notadamente aqueles preconizados pelo art. 3º da LC 160, impõe-se a aplicação da novíssima regra contida nos §§ 4º e 5º da Lei 12.973/14, introduzidos pela aludida Lei Complementar, para reconhecer o caráter de investimento das subvenções examinadas no processo, a par de qualquer outra condição ou situação de fato porventura apurada no feito.

DESPESAS COM AERONAVES. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com aeronaves não são dedutíveis quando não estão comprovadamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens produzidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada no recurso voluntário e, no mérito, em negar provimento aos recursos voluntário e de ofício, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Por oportuno, esclareço que este processo já foi objeto de vários relatos, o último, inclusive, de minha lavra. Assim, peço vênia aos meus pares para reproduzir o relato contido na Resolução de nº 1302-000.653 (e-fls. 3.703/3.717), fazendo pequenas e pontuais alterações, notadamente em razão dos eventos que se sucederam após a prolação deste última decisão.

Pois bem. Cuida o feito de autos de infração lavrados em desfavor do contribuinte a fim de se exigir créditos relativos ao IRPJ e, reflexamente, à CSLL, bem como em relação à contribuição para o PIS e a COFINS, todos apurados no ano-calendário de 2008.

De forma bastante resumida, as infrações concernentes ao IRPJ e à CSLL teriam por pressuposto a falta de adição, nas respectivas bases de cálculo, de valores concernentes à subvenções percebidas pela recorrente, consistentes no financiamento parcial do ICMS devido sobre suas operações, preconizados por quatro programas oriundos de diferentes Estados, a saber:

- a) PROVIN, concedido pelo Estado do Ceará;
- b) PROADI, concedido pelo Estado do Rio Grande do Norte;
- c) FAIN, concedido pelo Estado de Paraíba;
- d) Desenvolve, concedido pelo Estado da Bahia.

A discussão aqui travada, vejam bem, cingiu-se à natureza das subvenções acima descritas, mormente se de investimento, e portanto, abarcadas pela norma isentiva do art. 38 do Decreto-lei 1.598, ou de custeio, nesta esteira, tributáveis.

Noutro giro, e exclusivamente quanto ao IRPJ, efetivou-se, também, glosas de despesas incorridas pela empresa quanto ao aluguel de aeronave, fundadas, principalmente, na falta de demonstração de sua necessidade ao implemento das atividades econômicas do contribuinte.

Por fim, quanto a contribuição para o PIS e a COFINS, lavrou-se auto de infração específico para glosar créditos tomados pelo recorrente relativos à combustíveis

pretensamente utilizados como insumos. O motivo determinante para a citada glosa seria o fato destas contribuições incidirem sobre os combustíveis de forma monofásica, o que afastaria, aos olhos da fiscalização, a possibilidade de seu creditamento.

Cientificado das autuações, o contribuinte ofereceu duas impugnações apartadas, uma para tratar tão só das exigências concernentes ao IRPJ e a CSLL e outra para se defender das pretensões fiscais relativas ao PIS e à COFINS.

A DRJ de Fortaleza houve por bem dar parcial provimento apenas às razões concernentes à incidência do IRPJ e da CSLL sobre as subvenções, sem que, contudo, adentrasse no mérito do questionamento relativo à natureza destas subvenções. Resumidamente, o acórdão recorrido entendeu que, uma vez que sujeitas à condição resolutória, os valores dos benefícios aqui tratados somente seriam exigíveis a partir do não implemento da citada condição resolutória. Quanto mais, manteve, na íntegra as autuações, conforme se depreende da ementa abaixo reproduzida:

INCENTIVOS. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. OPERAÇÕES DE MÚTUO. RENÚNCIA PARCIAL DO PRINCIPAL. CONDIÇÃO SUSPENSIVA. RECEITA OPERACIONAL. RECONHECIMENTO NO IMPLEMENTO DA CONDIÇÃO.

Os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes na renúncia parcial do valor emprestado, submetida à condição suspensiva, devem ser oferecidos à tributação no período em que implementada a condição, a título de receita operacional.

DESPESAS COM AERONAVES. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com aeronaves não são dedutíveis quando não estão comprovadamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens produzidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS. INSUMOS SOB TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA À ALÍQUOTA DIFERENCIADA.

O gasto com combustíveis utilizados como insumos na fabricação de produtos gera crédito na apuração da Cofins e do PIS/Pasep Não-Cumulativos, ainda que submetidos à tributação monofásica com base em alíquota diferenciada, sendo os créditos calculados, todavia, com base nas alíquotas padrões.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Como a parcela do crédito exonerado ultrapassava o valor de alçada preconizado por norma do Ministério da Fazenda então vigente, recorreu de ofício à este Conselho.

O insurgente, por sua vez, cientificado do resultado do julgamento acima em 19/10/12 (AR de e-fls. 339), interpôs dois recursos voluntários (assim como havia feito por ocasião da oposição de suas impugnações) em 19/11/12 (conforme se depreende dos carimbos

apostos em e-fls. 341 e 392). A PGFN, outrossim, também apresentou suas contrarrazões à e-fls 459 e ss.

Esclareça-se, que o segundo recurso foi endereçado à Terceira Seção de Julgamentos de Conselho. Este fato chamou a atenção do então Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, a quem estes autos foram originariamente distribuídos, que, por meio da Resolução de nº 1302-000.277 (e-fls.487/489), determinou a formação de autos apartados, a fim de comportar os autos de infração relativos ao PIS e à COFINS, juntando-se os documentos relativos à apuração do respectivo crédito tributário, e a remessa destes novos autos à Terceira Seção.

Cumprida a diligência acima, e retirada desta Seção, a incumbência de se analisar os autos de infração relativos ao PIS e à COFINS, o processo retornou à este Conselho para julgamento, exclusivo, das autuações afeitas ao IRPJ e à CSLL. E, novamente sob a relatoria do Conselheiro Alberto, foram proferidas mais duas resoluções para melhor instruir o feito quanto a infração relativa às glosas de despesas afeitas ao aluguel de aeronave, bem como para se permitir concluir acerca da natureza das subvenções tratadas neste processo. Peço *venia*, neste ponto, para reproduzir trecho do relatório contido na última resolução, que, entendo, é pertinente à análise do processo tal como posto atualmente:

