



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10530.723501/2016-07
ACÓRDÃO	1202-001.596 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SETANA MOTORS COMERCIO DE VEICULOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DESPESAS COM AERONAVE. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com aeronave não são dedutíveis quando não estão intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

DESPESAS COM ARRENDAMENTO MERCANTIL. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com arrendamento mercantil (leasing financeiro) não são dedutíveis quando não estão intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos serviços e serviços.

CUSTOS CORRESPONDENTES A RECEITAS OMITIDAS. INDEDUTIBILIDADE.

A omissão de receita não implica a desconsideração dos custos e despesas, sendo certo que foram levadas à apuração do lucro real todos aqueles que foram contabilizados e declarados. A hipotética existência de outros custos e despesas não escriturados teria que ser provado através de provas hábeis e idôneas, o que não fora feito no caso em apreço.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÚMULA CARF 172.

Não se conhece da alegação da exclusão do Responsável solidário do polo passivo da demanda a partir nos termos da Súmula CARF 172, posto que a pessoa jurídica não detém legitimidade para questionar responsabilidade jurídica de terceiros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos não conhecer do Recurso Voluntário quanto à exclusão do coobrigado Walmer Almeida da Silva da relação jurídico tributária e na parte conhecida, negar-lhe provimento e de ofício, reduzir a multa ao percentual de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Roney Sandro Freire Correa (substituto[a] integral), Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão 08-38.691 - 3ª Turma da DRJ/FOR, Sessão de 25 de abril de 2017, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

Tratam-se de Autos de Infração, lavrados no bojo do procedimento fiscal nº 0510200.2015.00063, em 03/10/2016, e levados à ciência do contribuinte acima identificado (doravante denominado Impugnante), em que a Autoridade Fiscal, após constatar no curso da fiscalização a ocorrência das seguintes infrações, Receitas não Contabilizadas, Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Custo ou Despesa e Despesas não Necessárias, no anocalendário 2011, decidiu constituir o crédito tributário de IRPJ e CSLL na forma tabulada:

Tributo	Auto de Infração - Fls.	Principal (Imposto ou Contribuição) - R\$	Juros de mora (até 10/2016) - R\$	Multa proporcional - R\$	Valor do crédito tributário - R\$
IRPJ	2 a 11	590.505,68	290.115,43	755.659,74	1.636.280,85
CSLL	13 a 21	221.222,04	108.686,38	284.997,49	614.905,91

Ademais, a Autoridade Fiscal lavrou termo de sujeição passiva solidária do sócio-gerente Walmer Almeida da Silva, em virtude de infração à lei, de interesse comum e do ato doloso de assinar alteração contratual para se retirar da sociedade no curso do procedimento de fiscalização, com a intenção de interpor terceiro sem capacidade econômica para responder na forma da legislação tributária como se verdadeiro gestor fosse.

Do Termo de Verificação Fiscal

Às fls. 23 a 57, a Autoridade Fiscal descreve, detalhadamente, o desenrolar da ação fiscal iniciada em 22/05/2015 com objetivo de identificar possíveis irregularidades na apuração do Lucro Real por parte da Impugnante que pudesse resultar na insuficiência de pagamento dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

A princípio, após a análise dos registros contábeis em contas patrimoniais, a auditoria apurou indício de omissão de receitas, posteriormente ratificado quando do estudo das contas de resultado. A fim de aprofundar a investigação, a Autoridade Fiscal encaminhou, diligentemente, Termos de Intimação Fiscal (identificados pelos nºs 1 a 6).

Debruçando-se sobre a documentação recebida nas respostas aos Termos remetidos, a Autoridade Fiscal, com fulcro no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 1999), enumerou fatos contábeis e situações que, em sua ocorrência, caracterizam-se como omissão de receita, infração que, inclusive, o interlocutor do sujeito passivo, quem seja o contador, confirmou durante a troca de mensagens, responsabilizando o profissional anterior e afastando a ocorrência de má-fé.

Em sendo assim, a Fiscalização tomou por base de cálculo da infração de omissão de receitas as notas fiscais não contabilizadas no valor de R\$ 1.764.162,61, e, não obstante, qualificou a multa de ofício com fulcro no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, sob o fundamento de se tratar de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, descrição da parte inicial da conduta de Fraude como tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Adiante, a Autoridade Fiscal glosou os gastos classificados como despesas operacionais referentes a leasing financeiro (R\$ 556.041,80) e à manutenção de aeronave e helicóptero particulares (R\$ 137.818,35), por não estar demonstrado, através de documentação hábil e idônea, da intrínseca relação com a produção ou comercialização dos bens e serviços da Impugnante nos termos do art. 113 da Lei nº 9.249, de 1995, e do art. 299 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Por fim, cuidou a Autoridade Fiscal de exarar Representação Fiscal para Fins Penais e responsabilizar solidariamente o sócio-gestor Walmer Almeida da Silva.

Da Impugnação

Inconformada, a Impugnante contesta, sinteticamente, o lançamento, em defesa manejada às fls. 4.837 a 4.840, e enumera os pontos de discordância em relação a cada infração:

a) Despesas com aeronave: afirma tratar-se de despesa de manutenção de aeronave empregada para o deslocamento, a serviço da empresa, do proprietário, residente em Maceió, enquanto aquela estava domiciliada em Feira de Santana;

b) Bens duráveis deduzidos como despesa: alega, de modo breve, referir-se a leasing financeiro;

c) Notas fiscais não contabilizadas na conta de receita bruta de mercadorias:

pleiteia o abatimento do custo da mercadoria desconsiderado na apuração do valor da venda; e

d) Exclusão da responsabilidade solidária: apesar de inexistir defesa dirigida pela pessoa física Walmer Almeida da Silva, a Impugnante mesmo assim requer o afastamento da responsabilidade solidária com fulcro no art. 133 do Código Tributário Nacional.

Como meio de comprovar suas alegações, apresenta: as planilhas da Conta 06.01.02.01.16 - Bens duráveis deduzidos como despesa do Livro Razão (fls. 4.842 e 4.843), da Conta 06.01 - Despesas com Aeronave (fl. 4.844), e das Notas Fiscais não contabilizadas na conta 03.01 - Receita Bruta Mercadoria (fls. 4.845 a 4.849), bem como as Notas Fiscais nela relacionadas (fls. 4.871 a 4.890).