O recurso voluntário e contrarrazões, a fls. 341 e segs., apresenta as seguintes razões de defesa:

a) que a DRJ entendeu por bem exonerar os lançamentos relativos ao IRPJ e CSLL relacionados ao valor recebido pela Recorrente a título de subvenções para investimento concedidas por unidades da federação, com base na legislação estadual disciplinadora dos programas PROVIN/CE, PROADI/RN, FAIN/PB e DESENVOLVE/BA, obtidas pela M Dias Branco em contrapartida por investimentos na instalação de novos empreendimentos industriais nas respectivas unidades da federação, pois sustentou que os incentivos concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes na renúncia parcial do valor emprestado, submetida à condição suspensiva, devem ser oferecidas à tributação no período em que implementada a condição, a título de receita operacional;

b) que, ainda que tenha acertado em parte, o acórdão recorrido manteve os demais créditos fiscais, por entender que M Dias Branco não teria reunido as condições necessárias para deduzir os gastos com locação de aeronave da base de cálculo do IRPJ devido;

c) que não concorda com as aludidas imputações remanescentes, uma vez que lastreadas em entendimentos equivocados quer seja sobre as operações da sociedade e os respectivos tratamentos contábil e fiscal, quer seja sobre as legislações aplicáveis;

d) que houve erros no enquadramento legal, os quais eivaram de vício de nulidade a autuação levada a efeito, sendo que o relator do acórdão recorrido não analisou os argumentos levantados em impugnação, o que claramente viola o disposto no art. 50, I e II, da Lei 9.784/99;

e) que a exigência de IRPJ quanto à dedução de despesas pela utilização de aeronave está equivocadamente fundamentada nos arts. 251, parágrafo único, e 300 do RIR/99, pois o art. 251 e seu parágrafo único disciplinam a necessidade das empresas manterem escrituração de todas as suas operações com estrita observação

às leis comerciais e fiscais, sendo que não há qualquer menção de que a recorrente não tenha corretamente escriturado seus livros;

f) que, no ano de 2008, quem estivesse submetido ao RTT estava desobrigado de seguir em sua escrituração quaisquer exigência (art. 17, §2º, MP 449/08);

g) que o art. 300 também não tem qualquer relação com as despesas para com a aeronave arrendada pela recorrente, pois a Fiscalização não apontou infração consistente em não se observar as disposições sobre a dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros;

h) que, embora a recorrente tenha comprovado regularmente a necessidade das referidas despesas para o desenvolvimento de suas atividades, a autoridade fiscal entendeu indevidamente que tal requisito não estaria suficientemente demonstrado, sendo que, ao invés de prosseguir na investigação, optou por apenas lavrar o auto de infração;

i) que cabia o aprofundamento da fiscalização, com a oitiva de testemunhas, como mencionado no acórdão ora recorrido, ou até mesmo com a intimação das autoridades competentes por regular a aviação civil e a guarda dos documentos requisitados durante a fiscalização e não apenas proceder com uma equivocada autuação, razão pela qual deve ser declarado nulo o auto de infração;

j) que os gastos referentes ao arrendamento da aeronave são imprescindíveis para o regular desenvolvimento das atividades empresariais da recorrente, pois todas as origens e destinos dos voos guardam a mais perfeita relação com a atividade da recorrente;

l) que as cidades de Salvador, São Paulo, Rio de Janeiro, Porto Alegre, Maceió, Recife, Fortaleza e Eusébio (CE) estão entre algumas das mais diversas localidades em que a recorrente possui parque industrial e unidades comerciais e elas apareceram no diário de bordo apresentado, quer como destino quer como origem;

m) que da eventual insuficiência da prova a favor do contribuinte não decorre a presunção de suficiência da acusação – sem provas – que lhe é feita;

n) que a atividade desenvolvida pela recorrente torna imprescindível a utilização de um meio de transporte ágil o suficiente para que esta possa realizar seu empreendimento e, muito embora possa se admitir que essa mera coincidência seja prova indiciária do direito da recorrente de deduzir as despesas;

o) que caberia à Fiscalização comprovar tal incompatibilidade e não simplesmente presumi-la, como fez a autoridade fiscal;

p) que a aeronave possibilitou a otimização de todo o processo industrial, tanto de comercialização, assessoramento, promoção, como a prestação de serviços, no que concerne aos produtos comercializados ou fabricados pela recorrente, razão pela qual a dedução das despesas do correspondente arrendamento mercantil se mostrou completamente devida e regular.

Na decisão cujo trecho fora acima reproduzido, o então relator, após dar notícias da apresentação de contrarrazões pela D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (e-fls. 459/480), formulou os competentes quesitos para a realização da diligência então tratada, instando o contribuinte, neste momento, a trazer, primeiramente "*instrumentos contratuais celebrados com os governos estaduais, referentes às subvenções para investimentos e seus*

aditivos de que trata o item 04 da resposta ao Termo de Intimação nº 01 (a fls.66)"; e, num segundo momento o "diário de bordo e documentos de valores significativos de "locação e despesas com a aeronave" de que tratam o item 9 da resposta ao Termo de Intimação nº 5 (doc. a fls. 74)".

Em resposta às intimações realizadas em decorrência da segunda resolução proposta (de nº 1302.000.325), a empresa recorrente trouxe os instrumentos contratuais preconizados pelo item "a" (contido na transcrição acima), bem como diário de bordo, contratos de câmbio e nota fiscal tratados no item "b" (e-fls. 572/687).

Já na última resolução proferida por esta turma (da qual retirei o trecho do relatório anteriormente reproduzido), com o brilhantismo que lhe é peculiar, o, então, Conselheiro Alberto Pinto discorreu, primeiramente, sobre a natureza das subvenções (de investimento e de custeio).

Em seguida, asseverou que a regra geral determina a incidência do IRPJ por entender haver, no caso das subvenções, ganho patrimonial; a regra encartada, destarte, no art. 38, § 2º, do Decreto 1.598/77 seria isentiva, sujeitando-se, neste passo, às limitações hermenêuticas preconizadas pelo art. 111 do CTN (interpretação literal/gramatical). Neste passo, sustentou que, para o gozo do benefício em testilha, e, assim, para caracterizar como "de investimento" determinada subvenção, é imperiosa a demonstração de que os valores subvencionados foram integralmente aplicados no incremento dos ativos imobilizados da empresa, necessários à implementação dos projetos de instalação e/ou expansão.

Nada obstante, concluiu que dada as especificidades dos empreendimentos, não seria desarrazoado considerar que o aproveitamento dos benefícios concedidos pelos Estados se protraíam no tempo, inclusive, para além do momento ou período de instalação. Propôs, então, esta última diligência, consignando as seguintes providências a serem tomados:

a) a recorrente demonstre, com documentos idôneos, o valor do investimento realizados e das subvenções recebidas até 2008 nos programas PROVIN, FAIN, PROADI e Desenvolve, ressaltando-se que devem ser consideradas subvenções apenas aqueles valores dos empréstimos que foram objetos de renúncia pelo Poder Público; e

b) que a DRF/Fortaleza analise e se manifeste sobre a resposta da recorrente, dando-lhe ciência sobre o relatório final de diligência e concedendo-lhe prazo para falar nos autos.

À e-fls. 891/898, a Unidade de Origem apresentou relatório de diligência, concluindo a sua análise sobre os documentos esclarecimentos apresentados pelo contribuinte conforme abaixo reproduzido:

Entretanto, diante dos esclarecimentos da Solução de Consulta nº 336, de 12 de dezembro de 2014, que analisa de forma minuciosa e bem fundamentada os efeitos contábeis das operações decorrentes de Incentivos Fiscais do ICMS, mas precisamente do PROVIN, a partir do Decreto 1.598, de 1977, mantemos o entendimento da Receita Federal do Brasil pela tributação das subvenções relativas à renúncia fiscal proveniente dos programas de incentivo à industrialização, pois não há como se determinar a destinação dos valores subvencionados, uma vez que sua aplicação é livre, tanto podendo destinar-se a capital de giro como a investimentos, muito embora, a empresa no período de 1990 a 2008 tenha aplicado em investimento

perto de um bilhão de reais, na construção de unidade fabris em diversos Estado (sic).

O recorrente, de sua sorte, apresentou a sua manifestação ao termo de diligência supra, reafirmando a natureza das subvenções como sendo de investimento; mais que isso, noticia, outrossim, a edição da LC 160 e, por isso, o reconhecimento *ex lege* da não incidência do IRPJ (e, reflexamente, da CSLL) sobre os benefícios tratados neste processo.

Os autos foram, então distribuídos a este Relator, que, mormente a luz das considerações concernentes aos efeitos da LC 160, votou por converter o feito, novamente, em diligência, desta feita, para que fossem trazidos documentos e provas que demonstrassem o preenchimento, pelos Estados Subvencionantes, dos pressupostos tratados pela aludida Lei Complementar, em especial, pelo seu art. 3º.

À e-fls. 3.725 e ss, o contribuinte peticionou trazendo os documentos que, entende, comprovariam o integral atendimento pelas Unidades Federativas às exigências preconizadas pela LC 160 supra referida.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Conheço do recurso voluntário porque tempestivo, valendo lembrar, aqui, que analisaremos as razões de insurgência relativas, tão só, ao IRPJ, já que a análise da matéria concernente ao PIS e à COFINS foi transferida, por resolução, à Terceira Seção deste CARF.

Conheço, também, do recurso de ofício já que, como se extrai da tabela constante de e-fls. 316, o valor total exonerado ultrapassa o montante de R\$ 20.000.000,00, muito superior, pois, ao limite de alçada preconizado pela Portaria MF de nº 63/2017.

I - Recurso de ofício - Da infração relativa às subvenções.

I.1 - Da aplicação ao caso concreto dos preceitos do art. 30, §§ 4º e 5º, da Lei 12.973/2014, com a redação dada pela Lei Complementar 160/17.

A par de toda a discussão tratada no feito, e das extensas considerações propostas pelo contribuinte em suas razões de impugnação e, também, recursais, o fato é que o caso em análise desafia a aplicação dos preceitos do art. 30, §§4º e 5º, da Lei 12.973, com a redação dada pelo art. 9º da Lei Complementar de nº 160, cujo teor reproduzo a seguir:

Art. 9º O art. 30 da [Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014](#), passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

"Art. 30.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no [inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal](#), concedidos pelos Estados e pelo Distrito

Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados".

Verdade seja dita, com o advento da regra acima transcrita, a aplicação dos recursos percebidos em decorrência das subvenções concedidas pelos Estados em projetos de expansão dos parques industriais, bem como a concomitância temporal entre a percepção dos preditos benefícios e sua reversão em investimentos necessários ao crescimento da atividade econômica, ficaram em segundo plano.

As questões que, agora, demandam exame dos órgãos colegiados administrativos (especialmente porque a regra contida no aludido § 4º acima reproduzido tem aplicação imediata a todos os processos ainda não definitivamente julgados - § 5º) ficam adstritas ao cumprimento dos pressupostos elencados pelo 3º da citada LC 160, ou, **se for o caso**, àqueles contemplados pelo *caput* do art. 30 da Lei 12.973, cuja redação permaneceu inalterada.

Particularmente quanto aos requisitos formais contidos no art. 3º supra referido, destaca-se a necessidade de adoção, pelos Estados Federados subvencionantes, dos procedimentos ali descritos, especialmente:

a) a ratificação dos benefícios porventura concedidos unilateralmente (isto é, sem o crivo do CONFAZ e, portanto, em desrespeito às regras contidas no art. 155, §2º, inciso XII, "g", da CRFB), mediante publicação de decreto, portaria ou quejandos (inciso I);

b) "*o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados*" em "a", acima.

Preenchidos tais pressupostos, diga-se, as subvenções tratadas no feito serão, a despeito de quaisquer exigências adicionais (§ 4º do art. 30 da Lei 12.973), consideradas "para investimento".

I.1.1 - Pelo TVF, não foram identificados vícios nos registros contábeis dos benefícios, tornando-se desimportante qualquer consideração acerca dos requisitos descritos no *caput* do art. 30 da Lei 12.973.

De acordo com o art. 30, *caput*, citado no subtítulo acima, "*as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o [art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#)*".

Notadamente a luz deste preceito, e se considerando que semelhante requisito também se encontrava descrito no Decreto-lei 1.598, art. 38, § 2º, há quem defenda que, mesmo com a nova redação do § 5º da Lei 12.973, e a dispensa de qualquer outra exigência, a

escrituração dos benefícios ainda deva obedecer aos ditames do citado art. 30, *caput*, alhures invocado.

Peço, aos meus pares, especial atenção ao seguinte trecho do TVF constante de e-fl. 38/39:

Desta forma, a dedução de vendas (ICMS s/vendas) onera o resultado do exercício pelo valor bruto; exigindo que o valor da subvenção seja adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real do período da renúncia sob condição resolutiva, uma vez que não é destinada a investimento, portanto sem o amparo concedido pelo art. 443 do RIR/99, pois não foi feito espontaneamente pelo sujeito passivo.

Os valores das subvenções — principal financiado mais encargos contratuais — foram apurados através dos lançamentos contábeis efetuados nas contas de resultado redutora da conta de custos — incentivos fiscais -:

Conta 6131060001 PROVIN - R\$43.228.158,34

Conta 6131060002 Proadi R\$ 8.013.896,37

Conta 6131060003 Fain R\$ 8.848.928,56

Conta 6131060004 Desenvolve R\$28.112.711,68

Da passagem acima extraem-se duas conclusões inafastáveis:

a) a D. Auditoria Fiscal analisou os registros contábeis da empresa e, a par de poder fazê-lo, nada disse, criticou ou infirmou;

b) os motivo fático-jurídico elencado pela autoridade lançadora se restringe à constatação de que "*a dedução de vendas (ICMS s/vendas) onera o resultado do exercício pelo valor bruto; exigindo que o valor da subvenção seja adicionado ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real do período da renúncia sob condição resolutiva, uma vez que não é destinada a investimento*".