A 3ª Turma da DRJ/FOR julgou improcedente a impugnação, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011 DESPESAS COM AERONAVE. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com aeronave não são dedutíveis quando não estão intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

DESPESAS COM ARRENDAMENTO MERCANTIL. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com arrendamento mercantil (leasing financeiro) não são dedutíveis quando não estão intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos serviços e serviços.

CUSTOS CORRESPONDENTES A RECEITAS OMITIDAS. INDEDUTIBILIDADE.

A omissão de receita não implica a desconsideração dos custos e despesas, sendo certo que foram levadas à apuração do lucro real todos aqueles que foram contabilizados e declarados. A hipotética existência de outros custos e despesas não escriturados teria que ser provado através de provas hábeis e idôneas, o que não fora feito no caso em apreço.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIO-GERENTE. INFRAÇÃO À LEI. CABIMENTO.

Comprovado nos autos a condição de sócio-gerente e da infração à lei no tocante a omitir do conhecimento da autoridade competente a receita da atividade, inclusive com descumprimento de obrigações fiscais acessórias, a responsabilização pessoal e solidária se mostra correta e inafastável.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário basicamente requerendo a alteração do julgado pelo seu provimento, nos seguintes termos, *in verbis*:

(...)DO MÉRITO

A empresa apesar de ter apresentado as explicações solicitadas pelo Auditor, o mesmo só as considerou parcialmente, desconsiderando alguns esclarecimentos plausíveis por parte da um auto de infração no valor total de R\$ 2.251.186,76 (Dois milhões duzentos e cinqüenta e um mil cento e oitenta e seis reais e setenta e seis centavos), conforme processo 10530-723.501/2016-07. O qual a empresa contesta na sua totalidade, portanto, senhor julgador, são estes, os pontos de discordância apontados nesta impugnação:

ANO CALENDÁRIO 2011 - DEMONSTRATIVO DOS CÁLCULOS APURADOS PELA FISCALIZAÇÃO

A — ANEXO 3.4 - DESPESAS COM AERONAVE - Impugnamos esta infração apurada em função do Valor de R\$ 137.812,35(Cento e trinta e sete mil oitocentos e doze reais e trinta e cinco centavos), **ser referente a despesas com manutenção da aeronave que servia para deslocamento a serviços da empresa no percurso Maceió x feira de Santana, pois apesar da empresa ora fiscalizada ter o domicilio tributário em Feira de Santana, o proprietário residia em Maceió.**

B- ANEXO 3.12 - BENS DURÁVEIS DEDUZIDOS COMO DESPESA -) - **Impugnamos esta infração apurada no valor de R\$ 556.041,80 (Quinhentos e cinqüenta e seis mil quarenta e um reais e oitenta centavos), devido ter sido lançado na despesa por se tratar de operação de leasing.**

C - ANEXO 3.21 - NOTAS FISCAIS NÃO CONTABILIZADAS NA CONTA DE RECEITA BRUTA DE MERCADORIAS - Impugnamos esta infração apurada de R\$ 1.764.162,61 (Hum milhão setecentos e sessenta e quatro mil cento e sessenta e dois reais e sessenta e um centavos), **em função desta infração está contemplando apenas o valor da venda sem considerar o custo conforme apresentado na defesa anterior, conforme detalharemos:**

JANEIRO - Foi apurado pelo auditor uma infração no valor de R\$ 304.865,48 (Trezentos e quatro mil oitocentos e sessenta e cinco reais e quarenta e oito

centavos), referente a **omissão de receitas**, conforme notas fiscais detalhadas neste anexo. Ocorre que as notas fiscais 2888 e 3016 que totalizam RS 240.000,00 (Duzentos e quarenta mil reais), têm como custos as notas fiscais 108499 e 86896 que totalizam um custo de RS 211.928,00, pode se perceber que se trata dos mesmos veículos, haja vista, o chassi que consta na nota de entrada ser o mesmo descrito nas notas de saídas e que nesta duas operações de venda, o lucro real a ser tributado é de RS 28.072,00 (Vinte e oito mil setenta e dois reais), portanto da infração no valor de RS 304.865,48 (Trezentos e quatro mil oitocentos e sessenta e cinco reais e quarenta e oito centavos), deve ser deduzido o valor de RS 240.000,00 (Duzentos e quarenta mil reais), e acrescentado apenas o lucro das operações de vendas que é RS 28.072,00 (Vinte e oito mil setenta e dois reais), perfazendo um valor real de RS 92.937,48 (Noventa e dois mil novecentos e trinta e sete reais e quarenta e oito centavos), sendo este o valor real da infração de janeiro em função de não termos conseguido os custos das demais notas fiscais de saídas.

SETEMBRO - Foi apurado pelo auditor uma infração no valor de RS 507.172,46 (Quinhentos e sete mil cento e setenta e dois reais e quarenta e seis centavos), referente a **omissão de receitas**, conforme notas fiscais detalhadas neste anexo. Ocorre que as notas fiscais 4132,4135,4256 e 4278 que totalizam RS 500.000,00 (Quinhentos mil reais), têm como custos as notas fiscais 85695, 86901,97108 e 71419 que totalizam um custo de RS 521.183,40 (Quinhentos e vinte e um mil cento e oitenta e três reais e quarenta centavos), pode se perceber que se trata dos mesmos veículos, haja vista, o chassi que consta nas notas de entradas serem os mesmos descritos nas notas de saídas e que nestas quatro operações de vendas, na verdade ocorreu um prejuízo no valor de RS 21.183,40 (Vinte e um mil cento e oitenta e três reais e quarenta centavos), portanto esta infração não procede uma vez que na verdade a base de cálculo neste mês é negativa e não positiva conforme descrita pelo auditor.

OUTUBRO - Foi apurado pelo auditor uma infração no valor de RS 244.856,00 (Duzentos e quarenta e quatro mil oitocentos e cinqüenta e seis reais), referente a **omissão de receitas**, conforme notas fiscais detalhadas neste anexo. Ocorre que as notas fiscais 4456 que totaliza RS 141.000,00 (Cento e quarenta e um mil reais), tem como custo a nota fiscal 113977 que totaliza um custo de RS 140.900,01 (Cento e quarenta novecentos reais e um centavo), pode se perceber que se trata dos mesmos veículos, haja vista, o chassi que consta na nota de entrada ser o mesmo descrito na nota de saída e que nesta operação de venda, o lucro real a ser tributado é de RS 99,99 (Noventa e nove reais e noventa e nove centavos), portanto da infração no valor de RS 244.856,00 (Duzentos e quarenta e quatro mil oitocentos e cinqüenta e seis reais), deve ser deduzido o valor de 141.000,00 (Cento e quarenta e um mil reais), e acrescentado apenas o lucro da operação de venda que é RS 99,99 (Noventa e nove reais e noventa e nove centavos), perfazendo um valor real de RS 103.955,99 (Cento e três mil novecentos e cinqüenta e cinco reais e noventa e nove centavos), sendo este o valor real da

infração de outubro em função de não termos conseguido os custos das demais notas fiscais de saídas.