Não por outra razão a esta mesma conclusão chegara o então Conselheiro Alberto Pinto, quando da prolação do voto contido Resolução 1302-000.325, já por vezes citada:

Quatro são os programas de incentivos fiscais em tela, quais sejam: PROVIN (CE); PROADI (RN), FAIN (PB) e o Desenvolve (BA). A questão *sub examine*, então, consiste inicialmente em saber se tais incentivos fiscais concedidos pelos referidos Estados da Federação à contribuinte se enquadra como subvenção para investimento ou para custeio.

Ou seja, para além de dúvidas razoáveis, o trabalho fiscal parte da premissa de que a escrita contábil do contribuinte atendeu aos ditames legais vigentes à época dos fatos geradores aqui examinados (ainda que assim não tenha se expressado - ao menos não de forma explícita); toda a construção fático-teórico erigida pela D. Auditoria (e para tanto basta se ler o restante da fundamentação constante do TVF), se centra, apenas e tão somente, na caracterização das subvenções como sendo de "investimento" ou "custeio", nada se criticando, ou perquerindo, quanto ao requisito tratado, insista-se, no art. 38 do Decreto-lei 1.598 ou mesmo no art. 30 da Lei 12.973.

Dito isto, a análise do núcleo temático dos autos de infração perpassará, tão só, pelo cumprimento dos preceitos do art. 3º, incisos I e II, da Lei Complementar 160.

I.1.2 - Do cumprimento, pelo Estados dos requisitos prescritos pelo art. 3º da LC 160.

Quando da prolação da resolução de nº 1302-000.653, expus que os Estados do CEARÁ (concedente do programa PROVIN), Bahia (DESENVOLVE) e Paraíba (FAIN) haviam atendido aos preceitos do inciso I do art. 3º da Lei Complementar 160, mediante publicação dos respectivos Decretos convalidadores.

De fato, o Estado do Ceará, pelo que pude apreender em pesquisa realizada na *internet*, publicou o Decreto de nº 32.563 de 26/03/2018, objetivando a convalidação dos benefícios unilateralmente concedidos, atendendo, inclusive, neste particular, ao prazo preconizado pela Cláusula Terceira, inciso I, do Convênio 190/17 (descrito no art. 1º da LC 160), qual seja, 29 de março do ano de 2018. Este Decreto, vale dizer, contempla, expressamente, a modalidade de benefício tratada pela Lei Estadual 10.367, como se extrai de seu art. 2º, § 1º, inciso X:

§ 1º Os atos normativos cujas informações são requeridas neste Edital correspondem a leis ou decretos que instituíram os seguintes benefícios fiscais, nos termos do § 4º da cláusula primeira do Convênio ICMS 190/2017:

(...)

X - financiamento do imposto (...).

Considerando-se, outrossim, a relação contida no anexo único do predito decreto, o Estado do Ceará cumpriu o primeiro requisito descrito no inciso I do art. 3º da LC 160.

O mesmo se observa quanto ao Estado da Bahia, que publicou em 16/03/2018 o Decreto 18.270 para relacionar os benefícios unilateralmente concedidos, cujo anexo único elenca, justamente, a Lei e respectivos decretos que tratam do programa Desenvolve.

Igualmente, o Estado da Paraíba publicou, em 26/03/2018, o Decreto 38.179 abarcando, explicitamente, o seu programa de fomento, FAIN.

Faltava, quanto a estas Unidades Federativas, apenas a comprovação do depósito a que alude o inciso II do citado art. 3º da LC 160/17, sendo esta, umas das razões determinantes para a conversão do último julgamento em diligência. E, particularmente quanto a este ponto, os documentos trazidos pelo recorrido em sua manifestação de e-fls. 3.725/3.731, dão conta, efetivamente, do preenchimento, pelos citados Estados, ao comandos da lei nacional retro referida.

Com efeito, quanto ao Estado do Ceará, observa-se à e-fls. 3.765/3.767, a juntada dos certificados de depósito dos atos concessivos de benefícios fiscais, constando a menção explícita ao Decreto 32.563/2018, já referido anteriormente. Em outras palavras, o programa PROVIN, foi satisfatoriamente convalidado.

A mesmíssima situação se observa em relação ao programa FAIN, do Estado da Paraíba, cujo registro tratado pelo mencionado inciso II do art. 3º da LC 160 está suficientemente demonstrado a partir do Certificado Juntado à e-fl. 3.798 o qual, por sua vez, trata explicitamente do Decreto Estadual de nº 38.179/18, referido alhures.

No que tange ao programa DESENVOLVE, do Estado da Bahia, a empresa juntou à e-fl. 3.823 o Certificado de Depósitos dos Atos Concessivos em que se vê a referência ao Decreto Estadual de nº 18.270, suscitado linhas acima. Ou seja, também esta Unidade Federativa preencheu o requisito descrito no por vezes mencionado art. 3º, inciso II, da LC 160.

Tal como alertado na proposta de resolução de minha lavra, quanto ao programa PROADI, do Estado do Rio Grande do Norte, não se tinha, até então, conhecimento da publicação de qualquer ato oficial (que não apenas aquele mencionado no corpo da citada resolução, extraído do sítio na internet da Secretaria de Estado da Fazenda desta Unidade da Federação), tendente ao cumprimento, sequer, da imposição contida no inciso I do art. 3 da Lei Nacional Complementar ora tratada.

A e-fls. 3.771 e ss, contudo, a empresa aqui recorrida logrou trazer a cópia da Portaria nº 22/2018-GS/SET, de 28 de março de 2018, que, dentre outros, convalidou, por meio de seu anexo único, justamente, o benefício fiscal instituído pelo aludido programa potiguar (PROADI). Veja-se, neste sentido, tal menção trazida à e-fls. 3.775, 3.781 e 3.782, itens 28, 81 e 89.

Outrossim, o contribuinte comprova o cumprimento do requisito tratado no inciso II do art. 3º da LC 160, mediante Certificado expedido pelo CONFAZ, apresentado à e-fls. 3.785.

Concluindo, vê-se que todos os programas objeto da autuação *sub examine* foram regularmente convalidados e atestados pelo CONFAZ, sendo, pois, premente, aplicação, ao caso concreto, dos efeitos do art. 30, §§ 4º e 5º, da Lei 12.973/14, com a redação dada pela já trata LC 160/17.

Neste passo, as subvenções aqui examinadas são, por força de disposição expressa de lei, para "investimento", impondo-se, ato contínuo, o não provimento do recurso de ofício, ainda que por razões distintas daquelas tomadas pela DRJ.

II - Recurso voluntário.

II.1 - Preliminares de mérito.

Quanto as preliminares aventadas tanto em sede de impugnação, como em seu recurso voluntário, e tendo em conta que as razões ali expostas são materialmente iguais e, outrossim, a minha concordância com a DRJ, particularmente quanto aos argumentos despendidos para afastá-las, lanço, mão, aqui, dos preceitos do art. 57, § 3º, do anexo II, do RICARF, para tomá-las como razões de decidir, reproduzindo-as à seguir:

Ainda em relação ao lançamento de IRPJ, agora relativo à glosa de despesa considerada desnecessária, a impugnação aponta o que seria mais um erro na fundamentação do lançamento, suficiente para causar a sua nulidade.

Compulsando os autos, verifica-se que esse lançamento tem como fundamentação primeira o art. 149, inciso I, do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 1999), que tem a seguinte redação:

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;

Esse dispositivo é congruente com a descrição da respectiva infração, colhida do Termo de Constatação Fiscal (fl. 40):

Considerando que a empresa não nos apresentou os elementos necessários à avaliação da necessidade das despesas, e tendo em vistas que as determinações do artigo 299, do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, não foram observadas, glosamos as despesas lançadas como locação de aeronave e emitimos o auto de infração correspondente.

Os demais dispositivos utilizados no enquadramento legal (arts. 251 e §único, 299 e 300 do RIR/99) são necessários para definirem as despesas passíveis de dedução.

Mais uma vez, não há cabimento na argumentação de existência de vício na fundamentação do lançamento ou mesmo de prejuízo para a defesa do contribuinte, tanto que, no mérito, o impugnante defende a necessidade da despesa glosada e sua dedutibilidade.

O lançamento de CSLL é reflexo do lançamento de IRPJ, conforme informado no auto de infração (fl. 26), o que implica a coincidência, *mutatis mutandis*, de fatos geradores e infrações, não se vislumbrando os vícios alegados na sua fundamentação, considerando ainda a expressa menção à legislação específica dessa contribuição (fl. 29).

Como dito pela DRJ, e a par da inexistência dos aludidos vícios formais, nenhuma das alegações prefaciais ocupam-se em demonstrar o efetivo prejuízo ao exercício amplo, lato e irrestrito do direito de defesa do contribuinte, que logrou, por certo, apresentar argumentos e fundamentos substanciais para sustentar a sua tese sem que se verificasse qualquer empecilho para tanto.

A mingua de prejuízos a ampla defesa, não se observa, na espécie, a tipificação da hipótese tratada pelo art. 59, II, do Decreto 70.235/72, pelo que, voto por afastar as preliminares em exame.

II.2- Mérito. Glosa de despesas com aluguel de aeronave.

A discussão a ser travada neste tópico encerra uma complexidade fático-teórica mais elevada que a questão tratada no subtópico anterior e, por isso mesmo, demanda uma análise mais aprofundada, especialmente, das disposições pertinentes à dedutibilidade de despesas.

Primeiramente, insta pontuar a generalidade e subjetividade das regras postas no ordenamento para legitimar a apropriação de despesas tendentes à fixação do aspecto

quantitativo das exações cuja obrigação fora constituída pelo auto de infração. De fato, a regra geral estatuída no antigo RIR, preestabelece critérios vagos, não delimitáveis e dotados de elevado grau de, repita-se, subjetivismo; o art. 299 do preedito ato regulamentar, vejam bem, fixa os critérios da necessidade, usualidade e normalidade como pressupostos de dedutibilidade das despesas das bases de cálculo do IRPJ e, como consentâneo lógico do preceito do art. 57 da Lei 8.212, da própria CSLL.

Mas o que se pode entender como "despesa necessária" à atividade do contribuinte? Há critérios mais objetivos que nos permitam sustentar que determinado dispêndio incorrido pelas empresas detenham um vínculo com o "tipo de transações ou operações exigidas pela atividade da empresa" (art. 299, § 1º, do antigo RIR)?

A Lei 9.249, em seu artigo 13, III, sustentam alguns, acresce à tipificação da "necessidade" a figura do vínculo intrínseco entre o gasto incorrido e a atividade de produção ou comercialização de bens e serviços; considerar-se, todavia, semelhante requisito como próprio à regra geral de dedutibilidade, *permissa venia*, atenta contra a própria generalidade daquela norma... isto porque o aludido artigo (13), estipula o vínculo intrínseco apenas como pressuposto de dedutibilidade de despesas concernentes, especificamente, aos bens do ativo fixo das empresas. Em outras palavras, somente se pode exigir a prova da ligação intrínseca das despesas com "*a produção ou comercialização dos bens e serviços*" quando incorridas para sustentar, manter ou ajustar os bens "*móveis ou imóveis*" detidos pelo contribuinte. A "necessidade", de outro turno, ultrapassa esta especificidade pelo que, inclusive, merecem críticas as considerações propostas no item 4 do Parecer Normativo CST de nº 32/81 quando este busca conceituar necessidade a partir da expressão "essencialidade". Veja-se:

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.

"Essencial" e "necessário" não são sinônimos... necessidade, frise-se, revolve mais uma idéia de "contribuição" ou de "auxílio" ao passo que essencialidade se aproxima da figura da "indispensabilidade". Neste particular, ao se equiparar "necessidade" à "essencialidade" tornar-se-iam indedutíveis despesas incorridas, v.g., com a contratação de serviços de terceiros, tais como, a consultoria jurídica ou a publicidade (que, não obstante necessárias, não são essenciais à atividade produtiva das empresas).

Não por outra razão, quando da análise do conceito de insumos para fins de apropriação de créditos para apuração da contribuição para o PIS e da COFINS, estabeleceu-se a diferenciação entre os requisitos apropriados pela legislação de regência entre o regime daquelas exações e aquele que é próprio ao IRPJ e a CSLL, como se extrai do excerto do voto constante do acórdão, deste CARF, de nº 3102-001.586 (DJU de 28/11/2012) :

(...) COFINS NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM BENS E SERVIÇOS NÃO INCLUÍDOS NO CONCEITO DE INSUMOS DO ART. 3º DA LEI Nº 10.833/03. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

As despesas com alimentação dos empregados, fornecimento de cesta básica, material de consumo, material de expediente, material de escritório, pessoal de serviço administrativo, serviço de segurança e vigilância, material de limpeza, manutenção de equipamentos de informática, serviços de consultoria, serviços

de advocacia, vale transporte, serviços de transporte de funcionários, uniformes, material de segurança, planos de saúde e despesas de viagens a que se refere às glosas em discussão, correspondem a despesas de caráter geral voltadas para a administração da empresa e despesas referentes a benefícios aos empregados e não guardam relação direta com a prestação de serviço realizada. As despesas glosadas não têm nenhum efeito direto sobre a prestação de serviços de limpeza e conservação realizados pela Recorrente, visto tratarem-se atividades auxiliares ao funcionamento da empresa e portanto, não pode ser utilizado para gerar os créditos do PIS e da COFINS não cumulativos(...).