NOVEMBRO - Foi apurado pelo auditor uma infração no valor de R\$ 445.730,71 (Quatrocentos e quarenta e cinco mil setecentos e trinta reais e setenta e um centavos), referente a omissão de receitas, conforme notas fiscais detalhadas neste anexo. Ocorre que as notas fiscais 4611 e 4612 que totalizam R\$ 236.817,00 (Duzentos e trinta e seis mil oitocentos e dezessete reais), têm como custos as notas fiscais 63172 e 140970 que totalizam um custo de R\$ 219.625,75 (Duzentos e dezenove mil seiscentos e vinte e cinco reais e setenta e cinco centavos), pode se perceber que se trata dos mesmos veículos, haja vista, o chassi que consta na nota de entrada ser o mesmo descrito nas notas de saídas e que nesta ditas operações de venda, o lucro real a ser tributado é de R\$ 17.191,25 (Dezessete mil cento e noventa e um reais e vinte e cinco centavos), portanto da infração no valor de R\$ 445.730,71 (Quatrocentos e quarenta e cinco mil setecentos e trinta reais e setenta e um centavos), deve ser deduzido o valor de R\$ 236.817,00 (Duzentos e trinta e seis mil oitocentos e dezessete reais), e acrescentado apenas o lucro das operações de vendas que é R\$ 17.191,25 (Dezessete mil cento e noventa e um reais e vinte e cinco centavos), perfazendo um valor real de R\$ 226.104,96 (Duzentos e vinte e seis mil cento e noventa e um reais e vinte e cinco centavos), sendo este o valor real da infração de novembro em função de não termos conseguido os custos das demais notas fiscais de saídas.

DEZEMBRO - Foi apurado pelo auditor uma infração no valor de R\$ 173.450,08 (Cento e setenta e três mil quatrocentos e cinqüenta reais e oito centavos), referente a omissão de receitas, conforme notas fiscais detalhadas neste anexo. Ocorre que a nota fiscal 4812 que totaliza R\$ 170.000,00 (Cento e setenta mil reais), tem como custo a nota fiscal 108494 que totaliza um custo de R\$ 146.809,20 (Cento e quarenta e seis mil oitocentos e nove reais e vinte centavos), pode se perceber que se trata do mesmo veículo, haja vista, o chassi que consta na nota de entrada ser o mesmo descrito na nota de saída e que nesta operações de venda, o lucro real a ser tributado é de R\$ 23.190,80 (Vinte e três mil cento e noventa reais e oitenta centavos), portanto da infração no valor de R\$ 173.450,08 (Cento e setenta e três mil quatrocentos e cinqüenta reais e oito centavos), deve ser deduzido o valor de R\$ 170.000,00 (Cento e setenta mil reais), e acrescentado apenas o lucro das operações de vendas que é R\$ 23.190,80 (Vinte e três mil cento e noventa reais e oitenta centavos), perfazendo um valor real de R\$ 26.640,88 (Vinte e seis mil seiscentos e quarenta reais e oitenta e oito centavos), sendo este o valor real da infração de novembro em função de não termos conseguido os custos das demais notas fiscais de saídas.

Sendo assim, considerando a exclusão dos valores computados equivocadamente e as adições dos valores corretos que compreendem as receitas em confronto com os respectivos custos, teríamos de forma justa a composição da base de cálculo no anexo 3.21, o valor de R\$ 516.543,79 (Quinhentos e dezesseis mil quinhentos e quarenta e três reais e setenta e nove centavos, conforme descrito abaixo:

JANEIRO/11:	92.937,48
FEVEREIRO/11	5.592,30
MARÇO/11	136,84
MAIO	1.069,92
JULHO/11	20.035,97
AGOSTO/11	61.252,85
SETEMBRO/11	(21.183,40)
OUTUBRO/11	103.955,99
NOVEMBRO/11	226.104,96
DEZEMBRO/11	26.640,88

DO PEDIDO

A vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência total, do lançamento, inclusive das multas exigidas isoladamente requer que seja acolhida a presente Impugnação, considerando os valores reais de base de cálculo conforme demonstrado e também a exclusão do Responsável solidária de Walmer Almeida da Silva do pólo passivo, haja vista que de acordo com o artigo 133 do CTN, o adquirente do estabelecimento comercial responde integralmente pelos tributos devido, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade e após a alienação deste estabelecimento comercial, o alienante não prosseguiu e nem explorou nova atividade.

Pede ainda a prescrição e decadência do crédito tributário em virtude da intempestividade da cobrança por parte do ente público, com fulcro nos artigos 173 e 174 e incisos do Código Tributário nacional.

A recorrente ainda protocolou documento intitulado de “Aditamento” às e-fls. 4947/4999.

É o relatório.

VOTO

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – **Conselheiro Relator**

ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, nos termos do Regimento Interno do CARF, com redação dada pela Portaria MF nº 1634/2023.

Demais disso, observo que o recurso interposto pela pessoa jurídica é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

No entanto, cumpre destacar que compulsando os autos se constata que há Recurso Voluntário interposto pela pessoa jurídica, e não pelo Responsável solidário, o Sr. Walmer Almeida da Silva, ainda que conste na qualificação do Recurso que este representa a SETANA MOTORS COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA – ME.

Vale destacar que é entendimento consolidado deste CARF que a Pessoa Jurídica não detém legitimidade para questionar a responsabilidade jurídica de terceiros nos termos da Súmula CARF 172 de aplicação obrigatória a seguir transcrita:

Súmula CARF 172: "A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado."