Se é verdade que até mesmo a posição acima, quanto ao PIS e COFINS, já foi modificada, a luz do precedente do Superior Tribunal de Justiça, consolidado no julgamento do RESP de nº 1.221.170, é inegável que as despesas descritas na ementa acima reproduzida são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que tais despesas não sejam "essenciais" ao processo produtivo ou de prestação de serviços (o sendo, isto sim, necessárias para a condução administrativa da empresa ou contribuinte).

A necessidade, pois, a que alude o art. 299 do antigo RIR, se exprime pela idéia de auxílio relevante à consecução da atividade econômica, como forma de contribuição significativa ao implemento do objeto social da empresa ou companhia.

Particularmente quanto ao caso concreto, destaca-se, este mesmo Conselho se prontificou pela dedutibilidade de despesas com aeronaves utilizadas não para o transporte de mercadorias, mas, isto sim, para o deslocamento de funcionários e diretores de determinada empresa. Confira-se:

A prevalecer o raciocínio da Fiscalização somente seriam intrinsecamente relacionados à produção e comercialização se nos voos se transportasse suco ou caixas de laranjas, o que não se coaduna à sistemática da dedutibilidade.

(...)

Ademais, por ocasião da conversão do julgamento em Diligência, foi determinado que a recorrente esclarecesse e comprovasse, com documentos hábeis, a vinculação de cada viagem com a atividade, justificando a necessidade para manutenção da atividade produtiva, para assim, igualmente aferir o fundamento da decisão recorrida. Ao meu sentir, nessa ordem de determinações, o Demonstrativo Analítico da Utilização das Aeronaves (fls. 1.332 em diante), precisa ser analisado com os demais documentos encartados, de modo a validar a dedutibilidade. Com efeito, novamente é preciso ter em mente que se trata de contribuinte reconhecidamente operante em um cenário global, sendo que a contribuinte fez juntar, além de atrelar os destinos, diversos documentos que indicam efetiva operação: invoices; notas fiscais; escritórios de filiais, pontos de apoio para manutenção e abastecimento, situação que indicam

sim, a presença dos atributos da dedutibilidade exigidos pela decisão recorrida¹.

É válido frisar que a crítica fiscal às despesas apropriadas pelo contribuinte neste feito cinge-se à ausência de demonstração da necessidade do uso de aeronave alugada ante a não apresentação de documentos que atestassem "*a relação de passageiros*", usuários do predito meio de transporte². O que, portanto, prevaleceu para d. Auditoria é que, ao não se saber quem utilizava as aeronaves, não se permitiria identificar o próprio fim do bem alugado pela empresa, deixando-se de evidenciar o seu vínculo de necessidade ao exercício da sua atividade econômica.

Ou seja, o uso da aeronave, de per si, não constituiu, nem para a Autoridade Lançadora, nem tampouco para a DRJ, como óbice à apropriação das respectivas despesas; o ponto nodal da discussão aqui travada cinge à constatação fática de que o predito bem tenha sido empregado, exclusivamente, para transporte de pessoas para a consecução do objeto social da empresa.

A recorrente, como subsídio a sua tese, se limitou a trazer o diário de bordo das aeronaves; inicialmente, o fez em resposta à intimação fiscal. Como, todavia, este documento não foi juntado ao feito, em uma das diversas resoluções aqui proferidas, instou-a, novamente, à exibi-lo o que, como tratado no relatório que precede este voto, foi feito à e-fls. 572/687. A alegação do insurgente, neste ponto, é de que a descrição dos vôo (origem e destino) comprovaria que a citada aeronave trafegava, apenas, entre os estabelecimentos da empresa, complementando, outrossim, que o seu uso se justificaria a partir da seguinte assertiva, extraída de seu recurso voluntário:

Como demonstrado nos autos, a Recorrente arrendou a aeronave objeto da autuação exatamente porque a extensão territorial em que se espalham suas múltiplas unidades pelo país requer meio de transporte que cubra longas distâncias com rapidez, em virtude da própria dinâmica de suas atividades e atuação em todo o mercado brasileiro. Trata-se de gasto necessário a essas operações de deslocamento, imprescindíveis para o desenvolvimento de seus negócios (e-fl. 358).

E aqui, e não obstante não concordar integralmente com a interpretação levado a cabo pela CST, é inegável que as despesas necessárias devem ser sobejamente comprovadas pelo contribuinte, a teor do item 9 do aludido parecer, especialmente porque o art. 299 deve ser analisado conjuntamente com os preceitos do art. 923 do RIR; os registros contábeis do contribuinte, somente fazem prova quando acompanhados dos necessários documentos hábeis e idôneos.

Tendo em mente esta última ponderação, as questões que se põem para análise deste Colegiado resumem-se a partir de duas perguntas:

a) comprovado o deslocamento exclusivo da aeronave para os estabelecimentos da empresa recorrente, estariam satisfeitos os pressupostos do art. 299 do antigo RIR? ou;

¹ Trecho do voto condutor do acórdão de nº 1301-001.784, da lavra do Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes, publicado em 24/03/2015.

² V. TVF, página 4.

b) seria indispensável a prova de quem efetivamente se utilizara da predita aeronave para se atestar, em definitivo, o seu vínculo de necessidade em relação ao objeto fim da empresa?

Para subsidiar as respostas aos questionamentos acima, vejamos, primeiramente, se há elementos probatórios suficientes à demonstrar a premissas fáticas das perguntas propostas.

II.2.1 - A força *probandi* do diário de bordo trazido

O contribuinte aqui, verdade seja dita, não ajuda muito na solução do caso já que se limita a dizer que o predito diário comprovaria o deslocamento da aeronave entre os seus estabelecimentos, sem fazer qualquer cotejo entre os trajetos e as cidades em que atua... aliás, há uma dificuldade material para se analisar este documento, já que a descrição da origem e destino dos vôos realizados é feita à mão, mediante siglas, nem sempre muito claras...

A culpa da generalidade das assertivas da empresa, todavia, não são de sua exclusiva responsabilidade, já que esta prova, diga-se, foi sumariamente ignorada pela D. Auditoria Fiscal (que, inegavelmente, parte da premissa de que apenas o manifesto de passageiros se prestaria para comprovar a alardeada necessidade das despesas em análise).

Nada obstante, esta prova ainda é possível, mormente porque, a partir do documento de e-fls. 1.194 e ss, identifica-se as unidades fabris da empresa e respectiva localização (cidades em que estão instaladas)... neste passo, por simples comparação com as descrições constantes do diário de bordo (ainda que realizadas por meio de siglas) poder-se-ia, por indução, verificar-se a acuidade das assertivas do contribuinte (isto é, se a aeronave, efetivamente, foi utilizada apenas para deslocar, alegadamente, executivos e funcionários, entre os seus estabelecimentos).

Pois bem. Do documento citado acima, extrai-se que a recorrente possui os seguintes estabelecimentos:

Adria - Grande Moinho Aratu - São Caetano do Sul/SP

Basilar - Grande Moinho Tambaú - Jaboticabal/SP

Zabet - Moinho Dias Branco - São Caetano do Sul/SP; Lençóis Paulistas/SP; Jaboticabal/SP; Rio de Janeiro/RJ; e DF

GME - Grande Moinho Potiguar - Fortaleza

Isabela - Fábrica Estrela - Bento Gonçalves/RS

Fábrica Fortaleza - Fortaleza

Além destas, do sítio da empresa recorrente na internet (<http://mdiasbranco.com.br/unidades/>), verifica-se a existência, ainda, várias outras unidades, instaladas nas cidades de Fortaleza, Ceará (Moinho Dias Branco), Natal, RN (GMP - Grande Moinho Potiguar), Cabedelo (GMT - Grande Moinho Tambaú), Jaboatão/PE (Unidade Jaboatão), Salvador (GMA - Grande Moinho Aratu), Maracanaú, Ceará (Unidade Maracanaú) e Rolândia, Paraná (Moinho Paraná).

Conforme se extrai do citado diário de bordo, as siglas ali apontadas indicam os aeroportos de origem e destino das viagens. Utilizei-me aqui, confesso, de pesquisa realizada principalmente (mas não exclusivamente) em dois *sites* da internet, a saber: https://pt.wikipedia.org/wiki/Lista_de_aeroportos_do_Brasil_por_c%C3%B3digo_aeroporto%C3%A1rio_ICAO - acessado em 29/03/2019 e <http://www.flightmarket.com.br/pt/anuncio/aeroporto/SJDS> acessado em 29/03/2019. Abaixo descrevo as ditas siglas e seus significados:

SIGLA	AEROPORTO	Cidade/Estado
SBJD	Aeroporto de Jundiaí	Jundiaí/SP
SBSP	Aeroporto de Congonhas/SP	São Paulo/SP
SBJV	Aeroporto de Joinville	Joinville/SC
SBRF	Aeroporto Internacional de Recife	Recife/PE
SBGR	Aeroporto Internacional de Guarulhos	Guarulhos/SP
SBFI	Aeroporto Internacional Cataratas	Foz do Iguaçu/PR
SJDS	Aeroporto Fábrica Eusébio (privado)	Eusébio/CE
SBPA	Aeroporto Internacional Salgado Filho	Porto Alegre/RS
SBBR	Aeroporto Internacional de Brasília	Brasília/DF
SBCX	Aeroporto Regional de Caxias do Sul	Caxias do Sul/RS
SBSV	Aeroporto Internacional de Salvador	Salvador/BA
SBMO	Aeroporto Internacional Zumbi dos Palmares	Rio Largo/AL
GVAC ³	Aeroporto Internacional Amílcar Cabral	Ilha do Sal/Cabo Verde
LPPR ⁴	Aeroporto Francisco Sá Carneiro	Portugal
TJIG ⁵	Fernando Luis Ribas Dominicci Airport	Porto Rico
SBNT	Aeroporto Internacional Augusto Severo	Parnamirim/RN

Admito, ainda, não ter conseguido decifrar algumas das siglas apontadas no documento em exame...

Ainda assim, o quadro acima, e seu cotejo com as unidades descritas pela própria empresa ou identificadas em seu *site*, dão conta de uma compatibilidade parcial entre a origem/destino das viagens e as localidades em que as citadas unidades se encontram instaladas; as viagens realizadas de/para Joinville e Foz do Iguaçu, em princípio, não guardariam esta paridade e poderiam indicar que não teriam sido realizadas em prol dos interesses específicos da empresa. Pelo que pude depreender, todavia, do já mencionado diário de Bordo, o deslocamento da aeronave para Foz do Iguaçu se deu uma única vez (aparentemente em 17 /05/2008) em viagem de ida (partindo de Eusébio - SJDS) e volta (retornando, novamente, à Eusébio). O mesmo se observa quanto as viagens realizadas a partir,

³ https://pt.wikipedia.org/wiki/Aeroporto_Internacional_Am%C3%ADlcar_Cabral, acessado em 29/03/2019.

⁴ https://pt.wikipedia.org/wiki/Aeroporto_Francisco_S%C3%A1_Carneiro, acessado em 29/03/2019.

⁵ https://en.wikipedia.org/wiki/Fernando_Luis_Ribas_Dominicci_Airport, acessado em 29/03/2019.

ou para, o Aeroporto de Rio Largo (não obstante ter identificado uma unidade de Atacado em Maceió, pretensamente pertencente à recorrente⁶) e Joinville.

Entretanto, quanto as viagens internacionais, mormente para Portugal, Cabo Verde e Porto Rico, é impossível inferir-se o seu motivo... ainda que o contribuinte assevere que tais deslocamentos tenham sido realizados para atender aos interesses da empresa, sem a descrição da carga/passageiros, não há como se verificar se as despesas concernentes, especificamente, à estas viagens, manteriam relação de pertinência para com o exercício da sua atividade econômica.

Em verdade, a colidência apenas parcial das origens/destinos com localidades em que a empresa deteria estabelecimentos afasta a assertiva genérica da empresa de que tais deslocamentos teriam ocorrido em prol dos interesses do contribuinte... isto porque, a par de qualquer ilação adicional, não é desarrazoado assumir que, mesmo para localidades em que coincidentemente existam unidades fabris ou distribuidoras da recorrente, a aeronave tenha sido utilizada para fins outros que não propriamente para a consecução dos negócios da própria empresa, mormente porque, com dito, parte das viagens não se deu entre cidades em que a empresa detem/detinha estabelecimentos comerciais/industriais (e isso é uma certeza).

Se, porventura, a relação de passageiros fosse, de fato, uma prova impossível e, mais, não fosse de registro e guarda obrigatória (como sustenta o recorrente), tenderia, aqui, por dar o necessário provimento ao recurso voluntário, até porque, a própria Fiscalização não se ocupou da análise do Diário de Bordo, nem tampouco da análise dos trechos das viagens incorridas; a sua premissa, insista-se, era a de que, sem o manifesto de passageiros, não haveria como comprovar o requisito da necessidade.

O problema é que, diferentemente do que alega a empresa, tal manifesto era, e é, obrigatório.

II.2.2 - O manifesto de passageiros era, e é, documento/informação obrigatória.

Vejam bem... é inegável que o processo em análise poderia ser melhor instruído, até mesmo por uma questão de segurança. A D. Auditoria, *in casu*, poderia ter promovido a competente circularização de informações junto à(s) empresa(s) arrendadoras das aeronaves a fim de apurar, efetiva e concretamente, a existência do manifesto de passageiros ou, quiçá, para tomar semelhante informação via depoimento...