Portanto, não se deve conhecer da alegação da exclusão do Responsável solidária do Sr. Walmer Almeida da Silva do polo passivo da demanda inserta no Recurso Voluntário

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Apenas para delimitar o escopo da lide vale destacar que a peça intitulada de “Aditamento” às e-fls. 4947/4999 não será analisada, tendo em vista que foi anexada aos autos após o transcurso do prazo legal para o Recurso Voluntário, e ao que parece visa não apenas “aditar” os termos do Recurso Voluntário, mas reinaugurar extemporaneamente a oportunidade de defesa inicialmente exercida com o Recurso anexado às e-fls. 4926/4929.

Isso porque, a recorrente foi intimada por via postal do Acórdão da DRJ em 22 de maio de 2017 (e-fls. 4932) e foi dado ciência por decurso de prazo no meio eletrônico em 31 de maio de 2017.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário tempestivo em 29 de maio de 2017 às e-fls. 4926/4929, e, apenas em 22 de maio de 2019 (quase um ano após a intimação e interposição do Recurso Voluntário), ele protocolou o aditamento ao Recurso Voluntário sem explicar qualquer motivo relevante ou razão justificável para ter apresentado o referido aditamento fora do prazo legal (art. 33 do Decreto 70235/72), razão pela qual deixo de analisar o “aditamento” anexado pelo recorrente.

DO MÉRITO

No que diz respeito ao mérito, o ponto controvertido da demanda se refere a constituição de créditos *mediante a lavratura de autos de infrações* (procedimento fiscal nº 0510200.2015.00063), *para lançamento de IRPJ e CSLL, no ano calendário 2011, decorrentes* omissões de receita com base nas notas fiscais não contabilizadas no valor de R\$ 1.764.162,61 com

qualificação da multa de ofício com fulcro no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996; a Autoridade Fiscal também glosou os gastos classificados como despesas operacionais referentes a leasing financeiro (R\$ 556.041,80) e à manutenção de aeronave e helicóptero particulares (R\$ 137.818,35), por não estar demonstrado, através de documentação hábil e idônea, da intrínseca relação com a produção ou comercialização dos bens e serviços da Impugnante nos termos do art. 113 da Lei nº 9.249, de 1995, e do art. 299 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Passa-se a reproduzir o quadro para melhor entendimento:

decidiu constituir o crédito tributário de IRPJ e CSLL na forma tabulada:

Tributo	Auto de Infração - Fls.	Principal (Imposto ou Contribuição) - R\$	Juros de mora (até 10/2016) - R\$	Multa proporcional - R\$	Valor do crédito tributário - R\$
IRPJ	2 a 11	590.505,68	290.115,43	755.659,74	1.636.280,85
CSLL	13 a 21	221.222,04	108.686,38	284.997,49	614.905,91

A Autoridade Fiscal exarou Representação Fiscal para Fins Penais e responsabilizar solidariamente o sócio-gestor Walmer Almeida da Silva.

Dessa forma, após analisar os fatos e fundamentos dos autos, entendo que correta o entendimento do Acórdão recorrido, e, com a permissão do artigo 114, §12º, inciso I do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, estando a conclusão do Acórdão recorrido alcançada pelo entendimento deste Relator e pelo fato da contribuinte basicamente repisar no Recurso Voluntário (e-fls. 4926/4928) exatamente os mesmos argumentos já citados em sua impugnação (e-fls. 4837/4840), adoto os seguintes fundamentos como fundamentos presente decisão, com exceção do tópico da responsabilidade solidária que este relator já se pronunciou pelo não conhecimento conforme tópico específico:

Das Despesas com Aeronaves

No Termo de Intimação Fiscal nº 5, às fls. 215 a 243, a Autoridade Fiscal requisitou da Impugnante a apresentação de "documentos digitalizados (notas fiscais, contratos e outros) que possam comprovar que para exercer sua atividade empresarial preponderante a empresa necessita do uso de uma aeronave particular e também de um helicóptero de forma a justificar o valor de R\$ 137.812,35 referente a despesas como aeronave e helicóptero deduzidas na DIPJ como despesas operacionais".

Adiante, no item 56 do Termo de Verificação Fiscal, por falta de resposta convincente ou de comprovação de que os gastos com aeronaves estavam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços da empresa, a Autoridade Fiscal procedeu à glosa de despesas no importe de R\$ 137.818,35 da apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

A par da glosa, a Impugnante manifestou seu inconformismo nos termos do recorte da impugnação exibido abaixo:

A – ANEXO 3.4 - DESPESAS COM AERONAVE - Impugnamos esta infração apurada em função do Valor de R\$ 137.812,35(Cento e trinta e sete mil oitocentos e doze reais e trinta e cinco centavos), ser referente a despesas com manutenção da aeronave que servia para deslocamento a serviços da empresa no percurso Maceió x feira de Santana, pois apesar da empresa ora fiscalizada ter o domicílio tributário em Feira de Santana, o proprietário residia em Maceió.

No tocante à dedutibilidade de despesas com aeronaves, convém, de início, citar a legislação que regula a matéria. A regra geral acerca da dedução de despesas operacionais está prevista no art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 1999, nos seguintes termos:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem. (grifei)

Outrossim, a Lei nº 9.249, de 1995, veio acrescentar ainda mais uma condição restritiva ao contido no instrumento legal acima, ou seja, a de que os gastos estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, conforme artigo 13, III, verbis:

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

(...)III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços; (grifei)

Consoante bem ressalta o Parecer Normativo CST nº 32, de 13 de agosto de 1981, a qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio, como visto acima, de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito.

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.

Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

Sobre o conceito de despesas necessárias e as modificações introduzidas pela Lei nº 9.249, de 1995, assim se posiciona José do Nascimento Dias, em “Comentários ao Novo Regulamento do Imposto de Renda”, Editora Forense, 2001, pág. 224:

O critério fundamental para definir uma despesa como “necessária” é a sua conexão com a atividade desenvolvida pela empresa, com a fonte de lucros da empresa. Uma despesa será tida como necessária na medida em que contribua para a produção do lucro da empresa.

A Lei nº 9.249/95 reforça essa exegese ao se referir, em seu art. 13, II e III, a despesa relacionada intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens ou serviços. As despesas não necessárias, estranhas à produção de resultados pela empresa são denominadas liberalidades.

Na conceituação do Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva: “As despesas necessárias se justificam por se terem mostrado indispensáveis, para que se cumprisse uma finalidade ou um objetivo, que era imposto pelas contingências.

Assim, em qualquer aspecto, necessário vem por em evidência o que tem que ser feito, o que não pode deixar de ser, e tem que ser feito pelo modo indicado”. (grifei)

O cerne da questão tratada no presente auto cinge-se em traduzir se os gastos com a aeronave da Impugnante – objeto da glosa – estavam relacionados “intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens ou serviços”. Para esclarecimento do alcance de tal expressão, foi editada norma infralegal. Trata-se da Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, que regulamentou o contido no artigo 13, III, da Lei nº 9.249, de 1995, e cujas disposições representam o entendimento firmado pela Administração Tributária. Seu artigo 25, parágrafo único, estabelece:

Art. 25. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é vedada a dedução:

(...)

Parágrafo único. Consideram-se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização:

- a) os bens móveis e imóveis utilizados no desempenho das atividades de contabilidade;
- b) os bens imóveis utilizados como estabelecimento da administração;

- c) os bens móveis utilizados nas atividades operacionais, instalados em estabelecimento da empresa;
- d) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, utilizados no transporte de mercadorias e produtos adquiridos para revenda, de matéria-prima, produtos intermediários e de embalagem aplicados na produção;
- e) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados pelos cobradores, compradores e vendedores nas atividades de cobrança, compra e venda;
- f) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados nas entregas de mercadorias e produtos vendidos;
- g) os veículos de transporte coletivo de empregados;
- h) os bens móveis e imóveis utilizados em pesquisa e desenvolvimento de produtos ou processos;
- i) os bens móveis e imóveis próprios, locados pela pessoa jurídica que tenha a locação como objeto de sua atividade;
- j) os bens móveis e imóveis objeto de arrendamento mercantil nos termos da Lei nº 6.099, de 1974, pela pessoa jurídica arrendadora;
- l) os veículos utilizados na prestação de serviços de vigilância móvel, pela pessoa jurídica que tenha por objeto essa espécie de atividade. (grifei)

Segundo o Dicionário Aurélio, o adjetivo “intrínseco” significa “o que está dentro de uma coisa ou pessoa e lhe é próprio, interior, íntimo; o que lhe é inerente, peculiar”. Logo, essa é a acepção que deve ser dada ao advérbio “intrinsecamente” referido no texto legal já transcrito (inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995).

Conclui-se, portanto, que não pode a aeronave de que trata os presentes autos ser considerada como intrinsecamente relacionada com a comercialização das mercadorias ou produtos correspondente à atividade do sujeito passivo. Não se tem notícias de que as empresas que se dedicam ao comércio de veículos automotores, como é o caso da Impugnante, utilizem aviões nessa atividade.

Aliás, nem o sujeito passivo comprova que a aeronave é empregada nesse sentido. Em verdade, sua argumentação, por sinal bastante lacônica, aponta na direção de que a utilização do veículo aéreo seria essencial para efeito de deslocamento do representante legal da pessoa jurídica, residente em Maceió/AL, município diverso da sede da empresa em Feira de Santana/BA, hipótese que também restou à margem de comprovação, ante a ausência de apresentação de qualquer elemento de prova que a sustentasse.

Em face da previsão de indedutibilidade contida no citado dispositivo legal e da interpretação dada a eles pelo artigo 25 da IN SRF nº 11, de 1996, impõe-se analisar se é possível realizar a atividade da contribuinte – comércio varejista de automóveis, caminhonetes e utilitários novos – sem a utilização de aeronave. A resposta obviamente é positiva, pois é possível uma empresa atuar no segmento de compra e venda de veículos automotores sem que disponha de aeronave e sem que disponibilize uma aeronave a seus sócios e administradores.

A dedutibilidade só seria possível se a atividade desenvolvida pela Impugnante fosse inviabilizada pela não realização das despesas questionadas, e repito não ser este o caso dos presentes autos.

Poder-se-ia até questionar, pelo direito à livre argumentação, ser o rol das hipóteses ali enumeradas meramente exemplificativo e não taxativo. Nesse caso, o efeito gerado pela IN SRF nº 11, de 1996 seria o de estabelecer a presunção (juris tantum) de que, salvo prova em contrário, apenas as hipóteses ali previstas estariam compreendidas no conceito de "intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização".

A propósito, e a título de exemplo, não houve discriminação das viagens efetuadas, tampouco os dias de deslocamento da aeronave; não foram apresentados os planos de vôos e os diários de bordo; não há informação alguma de quem foi transportado de uma cidade para outra; se foram transportados executivos da pessoa jurídica ou outras pessoas não relacionadas com a empresa; quais negócios teriam sido realizados que demandaram a utilização da aeronave, e sua conexão com as atividades desenvolvidas pela empresa.

Enfim, diante da total ausência de provas de que a utilização da aeronave teria se dado, efetivamente, a serviço da empresa, requisito essencial para a dedutibilidade das despesas, não haveria como reverter a hipotética "presunção" aventada e caracterizar os gastos com a aeronave como dedutíveis na apuração do lucro real.

No caso dos presentes autos, as despesas com aeronave caracterizam-se como mera liberdade da empresa.

Portanto, mostra-se correto o procedimento fiscal no tocante à glosa das referidas despesas.

Tendo em conta que a indedutibilidade da referida despesa é estendida à base de cálculo da CSLL, nos termos da legislação de regência, igual sorte deve colher o julgamento do Auto de Infração relativo à respectiva exigência, lavrado com base nos mesmos fundamentos.

Das Despesas com Veículos

No Termo de Intimação Fiscal nº 3, fls. 200 a 203, a Autoridade Fiscal requereu, na alínea "b", que a Impugnante relacionasse "as Notas Fiscais e/ou outro documento pertinentes ao valor de R\$ 5.416.136,69 registrados na linha 43.

Veículos da Ficha 36 – Ativo – Balanço Patrimonial – PJ em Geral. Indicar o número e data de cada lançamento contábil e a respectiva conta do livro Razão, envolvido", o que foi atendido mediante e-mail (fl. 3.170).

Analizada a documentação contábil apresentada, a Fiscalização identificou a existência de registros de aquisição de veículos das marcas Ferrari (R\$ 1.380.000,00) e Maserati (R\$ 740.000,00) junto à Via Itália Comércio e Importação de Veículos Ltda. no ano de 2008. Com relação à aquisição, deve-se mencionar que parcelas do arrendamento mercantil (leasing financeiro) foram pagas em 2011 no valor de R\$ 556.041,80, embora contabilizadas de forma incorreta em conta de despesa quando deveria ser feito em contas patrimoniais. Por esta razão, a Autoridade Fiscal glosou a citada importância com fulcro no art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda e também no fato de não haver comprovação de que tais gastos estavam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços nos termos do art. 299 do Regulamento citado e do art. 113 da Lei nº 9.249, de 1995

B- ANEXO 3.12 - BENS DURÁVEIS DEDUZIDOS COMO DESPESA -) - *Impugnamos esta infração apurada no valor de R\$ 556.041,80(Quinhentos e cinquenta e seis mil quarenta e um reais e oitenta centavos), devido ter sido lançado na despesa por se tratar de operação de leasing.*

De forma sumária, a Impugnante defende-se afirmando tratar-se o valor glosado de operação de leasing. Em suas palavras:

Sobre o tema, o art. 11 da Lei nº 6.099, de 1974 é taxativo ao reconhecer que as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil serão consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica, senão veja:

Art 11. Serão consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força do contrato de arrendamento mercantil.

§ 1º A aquisição pelo arrendatário de bens arrendados em desacordo com as disposições desta Lei, será considerada operação de compra e venda a prestação;

§ 2º O preço de compra e venda, no caso do parágrafo anterior, será o total das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido da parcela paga a título de preço de aquisição;

§ 3º Na hipótese prevista no parágrafo primeiro deste artigo, as importâncias já deduzidas, como custo ou despesa operacional pela adquirente, acrescerão ao lucro tributável pelo imposto de renda, no exercício correspondente à respectiva dedução;

§ 4º O imposto não recolhido na hipótese do parágrafo anterior, será devido com acréscimo de juros e correção monetária, multa e demais penalidades legais.

A princípio, portanto, as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil são dedutíveis na apuração do resultado tributável.

Porém, tal dedutibilidade está condicionada ao regramento do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda - o qual não reproduzirei novamente sob pena de redundância - e da Lei nº 9.249, de 1995, que, no inciso II do art. 13, veda a dedução de gastos com as contraprestações de arrendamento mercantil, exceto se tais bens estiverem intrinsecamente ligados à produção e à comercialização de bens e serviços, in verbis:

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

(...)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços; (grifei)

Idêntica condicionante está contida no art. 356 do Regulamento do Imposto de Renda, que meramente consolida os arts. 11 da Lei nº 6.099 e 13, II, da Lei nº 9.249.

O art. 25 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996 - reproduzido no tópico anterior - não relaciona os veículos com as características daqueles de luxo (Ferrari e Maserati) adquiridos por arrendamento mercantil (leasing financeiro) como aqueles intrinsecamente relacionados à produção e comercialização dos bens e serviços da pessoa jurídica. Nesse caso, caberia à Impugnante apresentar provas de que o veículo é utilizado na forma exigida pela norma legal.

Dessarte, por força da ausência de provas de que os veículos automotores adquiridos por arrendamento mercantil foram empregados, efetivamente, a serviço da empresa, requisito essencial para dedutibilidade das despesas, não haveria como caracterizar tais gastos como dedutíveis na apuração do lucro real.

No caso dos presentes autos, as despesas com arrendamento mercantil dos veículos de luxo Ferrari e Maserati caracterizam-se como mera liberdade da empresa.

Portanto, mostra-se correto o procedimento fiscal no tocante à glosa das referidas despesas.

Tendo em conta que a indedutibilidade da referida despesa é estendida à base de cálculo da CSLL, nos termos da legislação de regência, igual sorte deve colher o julgamento do Auto de Infração relativo à respectiva exigência, lavrado com base nos mesmos fundamentos.

Da Omissão de Receitas

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, encerrada a análise dos registros contábeis em contas patrimoniais e das contas de resultado, a Autoridade Fiscal pode identificar notas fiscais de saída de mercadoria e de prestação de serviços emitidas pelo sujeito passivo, porém não contabilizadas para fins de apuração do Lucro Real, que importam no valor de R\$ 1.764.162,61 e estão pormenorizadas na planilha de fls. 2.300 a 2.304.

A contestação da Impugnante cinge-se na desconsideração dos custos correspondentes às receitas omitidas na apuração do lucro real, conforme recorte abaixo:

C – ANEXO 3.21 – NOTAS FISCAIS NÃO CONTABILIZADAS NA CONTA DE RECEITA BRUTA DE MERCADORIAS - Impugnamos esta infração apurada de R\$ 1.764.162,61 (Hum milhão setecentos e sessenta e quatro mil cento e sessenta e dois reais e sessenta e um centavos), em função desta infração está contemplando apenas o valor da venda sem considerar o custo conforme apresentado na defesa anterior, conforme detalharemos:

Com efeito, a Impugnante especifica as Notas Fiscais de nºs 2888, 3016, 4132, 4135, 4256, 4278, 4456, 4611, 4612 e 4812 como aquelas em que a Fiscalização ignorou o custo de aquisição das mercadorias, consoante as respectivas Notas Fiscais de Entrada de nºs 108499, 86896, 85695, 86901, 97108, 71419, 113977, 63172, 140970 e 108494, relacionadas às anteriores através do nº de chassi do veículo automotor. Com isto pretende excluir da base oponente da infração de omissão de receitas os custos de aquisição plasmados nas notas fiscais de entrada e obter, ao término, o valor de R\$ 516.543,79, em vez de R\$ 1.764.162,61.

Pronuncio-me!

O art. 43 do Código Tributário Nacional definiu o fato gerador do imposto de renda como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) ou de proventos de qualquer natureza (qualquer acréscimo patrimonial não compreendido como renda). Dessa forma, tendo a autuada optado pela tributação sobre o lucro real, a base de cálculo do imposto deve ser determinada a partir do lucro líquido do período de apuração, com observância dos preceitos da lei comercial, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (arts. 247 a 250 do Decreto nº 3.000, de 1999).

A escrituração da pessoa jurídica sujeita à tributação pelo lucro real deve abranger todas as operações do contribuinte (art. 251 do Decreto nº 3.000, de 1999). Assim, a identificação de notas fiscais emitidas sem o correspondente registro contábil configura, em princípio, omissão de receitas, já que tais resultados deveriam compor o lucro líquido e, por decorrência, o lucro real (art. 249, II, do Decreto nº 3.000, de 1999).

A incorporação das receitas omitidas sem a recomposição de custos, despesas e tributos correspondentes não constitui ilegalidade ou irregularidade em relação à apuração do lucro. Em se tratando de tributação pelo lucro real, a consideração

desses elementos no lucro líquido teria lugar se eles estivessem regularmente escriturados, de acordo com as normas da legislação comercial e fiscal. Cabe à Impugnante o ônus de demonstrar que os custos, despesas ou tributos alegados existem e que não teriam constado na contabilidade.

O entendimento exposto encontra abrigo em diversas decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dentre as quais:

LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

OUTROS CUSTOS E DESPESAS ALÉM DOS CONTABILIZADOS. PROVA.

INEXISTÊNCIA. Verificada omissão de receitas, e não se cogitando de arbitramento dos lucros, o lançamento deve ser feito de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período, no caso, o lucro real trimestral. A adição das receitas omitidas à base tributável não implica a desconsideração de custos e despesas, sendo certo que foram levadas em conta todas as despesas e custos contabilizados e declarados. A hipotética existência de outros custos e despesas, não contabilizados, teria que ser provada pela interessada. Inexistente tal prova nos autos, nenhum reparo se faz ao lançamento. (Carf, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão 1302-001.612, de 3/2/15, relatado por Waldir Veiga Rocha)

OMISSÃO DE RECEITAS. CUSTOS ESCRITURADOS. INDEDUTIBILIDADE.

É incabível, após o início da ação fiscal, a dedução de despesas e custos não escriturados e não declarados mesmo que vinculados a receitas omitidas incluídas, por meio de lançamento de ofício, na base de cálculo do imposto.

(Carf, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão 1202-001.069, de 3/12/13, relatado por Geraldo Valentim Neto)

OMISSÃO DE VENDAS E DEDUÇÃO DE CUSTOS – A ilação de que para realizar vendas foi necessário adquirir matéria-prima igualmente não contabilizada não autoriza deduzir tais custos, presumidamente omitidos, da base de cálculo do tributo exigido de ofício, pois, se ocorrer de fato essa circunstância, é de se presumir também que essas compras, por não registradas na escrituração comercial, foram pagas com outras receitas omitidas anteriormente, em valor, pelo menos equivalente, anulando-se os efeitos aritméticos da operação. (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Acórdão 103-13.434, publicado no DOU de 16/2/95)

Deve-se observar que o § 1º do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, estabelece que, na apuração do resultado do exercício, devem ser computadas as receitas e os rendimentos auferidos no período, independentemente da sua realização em moeda, e os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a tais receitas.

Portanto, somente os valores escriturados, com observância da legislação comercial e fiscal, é que deverão compor os resultados apurados pela pessoa jurídica em suas atividades.

Inferese, pois, que, para efeito de tributação do valor da receita omitida na escrituração contábil e na declaração de rendimentos, apurada no auto de infração, não cabe cogitar a dedução de custos e/ou despesas, os quais somente poderão ser cotejados com a receita dentro de um regime regular de apuração do resultado, através da escrituração feita com a observância das normas legais. A exceção seria para o caso de que a pessoa jurídica lograsse comprová-las, de forma inequívoca, por meio de documentação hábil e idônea, além de, é importante repetir, demonstrar que tais dispêndios também não haviam sido contabilizados.

Isto não ocorreu neste caso.

Compulsando-se a documentação fiscal carreada aos autos às fls. 4.871 a 4.890 e a escrituração contábil carreada aos autos, verifiquei o que passo a descrever:

1. NF nº 108499, em 16/02/2011, no valor de R\$ 131.936,00, na Conta Peças e Acessórios (02.01.01.01.02), pg. 14 do Livro Razão às fls. 2.182 a 2.299, em identidade com o valor total da nota (fl. 4.800);
2. NF nº 86896, em 29/07/2011, no valor de R\$ 99.990,00, na Conta Peças e Acessórios (02.01.01.01.02), pg. 64 do Livro Razão às fls. 2.182 a 2.299, em identidade com o valor total da nota (fl. 4.802);
3. NF nº 85695, em 07/12/2011, no valor de R\$ 140.900,00, na Conta Peças e Acessórios (02.01.01.01.02), pg. 113 do Livro Razão às fls. 2.182 a 2.299, em identidade com o valor total da nota (fl. 4.804);
4. NF nº 86901, em 01/06/2011, no valor de R\$ 140.900,00, na Conta Peças e Acessórios (02.01.01.01.02), pgs. 45 e 46 do Livro Razão às fls. 2.182 a 2.299, e também em 13/06/2011, nos mesmos valor e conta, conforme pgs. 48, em identidade com o valor total da nota (fl. 4.806);
5. NF nº 97108, escriturada, em datas diversas, da seguinte forma: 9 (nove) prestações de R\$ 4.587,33, 12 (doze) de R\$ 4.452,86 e 1 (uma) de R\$ 4.452,89, que importam o total de R\$ 99.173,18, na Conta Peças e Acessórios (02.01.01.01.02), pgs. 10, 25, 26, 36, 45, 49 67, 78, 79, 82, 83, 84 e 85 do Livro Razão às fls. 2.182 a 2.299, aproximadamente equivalente ao valor total dos produtos de R\$ 99.522,50 (fl. 4.808);
6. NF nº 71419, em 23/05/2011, no valor de R\$ 77.727,80, na Conta Peças e Acessórios (02.01.01.01.02), pg. 41 do Livro Razão às fls. 2.182 a 2.299, e também em 11/07/2011, no valor de R\$ 30.976,20, na mesma conta, agora na pg. 58, em identidade com o valor total dos produtos (fl. 4.810);
7. NF nº 113977, em 25/02/2011, no valor de R\$ 140.900,01, na Conta Estoques (01.01.03), pg. 121 do Livro Razão às fls. 592 a 1.412, em identidade com o valor

total da nota (fl. 4.804). Também foi escriturada com o mesmo valor na Conta Veículos (02.01.01.01.01), em 25/02/2011 e 31/08/2011, respectivamente nas pgs. 1 e 6, do Livro Razão às fls. 246 a 255, em identidade com o valor total da nota (fl. 4.812);

8. NF nº 63172, mencionada tão somente na Tabela de Notas Fiscais à fl. 3.869, associada à Nota Fiscal de Entrada nº 4.601, de emissão do próprio contribuinte, e à Nota Fiscal de Saída nº 4.611 (R\$ 96.817,00), esta em função do nº do chassi do veículo. Contudo, não se pode confirmar, com base na documentação dos autos, se a referida nota, à fl. 4.814, está de fato escriturada na contabilidade da empresa;

9. NF nº 140970, em 07/07/2011, no valor de R\$ 127.809,20, na Conta Peças e Acessórios (02.01.01.01.02), pg. 57 do Livro Razão às fls. 2.182 a 2.299, em identidade com o valor total da nota (fl. 4.816);

10. NF nº 108494, escriturada, em datas diversas, da seguinte forma: 12 (doze) prestações de R\$ 6.506,67 e 1 (uma) de R\$ 6.571,74, que importam o total de R\$ 84.651, 78, na Conta Peças e Acessórios (02.01.01.01.02), pgs. 10, 25, 36, 45, 55, 65, 78, 86, 107, 113 e 118 do Livro Razão às fls. 2.182 a 2.299, embora seja inferior ao valor total dos produtos de R\$ 117.447,36 (fl. 4.818).

Outrossim, com exceção da nota fiscal nº 63172 e apesar da insuficiência de valores nas de nºs 97108 e 108494, esta Autoridade Julgadora evidenciou a escrituração na contabilidade da Impugnante dos demais documentos fiscais, cujos valores esta pretendia se aproveitar para reduzir a base de cálculo apurada no procedimento de fiscalização.

Portanto, presume-se, na falta de arcabouço probante contrário, com fulcro na escrituração contábil, que o custo de aquisição das mercadorias vendidas estava apropriado ao resultado do exercício e compunha a apuração do Lucro Líquido segundo a Ficha 6A - Demonstração do Resultado, Linha 17. Custos dos Bens e Serviços e Vendidos no valor de R\$ 29.301.900,91, apurado com base na Ficha 4A - Custo dos Bens e Serviços Vendidos, todas da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano-base 2011.

Em sendo assim, tendo a Autoridade Fiscal reconhecido a integralidade de custos, despesas e demais dispêndios escriturados na contabilidade e apurados no resultado do exercício - salvo aqueles referentes a despesas com aeronaves e com arrendamento mercantil (leasing financeiro) cuja glosa fora ratificada nos tópicos anteriores - não se justifica a colação da contribuinte de suposta desconsideração dos custos das mercadorias vendidas.

A argumentação da Impugnante não subsiste às evidências, tendo em conta que a análise realizada pela Autoridade Fiscal e a base de cálculo oponível foram baseadas nos registros e demonstrativos contábeis elaborados e fornecidos pelo próprio contribuinte.

Conquanto a não identificação da nota fiscal nº 63172 ou a insuficiência de valores nas de nºs 97108 e 108494, o ônus de demonstrar estarem os correspondentes custos ou resíduos à margem da contabilidade é da Impugnante, como já visto nos acórdãos do CARF, e, como esta se silencia a respeito da escrituração contábil do que pleiteia, bem como, se estes mesmos custos integraram, ou não, o lucro líquido no ano-calendário, não há como se admitir a dedutibilidade.

Concluo pelo indeferimento do pedido da Impugnante para reconhecer os custos das mercadorias vendidas na limitação da base de cálculo oponível.

(...)Conclusão

Com base no exposto, tendo presentes os fatos e a legislação apresentados, VOTO pela improcedência da impugnação.

Portanto, mostra-se correto o procedimento fiscal no tocante à glosa das **despesas com aeronave** (artigo 13, III da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 299 do RIR/99) e das **despesas com veículos** (art. 299, 301 do RIR/99 e artigo 13, II da Lei nº 9.249) a serem estendidas à base de cálculo da CSLL, nos termos da legislação de regência, igual sorte deve colher o julgamento do Auto de Infração relativo à respectiva exigência, lavrado com base nos mesmos fundamentos.

No que diz respeito a **Omissão de Receitas**, diante da ausência de contabilização das Notas Fiscais de saída de mercadoria e de prestação de serviços emitidas pelo sujeito passivo, porém não contabilizadas para fins de apuração do Lucro Real, que importam no valor de R\$ 1.764.162,61 e estão pormenorizadas na planilha de fls. 2.300 a 2.304 há de se manter o indeferimento do pedido da recorrente para reconhecer os custos das mercadorias vendidas na limitação da base de cálculo oponível, nos termos do art. 43 do CTN c/c § 1º do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976 e artigos 247 a 250 do 247 a 250 do RIR 99.

Por fim, quanto a **Responsabilidade Solidária**, conforme abordado em tópico anterior não se conhece do Recurso Voluntário no que se refere a exclusão do Responsável solidária do Sr. Walmer Almeida da Silva do polo passivo da demanda nos termos da Súmula CARF 172.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

No que diz respeito a multa qualificada, o advento da *Lei 14.689/2023* trouxe a sua redução para 100% e, em função da Retroatividade Benigna” ainda que não tenha sido objeto de impugnação e, conseqüentemente, ela findou por não ser analisada pela decisão recorrida.

Por oportuno, esclarece-se que muito embora não tenha sido objeto de impugnação e de recurso voluntário, pode ser objeto de recurso voluntário e de conhecimento pelo CARF porque o art. 106 do CTN estabelece que:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, tendo ocorrido no curso deste processo alteração legislativa que comina penalidade mais benéfica aos Recorrente, havendo pendência de julgamento definitivo, deve a lei posterior ser aplicada.

Nesse sentido, como bem asseverado pelos recorrentes, percebe-se que a Lei 14.689/2023 conferiu nova redação ao art. 44, § 1º, VI, da Lei 9.430/1996, reduzindo o percentual da multa qualificada de 150% para 100%:

Art. 44 (...) § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconhece a aplicação da lei mais benéfica em casos como o presente:

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, c, do CTN. (Acórdão 2401-011.443, Rel. Cons. Matheus Soares Leite, J: 5/10/2023).

Isto posto, entende-se por **reduzir de ofício** a multa qualificada de 150% para 100%.

CONCLUSÃO:

Ante o exposto, voto por não conhecer em parte do Recurso Voluntário no que se refere a exclusão do Responsável solidária do Sr. Walmer Almeida da Silva do polo passivo da demanda nos termos da Súmula CARF 172, e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento reduzindo de ofício a multa qualificada de 150% para 100%

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa

Conselheiro Relator