Mas há de se considerar, no caso, que a inação fiscal se justifica a partir das informações prestadas pelo próprio contribuinte, que afirmou, textualmente, não dispor, e nem estar obrigado a dispor, do citado manifesto, como se extrai da resposta ao TIF de nº7, juntada à e-fls. 78/80:

2) Na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 5 enviamos o Diário de Bordo da aeronave, o qual se destina a "*escrituração de todos os registros do voo (sic) e ocorrências da aeronave*", devidamente lavrado nos termos da legislação específica, o qual se constitui na totalidade dos registros e controle que este contribuinte dispõe sobre o uso da referida aeronave. Segundo esse Diário, tem-se registrado, sim, o destino do voo (*sic*), o número de passageiros transportados e a identificação de

⁶ <https://empresasdobrasil.com/empresa/filial-maceio-07206816003564> - acessado em 29/03/2019.

todos os seus tripulantes. Não há a identificação do nome dos passageiros porque esse registro não é exigido.

Ou seja, foi a empresa recorrente quem afirmou a inexistência do aludido documento ou mesmo a obrigação de exibi-lo; a luz de tal fato, em princípio, seria absolutamente razoável assumir a desnecessidade de qualquer medida de instrução adicional.

O problema é que a assertiva da recorrente não é inteiramente acurada, como já dito.

Com efeito, conforme se depreende do Regulamento Brasileiro da Aviação Civil - RBAC - de nº 121⁷, as regras aí encartadas são aplicáveis, na forma de seu item 121.1, alínea, (1) às "*operações domésticas, de bandeira e suplementares de cada pessoa que seja ou que deva ser detentor de um Certificado de Empresa de Transporte Aéreo (Certificado ETA) emitido segundo o RBAC 119*".

Por sua vez, nos termos do RBAC de nº 119, item 119.1, alínea "h", considera-se "Empresa de Transporte Aéreo" a "*entidade jurídica engajada no serviço de transporte aéreo público como operador aéreo regular ou como operador aéreo não-regular*". Os operadores não regulares, por fim, são definidos na mesma norma regulamentar (alínea "s") como sendo aqueles que prestam "*serviço de transporte aéreo público para a qual o horário, o local de partida e o local de destino são em função da demanda e cujo preço pode ou não ser especificamente negociado com os usuários ou com seus representantes*".

Ou seja, sem qualquer esforço exegético é perfeitamente possível sustentar:

a) que os vôos contratados pela recorrente se adequam ao conceito de "operações não regulares";

b) que, a teor do RBAC 119.1, os operadores de vôos não regulares também devem possuir um Certificado de Transporte Aéreo;

c) que, uma vez que mandatória a obtenção do Certificado supra, à aeronave alugada pela recorrente se aplicam as regras da RBAC 121.

Atentem, agora, para os preceitos do item 121.693, intitulado "*Manifesto de carga*":

Todos os detentores de certificado:"

O manifesto de carga para cada voo deve conter as seguintes informações referentes ao peso do avião, no momento da decolagem:

(...)

(e) Nome de cada passageiro, a menos que tal informação seja conservada de outra maneira pelo detentor de certificado.

E para que não restem dúvidas sobre a obrigação de se dispor do documento tratado no item 121.693, acima reproduzido, vejamos que o item 121.697, alínea "b", impõe ao

⁷ Extraído do sítio da ANAC na internet.

detentor do Certificado, a guarda de "*cópias dos documentos requeridos por esta seção durante, pelo menos, 3 meses*".

Diz-se, pois, que a assertiva do contribuinte não era "inteiramente" acurada, porque:

a) a relação de passageiros é, sim, obrigatória, ainda que não deva constar do Diário de Bordo mas, isto sim, do manifesto de carga ou outro meio utilizado pelo próprio detentor do certificado;

b) esta relação deve ser mantida e guardada pelo detentor do certificado, pelo menos, por três meses.

Isto é, este documento foi ou deveria ter sido gerado... a pergunta que se faz, agora, é: caberia ao contribuinte exigí-lo da empresa arrendadora para fins de comprovação da dedutibilidade das despesas aqui tratadas?

Como alertei anteriormente, a documentação contábil da empresa somente faz prova a seu favor quando acompanhada de documentação hábil e idônea. No caso, particularmente em relação ao uso de aeronaves para transporte, especificamente, de passageiros, essa documentação hábil tinha, necessariamente, que estar composta pelo aludido manifesto notadamente porque, apenas a coincidência (parcial, diga-se) das localidades de origem e destino das viagens não permitem, *per se*, atestar a finalidade destes deslocamentos. Como dito, a depender dos ocupantes da aeronave, poderia ficar evidente a necessidade da despesa ou, outrossim, a total frivolidade de sua incorrência (acaso, v.g., se constataste na relação de passageiros, a presença de pessoas não vinculadas à empresa). A própria jurisprudência citada alhures - tópico II.1 -, trata de caso de reconhecimento, ainda que parcial das despesas lá examinadas, a luz da existência, efetiva e concreta, da relação de passageiros transportados.

O contribuinte, diga-se, sabe e sabia (já que a ninguém é dado sustentar o desconhecimento da lei como forma de defesa) que todas as despesas operacionais devem ser provadas e, mais, que deve manter em ordem a documentação respectiva, como preceitua o art. 37 da Lei 9.430/96. Outrossim, a empresa também tem conhecimento de que a prova em questão não restringe à incorrência efetiva da despesa, mas também se estende à demonstração de sua necessidade, na forma do art. 299.

Ainda que, a teor do art. 142 do CTN, o princípio da verdade material imponha à fiscalização o mister de exaurir a matéria fática, este ônus somente poder ser adimplido ou cumprido dentro do limite objetivo imposto pelos preceitos anteriormente invocados; explicando melhor, não se pode exigir da Autoridade Administrativa que perquiria fatos relevantes à identificação do fato gerador da obrigação, quando o próprio contribuinte informa não possuir a documentação cuja guarda lhe era imposta.

A relação individualizada, viu de se ver, era obrigatória (constasse ela do manifesto de carga ou de qualquer outra forma de controle); dadas as particularidades deste tipo de "despesa", cabia ao contribuinte exigir da empresa locadora ou arrendadora, a exibição ou entrega, na época da realização das operações, deste manifesto (como o fez com o diário de bordo) a fim de que, atendendo aos preceitos dos arts. 299 e 923 do RIR, e ainda do art. 37 da Lei 9.430, demonstrasse, precisamente, a necessidade das despesas incorridas.

A míngua de tais provas, vejam bem, entendo como insuficientes os Diários de Bordo apresentados (mesmo que, insista-se, haja uma compatibilidade parcial entre as origens e destinos ali anotadas e as localidades em que a empresa possua unidades ou estabelecimentos), porque não comprovam a finalidade destes deslocamentos o que só poderia ser atestado a partir da lista de passageiros.

Assim, corretas as conclusões exaradas pela fiscalização e pela DRJ, devendo-se manter, neste ponto, a autuação ora polemizada.

III - Conclusão.

A luz de todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO aos RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca