



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

Processo nº 10970.000256/2008-69
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 1202-000.686 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de janeiro de 2012
Matéria Glosa de despesas
Recorrente ARCOM S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005

DESPESAS FINANCEIRAS COM ENGARGOS DE JUROS. CONTRATO DE MÚTUO. DEDUTIBILIDADE. Operações de mútuo realizadas de maneira regular, pautadas em contratos firmados entre as partes, conforme anexados aos autos, impõem a devida dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes ao pagamento dos juros sobre os mútuos contratados.

DESPESA. DEDUTIBILIDADE. RELAÇÃO COM A PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO.

Em razão do disposto no art. 13 da Lei nº 9.249/95, além de necessárias e usuais, as despesas com arrendamento mercantil, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com aeronaves, devem estar intrinsecamente relacionadas à produção ou comercialização de bens e serviços, caso contrário devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social.

MULTA ISOLADA.

A multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL independe da aplicação, ou não, da multa de ofício por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos ao término do período de apuração anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário quanto ao item 01 do auto de infração, Glosa de Juros, vencida a conselheira Viviane Vidal Wagner (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Geraldo Valentim Neto. Em relação ao item 02 do auto de infração, Glosa de Despesas com

Processo nº 10970.000256/2008-69
Acórdão n.º **1202-000.686**

S1-C2T2
Fl. 3.376

Aeronave, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. No que concerne ao item 03, Multa Isolada, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

(assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

(assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Orlando José Gonçalves Bueno, Carlos Alberto Donassolo, Nereida Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Viviane Vidal Wagner.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face de decisão de primeira instância que manteve o lançamento de **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**, decorrente de:

I - glosa das despesas com encargos de amortização, no ano calendário 2004, cumulado com aplicação de **multa isolada** no período de fevereiro de 2004 a novembro de 2005, tendo em vista a insuficiência de recolhimento dos referidos tributos, apurados com base em balancetes mensais de suspensão/redução;

II - glosa das despesas com encargos de juros, no ano calendário 2003, cumulado com aplicação de **multa isolada** no período de julho a dezembro de 2003, tendo em vista a insuficiência de recolhimento do IRPJ apurado com base em balancetes mensais de suspensão/redução;

III - glosa das despesas com aeronaves objeto de arrendamento mercantil, nos anos calendário 2003, 2004 e 2005, cumulado com aplicação de **multa isolada** no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, tendo em vista a insuficiência de recolhimento do IRPJ e CSLL apurados com base em balancetes mensais de suspensão/redução.

Conforme detalhado pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal (fls.3142-3173) sobre as infrações apuradas, extrai-se que:

I - Da glosa das despesas com encargos de amortização de ativo - prêmio pago na subscrição de debêntures - incorporado em processo de cisão parcial:

- foram glosadas as deduções do lucro líquido a título de **despesas com encargos de amortização**, no período de fevereiro de 2004 e novembro de 2005, correspondentes ao saldo residual do prêmio relativo a debêntures emitidas por TRANSARCOM S/A, empresa posteriormente incorporada pelo contribuinte;

- no ano calendário de 2005, a partir do mês de dezembro, a empresa fiscalizada reconheceu a sua indedutibilidade, adicionando-as as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

II - Da glosa das despesas com encargos de juros incorridos em função de contratos celebrados em 07/07/2003 entre Arcom S/A e Arcom Participações Ltda., denominados "Instrumento Particular de Cessão e Transferência de Dívida com Anuência do Credor":

- entre 02/12/2002 e 01/07/2003, o contribuinte captou recursos junto a seus maiores acionistas, senhores Dilson Pereira da Silva, Edson Pereira da Silva e Edilson Pereira da Silva, mediante contratos de mútuo que previam taxa de juros de 2% a.m., posteriormente alterada para 2,5% a.m., pelo prazo de 360 dias;

- em 07/07/2003, de acordo com os Instrumentos de Cessão e Transferência de Dívida (cláusulas 1, 2 e 2.1 - fls. 458, 460 e 462), o contribuinte cedeu à ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, com anuência dos credores, as dívidas relativas aos contratos referidos, incluindo o principal e encargos com juros, no montante de R\$ 144.509.714,43;

- em contrapartida, o contribuinte comprometeu-se a pagar à ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, na data da assinatura dos instrumentos, o montante de R\$ 144.509.714,43 (cláusula 3 - fls. 458, 460 e 462), ou alternativamente, liquidar a dívida no prazo de 360 dias contados da assinatura dos mesmos, podendo ocorrer pagamentos parciais antes do final do prazo estabelecido (cláusula 4 — fls. 458, 460 e 462). No caso de pagamento a prazo, ficou estabelecido que o contribuinte pagaria a título de juros o percentual equivalente à taxa Selic sobre o saldo a pagar existente no final de cada mês ou proporcional aos dias incorridos no mês (cláusula 5 — fls. 458, 460 e 462);

- na mesma oportunidade, foi estabelecida a obrigatoriedade de ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA pagar diretamente aos credores Dilson Pereira da Silva, Edson Pereira da Silva e Edilson Pereira da Silva, segundo as condições estabelecidas nos contratos de mútuo originais, ficando os mesmos prorrogados por mais 360 dias (o prazo original era de 360 dias) e a taxa de juros estabelecida na cláusula 2 reduzida para 0% (a taxa de juros vigente era de 2,5%), contados da assinatura dos instrumentos de cessão e transferência de dívida (cláusula 6 — fls. 458, 460 e 462);

- o contribuinte incorreu em despesas com encargos de juros no montante de R\$ 8.853.234,52, no período de agosto a dezembro de 2003, deduzindo-as na apuração do lucro real ao final do exercício;

- em 15/12/2003, o contribuinte e ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA celebraram três novos contratos denominados "Instrumento Particular de Assunção, Cessão e Transferência de Dívida com Anuência do Credor" (fls. 498 a 508), onde ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, desta vez, cede ao contribuinte as dívidas contraídas em decorrência de contratos de mútuo firmados com os credores acionistas, num total de R\$ 109.023.237,00, equivalente ao montante principal, deduzidas as importâncias amortizadas por ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, no período de agosto a dezembro de 2003;

- em contrapartida, ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA comprometeu-se a pagar ao contribuinte, na data da assinatura dos instrumentos (cláusula 03 — fls. 498, 502 e 506), o montante de R\$ 109.023.237,00, ou alternativamente, liquidar suas obrigações de pagamento perante o contribuinte, mediante a dação em pagamento de mercadorias de seu estoque (cláusula 3.1.1).

- intimado dessa operação (fls. 13/16), o contribuinte informou (fl. 34) que os R\$ 109.023.237,00 foram quitados pela ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA da seguinte forma: (i) R\$ 98.733.906,46 foram utilizados para quitação de um empréstimo que mantinha junto à ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA (ii) R\$ 10.289.330,54 foram utilizados na quitação de notas da ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA contra o contribuinte (notas fiscais n^{os} 63, 65, 69, 72, e 75);

- no dia 17/12/2003, deliberou-se em Assembleia Geral Extraordinária o aumento do capital social do contribuinte em montante equivalente ao das dívidas com seus acionistas;

- em procedimento de fiscalização, inferiu-se que, nas operações de cessão e transferência de dívidas com anuência de credores, realizadas em 07/07/2003 e 15/12/2003, entre o contribuinte e ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, apenas uma pequena parte dos compromissos assumidos foi efetivamente movimentada, sendo que em relação a uma parcela significativa houve mera apropriação contábil;

- concluiu a autoridade fiscal que as despesas relativas aos dispêndios com encargos de juros decorrentes do contrato de cessão e transferência de dívidas, celebrados entre o contribuinte e ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, em 07/07/2003, são destituídos de causas econômicas reais e não encontram amparo em nenhum propósito negocial, ao contrário, mostram-se uma opção mais onerosa para o contribuinte, não se constituindo em custos ou despesas operacionais dedutíveis, na forma exigida pelos arts. 277 e 299 do RIR/99;

- diante disso, foram glosadas as deduções do lucro líquido a título de **despesas com encargos financeiros no montante** de R\$ 8.853.234,52, referente aos valores pagos pelo contribuinte à empresa ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, no período de agosto a dezembro de 2003, a título de juros sobre os contratos de mútuo originalmente celebrados com os acionistas do contribuinte e, posteriormente, renegociados com a participação da ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, por serem despesas desnecessárias.

III - Da glosa das despesas com aeronaves:

- utilizando o critério do número de voos, a autoridade fiscal apurou, com base nos elementos apresentados pelo contribuinte e pela INFRAERO, que 57,21% dos voos realizados pela aeronave PR-DPS e 57,95% dos voos realizados pela aeronave PR-LIA, destinaram-se exclusivamente ao atendimento dos interesses pessoais dos acionistas do contribuinte, eis que realizados com destino a localidades que não guardam nenhuma relação com suas atividades operacionais, em dias não úteis e fora do horário comercial;

- o contribuinte não logrou demonstrar a conexão das aeronaves arrendadas com a atividade de comércio atacadista, limitando-se a meras alegações e não apresentando documentos comprobatórios da vinculação dos voos à sua atividade empresarial;

- além do disposto no art. 299 do RIR/99, a Lei nº 9.249/95, em seu art. 13, incisos II e III, acrescenta mais uma condição restritiva, a de que os gastos estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

- as disposições constantes do art. 25 da Instrução Normativa SRF nº 11/96 representam o entendimento firmado pela Administração Tributária sobre quais os bens considerados intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, em regulamentação ao contido no art. 13, II e III, da Lei nº 9.249/1995;

- diante disso, foram glosadas as deduções do lucro líquido a título de **despesas com a utilização das aeronaves**, referente às parcelas do arrendamento mercantil, aos dispêndios com a remuneração dos pilotos, aos gastos com hangaragem, manutenção, reparos e conservação dos aviões, seguros e combustíveis, bem como as tarifas pagas à Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária — INFRAERO e as taxas pagas à Agência Nacional de Aviação Civil — ANAC. Embora comprovadas por documentação apresentada durante a fiscalização, tais despesas foram consideradas indedutíveis para fins de apuração do lucro líquido tributável, porque tidas pela fiscalização como não necessárias à manutenção das

atividades operacionais do contribuinte, nos termos dos arts. 277 e 299 do RIR/99 e do art. 13, II e III, da Lei nº 9.249/1995.

IV – Da multa isolada

- tendo em vista a insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL apurados com base em balancetes mensais de suspensão/redução, os respectivos lançamentos foram cumulados com aplicação de multa isolada, em decorrência da glosa das despesas com encargos de amortização (período de fevereiro de 2004 a novembro de 2005), da glosa das despesas com encargos de juros (período de julho a dezembro de 2003) e glosa das despesas com aeronaves objeto de arrendamento mercantil (anos calendário 2003, 2004 e 2005).

Cientificado da autuação, o contribuinte apresentou impugnação em que, em suma:

I – alegou ilegalidade da cumulação da multa isolada com a multa de ofício, pela impossibilidade de incidência de duas multas sobre a mesma base de cálculo;

II- renunciou ao direito de defesa quanto à glosa das despesas relativas aos encargos de amortização das debêntures, comprovando, mediante DARFs, o pagamento do IRPJ e da CSLL respectivos, mas **não se conformou com a cobrança de multa isolada, cumulada com multa de ofício, imposta sobre a glosa de IRPJ e CSLL referente às despesas de amortização das debêntures**, especialmente nos meses de janeiro a novembro de 2005, porque não estaria configurada a hipótese prevista no artigo 44, inciso II, alínea "h" da Lei nº 9.430/96. Aduziu que a adição ao lucro líquido tributável, efetuada em dezembro de 2005, teria sido suficiente para a quitação integral dos tributos apurados em 2005 e correspondentes às despesas com os encargos de amortização, entendendo que, diante da postergação do pagamento das parcelas mensais, quitadas em uma única parcela no mês de dezembro de 2005, não estaria caracterizada a ausência de recolhimento a ensejar a cobrança de multa isolada;

III – quanto à glosa das despesas financeiras com encargos de juros

III.1- sobre os contratos de mútuo e das posteriores operações de cessão e transferência das dívidas para a ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA:

Alegou que as operações de mútuo questionadas pela fiscalização jamais acarretaram qualquer prejuízo ao Erário e que a renúncia dos acionistas aos valores correspondentes aos juros incidentes em uma das etapas das operações de mútuo fora um ato de gestão financeira, praticado com o único propósito de atenuar a insuficiência de caixa registrada pelo contribuinte, tudo dentro da liberdade de contratar, que rege as transações privadas e está expressamente consagrada pelo art. 421 do Código Civil Brasileiro;

III.2- sobre a regularidade das operações relacionadas aos contratos de mútuo:

Alegou existência de contrato escrito, adequação da taxa de juros e correto oferecimento à tributação do valor correspondente aos juros recebidos, mediante a apresentação de todos os instrumentos contratuais pertinentes, nos termos do Parecer Normativo nº 138, de 1975, da antiga CST;

IV – Quanto à glosa das despesas com a utilização de aeronaves

IV.1- sobre o critério adequado à apuração da parcela das despesas relacionadas às atividades operacionais do contribuinte:

Criticou o critério utilizado pela autoridade fiscal que analisou dados sobre o número de voos feito por cada um dos aviões e, identificando os trajetos que tinham como destino as fazendas de propriedade de um dos acionistas do contribuinte, e elaborou cálculos com o objetivo de medir a proporção entre a utilização dos aviões para finalidades privativas e para fins empresariais, concluindo pela indedutibilidade da totalidade das despesas relacionadas às aeronaves utilizadas. Segundo ela, os cálculos efetuados pela autoridade fiscal são viciados, porque partem de critérios não adequados à realização da proporção pretendida, pois foram considerados apenas o número de voos realizados, sem levar em conta as distâncias voadas ou o tempo gasto em cada uma das viagens. Esse critério teria sido arbitrariamente escolhido, não havendo qualquer justificativa para a sua adição, nem do ponto de vista da legalidade nem do ponto de vista da razoabilidade.

IV.2- sobre a não comprovada vinculação entre as aeronaves e as atividades operacionais do contribuinte:

Alegando a necessidade, normalidade e usualidade de parte das despesas, reconheceu parcialmente os débitos do IRPJ e da CSLL lançados, correspondentes à adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL da parte das despesas glosadas que, segundo seus cálculos, realmente podem ser consideradas dissociadas de sua atividade operacional. Nos cálculos efetuados após a autuação, o contribuinte apurou e alocou todas as horas voadas, não contempladas nos demonstrativos da Infraero, considerando a distância entre as localidades e o tempo médio consumido em cada viagem. Alegou que, no regular desempenho de suas atividades empresariais, seus dirigentes precisam se locomover constantemente entre as filiais localizadas nos Estados de São Paulo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Bahia, Rio Grande do Sul e Santa Catarina, além de ser distribuidora exclusiva da empresa norte-americana Energizer Inc., representando a companhia em 16 Estados da Federação brasileira. Justificou a utilização das aeronaves no desenvolvimento de suas atividades empresariais, permitindo a realização de necessárias visitas aos seus clientes, viabilizando visitas a instituições financeiras com as quais são negociadas operações financeiras que fogem à alçada das agências bancárias de Uberlândia, além de permitir o transporte dos executivos aos aeroportos de São Paulo e Belo Horizonte, para embarcar em vôos comerciais regulares para diversas outras localidades. Alegou, ao final, que “o que torna uma despesa dedutível para fins de apuração do lucro líquido tributável não é a sua essencialidade para a sobrevivência da empresa, mas sim a sua necessidade”.

IV.3- Subsidiariamente, sobre a ausência de fundamento legal para a glosa das despesas em relação à CSLL:

Alegou que, como a legislação do IRPJ é apenas subsidiariamente aplicável à CSLL, no que diz respeito à dedutibilidade das despesas para a identificação da base de cálculo, as regras instituídas para o IRPJ não se aplicam à CSLL, devendo ser excluídas da base de cálculo da CSLL todas as despesas relacionadas à manutenção das aeronaves e demais gastos a elas relacionados, porque não elencadas na lista de despesas indedutíveis da base de cálculo da contribuição.

O relator da decisão *a quo* delimitou a lide, a partir da impugnação, aos seguintes temas: (i) glosa de despesas com encargos de juros, (ii) glosa de despesas com utilização de aeronaves na parte em que a interessada alega estar vinculada à atividade da empresa, e (iii) multa isolada.

O lançamento foi julgado procedente na DRJ/Juiz de Fora pelos fundamentos a seguir.

Quanto às despesas de juros: a glosa incidiu tão-somente sobre os juros incorridos a partir de 07/07/2003, data em que a contribuinte cedeu à Arcom Participações Ltda. a dívida que mantinha junto aos três acionistas, porque, no mesmo contrato de cessão de dívida, a contribuinte aceitou pagar juros à cessionária calculados pela taxa SELIC (cláusula 5), enquanto seus três acionistas aceitaram não receber nada a título de juros (taxa de 0%) da Arcom Participações Ltda. (cláusula 6), embora também acionistas desta. Diante disso, questionaram os julgadores quanto à falta de oferecimento do benefício de renúncia aos juros ao contribuinte. Se o único propósito era atenuar a insuficiência de caixa registrada pela contribuinte, tal propósito seria ainda mais prestigiado se nos contratos de cessão de dívida celebrados em 07/07/2003 tivesse sido estipulado que a contribuinte, ao invés de pagar juros à Arcom Participações Ltda. com base na taxa SELIC, deixasse de pagar os citados juros, já que esta também não iria pagar juros aos credores, controladores das duas empresas;

Sobre as despesas com utilização de aeronaves: o art. 13 da Lei nº 9.249/95 restringiu o direito de dedutibilidade de despesas, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. No caso das despesas com arrendamento mercantil, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis e imóveis, exceto quando intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. No caso, a fiscalizada, apesar de intimada para tanto, não logrou êxito em comprovar que as despesas com utilização de aeronaves cumpriram os requisitos estabelecidos no art. 13 da Lei nº 9.249/95. Da mesma forma, nenhum elemento que pudesse realizar essa comprovação foi trazida na fase de impugnação ao lançamento. Em relação ao critério adotado pela autoridade (número de vôos) para levantar o percentual de utilização das aeronaves, tal discussão revela-se desnecessária pois, mesmo se utilizado o critério proposto pela defendente (horas de vôos), permanece o fato de que cabe ao contribuinte provar, mediante documentação hábil e idônea, que as despesas encontram-se intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização de bens e serviços. Por fim, em relação à CSLL, não há muito a acrescentar a não ser que o *caput* do art. 13 da Lei nº 9.249/95 veda expressamente a dedução, da base de cálculo da contribuição, das despesas não intrinsecamente relacionadas à produção ou comercialização de bens e serviços. Como a impugnante não logrou êxito em provar que as despesas com aeronaves, incluindo aquelas com remuneração dos pilotos, hangaragem, manutenção, reparos, conservação, seguros e combustíveis, tarifas pagas à INFRAERO e taxas pagas à ANAC, atendem a esta exigência, correta o lançamento;

Concluiu que a multa de ofício aplicável em razão da falta de pagamento do imposto ou contribuição devidos (art. 44, I ou II, conforme o caso) tem fundamentação jurídica distinta da multa isolada aplicável em virtude da falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL.

A decisão restou assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

DESPESA. NECESSIDADE. As despesas que se revelarem desnecessárias ou inusuais à consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

DESPESA. RELAÇÃO COM A PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO. Além de necessárias e usuais, por força do art. 13 da Lei nº 9.249/95 as despesas com arrendamento mercantil, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis e imóveis, devem estar intrinsecamente relacionadas à produção ou comercialização de bens e serviços, caso contrário devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social.

MULTA ISOLADA. A multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL é autônoma e, portanto, independe da aplicação, ou não, da multa de ofício por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos ao término do período de apuração anual.

Cientificado, na pessoa de seu procurador, da decisão de primeira instância, em 09/03/2009 (fl. 3342), o contribuinte apresentou, em 07/04/2009, recurso voluntário (fls.3345), em que, basicamente, repisa as razões da impugnação, aduzindo, em suma:

(i) Sobre a multa isolada decorrente da glosa das despesas de encargos de amortização, questiona a imposição **(a)** no período de fevereiro de 2004 a novembro de 2005 por impossibilidade de incidência de duas multas sobre a mesma base de cálculo e **(b)** no período de janeiro a novembro de 2005, porque não se configurou a hipótese prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96. Isso porque, em relação a esse período, a Recorrente não deixou de recolher os valores correspondentes às estimativas mensais do IRPJ e da CSLL. Houve apenas uma postergação do pagamento das parcelas mensais, pois a adição ao lucro líquido tributável realizada em dezembro de 2005 teria sido suficiente para a quitação integral dos tributos apurados nesse período e correspondentes às despesas com os encargos de amortização (fls. 3026/3027). Aponta omissão da decisão recorrida na questão, violando o dever de motivação das decisões administrativas, nos termos do art. 93, X, da Constituição Federal;

(ii) Sobre a glosa das despesas financeiras com encargos de juros, considera ter demonstrado as justificativas econômicas e financeiras para a sequência de transações implementada por ele, seus acionistas e a ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA., pela narrativa apresentada, a qual atesta a bilateralidade das negociações realizadas e deve ser suficiente para afastar a afirmação da autoridade fiscal, ratificada pelo acórdão recorrido, segundo a qual as operações de contratação e transferência dos mútuos teria sido mero artifício para a criação de despesas dedutíveis. Alega que pretendia, com a primeira operação (cessão da dívida em 07/07/2003), obter o alargamento do prazo inicialmente contratado, assim como a decisão de reduzir os juros a zero foi apenas um ato de gestão, considerando a saúde financeira do grupo. A retomada da dívida, em dezembro de 2003 (segunda operação), também foi vantajosa por propiciar a extinção do mútuo devido aos seus acionistas através de uma dação em pagamento das mercadorias constantes do seu estoque. Para os acionistas credores, a renúncia ao recebimento de juros foi compensada pela troca de devedores, estando a nova devedora em melhores condições

de solvência do que a devedora original, bem como a extinção das obrigações através de um aumento da participação societária no seu capital social gerava expectativa de aumento nos dividendos a receber, após suportarem uma perda patrimonial em prol da saúde financeira das empresas do grupo.

(iii) Questiona a indedutibilidade da totalidade das despesas relacionadas às aeronaves utilizadas, que incluiu despesas relacionadas às suas atividades operacionais. Aduz que efetuou cálculo por critério que elege como o mais correto e recolheu os tributos IRPJ e CSLL em montante que entende devido, no que tange às despesas incorridas com a manutenção das aeronaves em voos feitos em benefício pessoal dos acionistas, defendendo a manutenção de parte das despesas deduzidas que se relacionam diretamente com as atividades operacionais.

Pede, ao final, o conhecimento e provimento do recurso voluntário, *in verbis*, para:

(i) reconhecer a suficiência dos pagamentos realizados pela Recorrente, dentro do prazo legal para impugnação, relativos ao IRPJ e à CSLL decorrentes da glosa das despesas referentes à amortização do prêmio das debêntures; e

(ii) afastar a imposição cumulada da multa isolada em relação ao IRPJ e à CSLL, e, especificamente na parte referente à glosa das despesas com a amortização do prêmio das debêntures, afastar a multa isolada referente aos meses de janeiro a novembro de 2005; e

(iii) cancelar integralmente a autuação fiscal no que tange à glosa das despesas financeiras com encargos de juros; e

(iv) reconhecer a suficiência dos pagamentos realizados pela Recorrente, dentro do prazo legal para apresentação da presente impugnação, relativos ao IRPJ e CSLL decorrentes da glosa das despesas referentes à utilização de aeronaves, exclusivamente na parte não vinculada à atividade operacional da Recorrente; e

(v) cancelar a autuação fiscal no que tange à glosa das despesas referentes à utilização de aeronaves, na parte relativa às despesas comprovadamente atreladas à atividade empresarial da Recorrente, ou, subsidiariamente, cancelar a atuação fiscal relativamente à glosa dessas despesas para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Este o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conheço do recurso diante da tempestividade e demais pressupostos recursais.

Inicialmente, quanto ao primeiro item do pedido, cabe registrar que não compete a este órgão julgador manifestar-se sobre eventuais pagamentos efetuados após o lançamento, em relação à parcela do auto de infração sobre a qual não diverge o contribuinte. Os órgãos julgadores estão limitados à apreciação da lide. Compete à unidade da Receita Federal do Brasil de jurisdição do contribuinte o controle do crédito tributário e a eventual exclusão das parcelas pagas durante a fase de julgamento.

Considerando que o litígio restringe-se a parte da autuação, conforme bem delimitado pela decisão recorrida, cabe analisar em segunda instância as duas espécies de glosas sobre as quais se insurge o Recorrente, além da multa isolada cumulada com a multa de ofício, incluindo a parcela referente à multa isolada calculada a partir da glosa das despesas de amortização das debêntures.

A análise das razões meritórias será iniciada pelas glosas de despesas, cuja autuação se deu, basicamente, pela conclusão de impossibilidade de caracterização como custos ou despesas operacionais dedutíveis, nos termos exigidos pelos arts. 277 e 299 do RIR/99.

Estabeleceu o legislador que a apuração do lucro operacional decorre da apuração do resultado das atividades que constituem objeto da pessoa jurídica (art. 277), sendo dedutíveis na determinação do lucro real apenas as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas, desde que pagas ou incorridas e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (art. 299), não havendo espaço para liberalidades de qualquer natureza.

Da glosa de despesas com encargos de juros

À luz daqueles dispositivos, foram glosadas as despesas com encargos de juros decorrentes dos contratos de cessão de dívidas (*“instrumento particular de cessão e transferência de dívida com anuência do credor”*) celebrados, em 07/07/2003, entre o contribuinte (cedente), ora Recorrente, e ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA (cessionária).

A existência de contratos escritos, assim como a usualidade da taxa de juros adotada, para fins de dedutibilidade das despesas de juros, consoante orientação do Parecer Normativo CST nº 138, de 1975, não foi objeto de questionamento por parte da autoridade lançadora, não fazendo parte da lide.

Conforme relatado, a Recorrente, inicialmente, havia contraído empréstimos com três de seus maiores acionistas e apropriado, a título de despesas financeiras, os juros de 2,5% incorridos mensalmente até 07/07/2003. Nesta data, foram celebrados com ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA contratos de cessão daquelas dívidas contraídas perante os acionistas, com encargos de juros equivalentes à taxa Selic, caso não houvesse pagamento imediato do principal acrescido dos juros incorridos até aquela data. Enquanto a Recorrente se comprometeu sob juros Selic, **no mesmo contrato**, os credores aceitaram não receber nada a título de juros (taxa zero) da nova devedora (ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA).

Entre julho e dezembro de 2003, a Recorrente apropriou contabilmente as despesas financeiras relativas aos encargos com juros incorridos à taxa Selic.

Em 15/12/2003, a Recorrente reassumiu as dívidas, tendo como contrapartida, pela ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA, o pagamento do montante integral em moeda corrente ou, alternativamente, mediante dação em pagamento de mercadorias integrantes de seu estoque. O valor do empréstimo junto aos credores acionistas, no montante atualizado de R\$ 98.733.906,46, foi quitado na oportunidade, juntamente com diversas notas fiscais emitidas pela ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA em face da Recorrente.

Logo em seguida, houve o aumento do capital social da Recorrente em montante equivalente ao das dívidas contraídas com seus acionistas. Fechou-se, assim, o ciclo, sem que houvesse praticamente circulação de moeda, mas apenas registros contábeis dos valores mais relevantes.

Como se nota, os credores acionistas, no curto prazo de cinco meses desde a cessão da dívida, finalmente aumentaram o capital social da Recorrente.

Essa situação, por si só, indica a não usualidade ou normalidade das operações. Ainda mais em se constatando que os três acionistas credores detinham a quase totalidade do capital social da Recorrente (conforme se extrai da lista de presença de acionistas anexada à ata da assembleia geral extraordinária realizada em 17/12/2003, às fls. 96-97) e eram também os únicos sócios da empresa ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA (conforme se extrai do instrumento de alteração do contrato social de 07/06/2003, às fls.183-185).

Trata-se aqui, indubitavelmente, de operação entre pessoas jurídicas sob controle comum, cuja bilateralidade restou prejudicada, pois as mesmas partes respondiam pelo crédito e pelo débito.

Os credores acionistas exigiam juros à taxa de 2,5% a.m. da Recorrente, mas passaram a exigir zero de juros da nova devedora. Enquanto isso, a Recorrente deixou de pagar juros à taxa de 2,5% a.m. de seus acionistas para pagar juros equivalentes à taxa Selic à sua nova credora, quando poderia, perfeitamente, como bem colocado pelo relator *a quo*, ter renegociado diretamente com os credores originais, sem precisar engendrar formalmente todas aquelas operações. A mera redução da taxa de juros não é suficiente para abonar a operação.

Ademais, foi constatado pela autoridade fiscal no TVF (fl.3163) o elevado grau de endividamento contraído pela Recorrente: *no período de dezembro de 2002 a julho de 2003 da ordem de R\$ 292.374.378,56, considerando o capital social no montante de R\$ 14.836.500,00 em dezembro de 2002 (fls. 69), e no montante de R\$ 18.575.000,00 em abril de 2003 (fls. 83).*

O alto grau de endividamento vem reforçar a ideia de que uma negociação direta para melhoria nas condições de pagamento deveria ter sido travada diretamente com os credores acionistas, todavia, “optou” a Recorrente por envolver outra pessoa para negociar com aqueles credores, enquanto “se conformava” com a redução dos juros e a dilação do prazo de pagamento. A meu ver, não faz qualquer sentido a alegação de que a dificuldade de caixa para pagar os juros originais (devidos aos seus próprios acionistas) pudesse ser suprida pelo pagamento de juros menores a outra pessoa jurídica, especialmente quando se tem controladores comuns.

Cito trecho do voto condutor do acórdão recorrido que reflete o meu entendimento, *in verbis*:

Se o único propósito era atenuar a insuficiência de caixa registrada pela contribuinte, tal propósito seria ainda mais prestigiado se nos contratos de cessão de dívida celebrados em 07/07/2003 tivesse sido estipulado que a contribuinte, ao invés de pagar juros à Arcom Participações Ltda. com base na taxa SELIC, deixasse de pagar os citados juros, já que esta também não iria pagar juros aos credores, controladores das duas empresas.

De fato, para os investidores, a alternativa de conceder empréstimo à pessoa jurídica em lugar de fazer importe visando aumentar o capital social traz algumas vantagens.

Além de garantir a remuneração do investimento independentemente do resultado financeiro e permitir o retorno do valor investido sem as formalidades de uma redução de capital, as despesas financeiras a título de juros podem ser dedutíveis na apuração da receita tributável da mutuária.

Evidentemente, a dedutibilidade dos juros na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ deve observar certos parâmetros legais, os quais exigem o relacionamento íntimo com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora para que a despesa seja considerada indispensável (art. 299 do RIR/99).

Assim, são consideradas necessárias as despesas decorrentes de transações ou operações demandadas pela atividade operacional da pessoa jurídica.

No presente caso, a desnecessidade das despesas financeiras correspondentes à dívida decorrente dos contratos de mútuo com os credores acionistas da Recorrente restou evidente pelo repasse da dívida a pessoa ligada (ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA) sem qualquer encargo financeiro a ser devido aos mesmos credores, os quais, não por coincidência, eram controladores comuns de ambas as empresas. Não seria de se esperar que pessoas absolutamente independentes contratassem operações de mútuo da forma como foram contratadas.

Vale referir que o Primeiro Conselho de Contribuintes já decidiu por diversas vezes no sentido de que são consideradas não necessárias aquelas correspondentes a empréstimos repassados a empresa interligada sem qualquer encargo financeiro (Acórdãos 108-07360/2003, 103-21142/2003, 103-13446/93 e 101-79646/90).

Ademais, em se tratando de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, as quais giram sob controle comum, há que se analisar os benefícios econômicos eventualmente gerados sob a ótica global.

Sob qualquer ângulo que se olhe, as transações realizadas entre o contribuinte, ora Recorrente e ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA não representaram qualquer ganho para o grupo, gerando apenas um pretenso direito à dedução dos juros acordados.

Nesse caso, faltou justificativa econômica à operação, uma vez que resultados positivos e negativos de sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico tendem a se anular quando da análise global de seus resultados. A participação da ARCOM PARTICIPAÇÕES LTDA nas transações não teve qualquer outra função que não a de gerar despesas de juros na contabilidade da Recorrente.

Por fim, a alegação de que não houve prejuízo à Administração Tributária deve ser afastada, tendo em conta, justamente, a redução indevida do lucro real pela apropriação de juros que, dadas as circunstâncias, não deveria ter sido apropriado, por desnecessários, em evidente afronta aos arts. 277 e 299 do RIR/99.

Cabe referir que, considerando a acusação fiscal, suportada pela minuciosa descrição dos fatos, a apontar para a desnecessidade das despesas de juros decorrentes daquele contrato no período glosado, eventual imputação de simulação à operação, em nada alteraria a natureza do lançamento. Situação semelhante já foi analisada pelo Conselho de Contribuintes, tendo ficado consignado que a imputação da simulação do contrato é irrelevante para a caracterização da desnecessidade da despesa, como se vê abaixo:

IRPJ. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE CONTRATOS FUTUROS DE TAXAS DE CâMBIO DE CRUZEIROS REAIS POR DóLAR COMERCIAL. RESSARCIMENTO POR DESISTÊNCIA DE CONTRATO. Quanto uma empresa assina 150 contratos de promessa de compra e venda de dólar comercial, com empresas que não tem qualquer posição naquela moeda e nem tem capacidade econômica e nem financeira (microempresas, empresas de pequeno médio porte) e empresas não identificadas e, ainda, desiste da compra ou venda do dólar comercial e paga o ressarcimento (multa contratual) por desistência de contrato, estas operações não preenchem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade para serem apropriados como custos ou despesas operacionais, independentemente da imputação da simulação de contratos.(Data da Sessão: 21/05/2002; Relator(a): Kazuki Shiobara; N° Acórdão: 101-93826)

Nesse sentido, voto no sentido de manter hígido o lançamento nessa parte.

Da glosa de despesas com a utilização de aeronaves

A partir da vigência da Lei nº 9.249, de 26/12/95, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, além de observar o disposto no art. 299 c/c art. 277, ambos do RIR/99, as despesas com a utilização de aeronaves objeto de arrendamento mercantil depende da relação dessas despesas com a produção ou

comercialização dos bens ou serviços, nos termos do art. 13 da referida lei, expressamente mencionado no auto de infração sob análise, que dispõe:

*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:*

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

*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**;*

*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**; (destaquei)*

Assim, a par de serem necessárias à atividade da empresa ou à manutenção da respectiva fonte produtora de suas receitas, as despesas com arrendamento mercantil, depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis, como é o caso dos autos, devem estar **intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços**.

A Administração Tributária regulamentou a Lei nº 9.249/95, através da Instrução Normativa SRF nº 11, de 22 de fevereiro de 1996, definindo quais seriam os bens relacionados ou não com a produção e a comercialização, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

A referida norma infralegal traz, nos limites de sua competência regulamentar, os parâmetros de definição dos bens móveis ou imóveis que podem ser considerados intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços do interessado, dispondo, *ipsis litteris*:

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

I - 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;

II - 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.

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. (destaquei)

Cabe ao contribuinte comprovar, mediante documentação hábil e idônea, que não apenas suportem os lançamentos contábeis decorrentes, mas que justifiquem e atestem a dedutibilidade das despesas intrinsecamente relacionadas à produção ou comercialização de bens e serviços, nos termos da legislação de regência, incluindo a IN SRF nº 11/96.

Em que pese este órgão julgador não estar vinculado a tal espécie normativa, no caso sob análise, diante de sua patente legalidade, deve ser tomada como parâmetro interpretativo na busca da solução do litígio, estendendo a leitura dos itens referentes a veículos terrestres de modo a englobar as aeronaves objeto do presente recurso. Ainda assim, por exclusão, a única hipótese na qual poderia a Recorrente lograr êxito em comprovar o alegado

seria a hipótese prevista na alínea e do parágrafo único (“veículos... utilizados pelos cobradores, compradores e vendedores nas atividades de cobrança, compra e venda”).

Conforme consta do TVF (fl.3166), o contribuinte, através do Termo de Intimação Fiscal n.º 4, lavrado em 12/05/2008, foi devidamente intimado, em relação às aeronaves de matrículas PR-DPS e PR-LIA, objeto de arrendamento mercantil, dentre outros esclarecimentos, a:

Vincular os gastos relacionados às referidas aeronaves à atividade operacional da pessoa jurídica e à manutenção da fonte produtora, demonstrando a sua usualidade, normalidade e necessidade, mediante a apresentação de roteiros de negócios, demonstrativos de contratos de vendas firmados, pedidos de produtos, etc, efetivados nas viagens com utilização das mesmas; (destaquei)

Em resposta à intimação, a Recorrente limitou-se a justificar a utilização das aeronaves no desempenho de suas operações comerciais em todo o território nacional, informando manter aproximadamente 150.000 clientes, 1.500 funcionários, além de 2.600 fornecedores, estes, em sua grande maioria, localizados fora de sua cidade sede Uberlândia – MG, e, ainda, manter filiais em diversos Estados da Federação.

Informa que a relação de fornecedores demonstra claramente a necessidade de constante locomoção dos dirigentes e funcionários da Recorrente para negociar preços, prazos, e condições de entrega e alega, literalmente, que:

O volume de seus negócios, fruto de expressiva atuação no mercado atacadista, e a complexa logística de suas operações, exigem deslocamento constante de seus executivos, tornando indispensável a utilização de aeronaves, sem as quais seria impossível obter uma administração dinâmica, ágil e eficiente.

[...]

No caso da Intimada, as referidas aeronaves são constantemente utilizadas para apoio às atividades da empresa, especialmente nas visitas a clientes e fornecedores situados em outras localidades, às sedes de instituições financeiras situadas em São Paulo e Belo Horizonte — através das quais negocia operações financeiras fora da alçada das agências em Uberlândia - aos escritórios de advocacia e consultoria situados em São Paulo e Brasília, e também como no atendimento de sinistros e acidentes ocorridos com sua frota rodoviária, no transporte de clientes interessados em conhecer suas instalações e produtos, e em manter reuniões para fechamento de novos contratos.

São utilizados ainda para deslocamento de executivos aos aeroportos de São Paulo e Belo Horizonte, de onde partem para outras localidades através de conexões com linhas regulares.

Para atender esse item da intimação, a Intima da apresenta um relatório elaborado a partir das informações contidas nos Demonstrativos das Tarifas a Cobrar de Clientes fornecidos pela Infraero, que indicam os planos de voo, mas não registram os

respectivos trechos de retorno dos vôos feitos a partir de aeródromos não tarifados, em função disso a empresa inclui o tempo de retorno destes vôos.

Em face da ausência desses dados nos demonstrativos da Infraero, a Intimada procedeu à apuração das horas efetivamente voadas e à alocação dessas horas em relação aos respectivos destinos, levando em conta a distância entre as localidades, o tempo médio consumido em cada viagem, e a característica da aeronave e consolidou todas essas informações no relatório anexado."

A transcrição da resposta à intimação é relevante para demonstrar que a Recorrente se preocupou em justificar a utilização das aeronaves, mas não apresentou qualquer documentação referente a "roteiros de negócios, demonstrativos de contratos de vendas firmados, pedidos de produtos, etc, efetivados nas viagens", conforme solicitado na intimação.

Nesse momento, diante da ausência de provas, a autoridade fiscal poderia ter encerrado o procedimento de fiscalização, mas, ao contrário, diligentemente, empenhou esforços para demonstrar que a utilização das aeronaves, de fato, não se restringia às atividades operacionais, conforme alegado pelo contribuinte. Vale transcrever o detalhado relato da autoridade fiscal, constante do Termo de Verificação Fiscal (fls.3142 e ss), sobre a apuração da infração:

- o contribuinte alegou utilizar aeronaves em apoio às atividades operacionais da empresa, especificamente nas visitas a clientes e fornecedores situados em outras localidades, às sedes de instituições financeiras e em atendimento de sinistros e acidentes ocorridos com sua frota rodoviária (fls. 30 e 31) e apresentou relação com os nomes de 3.103 cidades atendidas pela empresa (fls. 688 a 711) e 553 municípios onde estão localizados seus fornecedores (fls. 633 a 687);

- dados extraídos dos relatórios fornecidos pela Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária — INFRAERO, relativos aos planos de vôo registrados para as aeronaves de matrículas PR-DPS e PR-LIA (fls. 1.334 a 1.389), objeto de arrendamento pelo contribuinte, consolidados na planilha de fls. 3.308 a 3.055 onde é indicada a quantidade absoluta e percentual dos vôos das aeronaves por localidade/aeródromo de destino, realizados no período de 01/01/2003 a 31/12/2005, demonstram que os vôos efetuados no referido período destinaram-se a apenas 42 localidades distintas. Atestam ainda (fls. 3.038 a 3.040) que de um total de 215 vôos realizados pela aeronave de matrícula PR-DPS, 121 (56,28%) destinaram-se a Fazenda São José do Parnaíba em Tupaciguara-MG e 2 (0,93%) destinaram-se a Fazenda Santa Escolástica em Pedra Preta-MT, perfazendo 123 vôos (57,21%), e que de um total de 566 vôos realizados pela aeronave de matrícula PR-LIA, 148 (26,15%) destinaram-se a Fazenda São José do Parnaíba em Tupaciguara-MG, 178 (31,45%) destinaram-se a Fazenda F5 em Tupaciguara-MG e 2 (0,35%) destinaram-se a Fazenda Santa Escolástica em Pedra Preta-MT, perfazendo 328 vôos (57,95%);

- as fazendas em questão são de propriedade de Dilson Pereira da Silva, acionista da empresa sob ação fiscal, e não constam das relações de clientes e fornecedores apresentadas pelo contribuinte;

- análise mais apurada dos deslocamentos das aeronaves destinados às referidas localidades (Fazenda São José do Parnaíba, Fazenda F5 e Fazenda Santa Escolástica), evidenciam um total de 451 vôos, sendo 209 vôos (46,34%) realizados em fins de semana/feriados, 108 vôos (23,95%) realizados as sextas-feiras, véspera de fins de semana, 33 vôos (7,32%) realizados as segundas-feiras e 101 vôos (22,39%) realizados nos demais dias úteis (fls. 3.041 a 3.056). Dos 242 vôos realizados em dias úteis, tendo como referência as fazendas acima citadas, 153 (63,22%) foram realizados no período compreendido entre as 16:00 hs e 8:00 hs;

- diante disso, concluiu que 57,21% dos vôos realizados pela aeronave PR-DPS e 57,95% dos vôos realizados pela aeronave PR-LIA, destinaram-se exclusivamente ao atendimento dos interesses pessoais dos acionistas do contribuinte, eis que realizados com destino a localidades que não guardam nenhuma relação com suas atividades operacionais, em dias não úteis e fora do horário comercial.”

Segundo o relatório, como o contribuinte não logrou demonstrar a conexão das aeronaves arrendadas com a atividade desenvolvida pela empresa (comércio atacadista de vasta gama de mercadorias), com a fonte e lucros da empresa, mas limitou-se a fazer meras alegações, não apresentando documentos comprobatórios da vinculação dos voos à sua atividade empresarial, conforme determina a IN SRF nº 11/96, foram glosadas as despesas pertinentes à utilização das referidas aeronaves, nos termos dos arts. 277 e 299 do RIR/99 e do art. 13, II e III, da Lei nº 9.249/95.

Observa-se que, diante dos elementos apresentados pelo contribuinte, em resposta à intimação e pela INFRAERO, foi utilizado um critério – número de trechos voados, para aferir o grau de vinculação da utilização de aeronaves com o objeto social da empresa – comércio atacadista de mercadorias.

Insurge-se a Recorrente contra o critério adotado pela fiscalização, o qual não teria levado em conta as distâncias voadas e o tempo gasto em cada viagem, defendendo sua substituição pelo critério do tempo de voo. Em seus cálculos, por este critério, apurou um percentual de utilização das aeronaves para fins particulares bem inferior ao apurado pelo auditor, e recolheu os tributos devidos no montante por ela apurado.

Entendo que o critério adotado pela fiscalização, longe de arbitrário, representa uma demonstração lógica da realidade dos fatos, tendo sido suficientemente clara a justificativa de sua utilização quando se analisa os dados apresentados. Independentemente do tempo de voo, verifica-se que a maior parte deles (quase 60%) originou-se ou destinou-se a áreas rurais de propriedade de um de seus principais acionistas, sem qualquer relação com as localidades dos fornecedores ou clientes da Recorrente.

Ademais, o critério indica que os voos se destinaram a apenas 42 localidades, quando a Recorrente informou que realiza negócios em mais de três mil municípios e tem fornecedores espalhados em mais de quinhentos deles.

Note-se que autoridade fiscal, ao apurar que 57,21% dos voos realizados pela aeronave PR-DPS e 57,95% dos voos realizados pela aeronave PR-LIA destinaram-se exclusivamente ao atendimento dos interesses pessoais dos acionistas do contribuinte, em momento algum atestou que o restante dos voos teria sido realizado para finalidades operacionais.

Ao contrário do que constou da decisão citada como paradigma pela Recorrente (Acórdão nº 107-06.215, de 2001), no caso em tela, não houve prova cabal de que as viagens se realizaram em benefício da empresa.

Diante de robusta prova, caberia ao contribuinte desconstituí-la através de elementos comprobatórios da vinculação das operações aéreas às suas atividades operacionais, especialmente a utilização das aeronaves por cobradores, compradores e vendedores nas atividades de cobrança, compra e venda, o que não ocorreu.

Sendo ônus do contribuinte comprovar a adequação das despesas às suas finalidades sociais, para fins de dedutibilidade do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não restou demonstrado nos autos a comprovação da vinculação do uso das aeronaves com a sua atividade operacional de comercialização de bens, não sendo cumpridos os requisitos estabelecidos no art. 13 da Lei nº 9.249/95.

O procedimento da fiscalização de ter despendido esforços para coletar inúmeras informações a respeito de planos de voo, dados da Infraero, trajetos e itinerários percorridos pelas aeronaves para, em seguida, declarar a indedutibilidade da totalidade das despesas incorridas pela Recorrente a esse título, ao contrário do que entende a Recorrente, em nada descaracteriza a situação verificada nos autos – de falta de comprovação da vinculação daquelas com a atividade operacional da empresa. Pelo contrário, em meu sentir, o trabalho fiscal demonstra de forma substancial que, ainda que desejasse, a Recorrente não teria como comprovar a vinculação da maior parte das despesas efetuadas com as aeronaves, haja vista as evidências coletadas em sentido contrário.

Resta analisar o pedido subsidiário da Recorrente de desconsideração da adição das referidas despesas na base de cálculo da CSLL porquanto, consoante seu entendimento, não contempladas na legislação específica que traz um rol taxativo das despesas que são consideradas indedutíveis, independentemente de sua classificação como necessária e usual, nos termos do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

Neste ponto, não merece prosperar o argumento, haja vista que, se até a edição da referida lei, contava-se apenas com o art. 47 da Lei nº 4.506/64 (fundamento legal do art. 299 do RIR/99), a partir dela não resta a menor dúvida de que, em relação a certas despesas, as características de necessidade e usualidade/normalidade não bastam para fins de apuração tanto do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL. Incluem-se nessa toada as despesas com arrendamento mercantil, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis e imóveis, ressalvadas as hipóteses de intrínseca relação com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Assim, também neste item devem ser mantidos os lançamentos de IRPJ e CSLL.

Da multa isolada

Sobre o tema, são dois os questionamentos da Recorrente.

Em relação à multa isolada lançada de ofício para o período de janeiro a novembro de 2005, aduz que não se configurou a hipótese prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96, já que, em relação a esse período, a Recorrente não deixou de recolher os valores correspondentes às estimativas mensais do IRPJ e da CSLL.

Segundo ela, houve apenas a postergação do pagamento das parcelas mensais, pois a adição ao lucro líquido tributável, realizada em dezembro de 2005 (referente ao reconhecimento da indedutibilidade da despesa de amortização) teria sido suficiente para a quitação integral dos tributos apurados nesse período e correspondentes às despesas com os encargos de amortização. Equivoca-se a Recorrente.

A regra da postergação de pagamento deve ser observada nas autuações decorrentes de inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, quando constatado que o imposto foi pago em período de apuração posterior ao em que seria devido, nos termos do art. 273 do RIR/99.

Assim, tratando-se de apuração mensal de base de cálculo por estimativa ou através de balancetes de suspensão ou redução, não cabe aplicar ao caso, ainda que analogicamente, a teoria da postergação do pagamento, já que ficou caracterizada a falta de recolhimento, nos prazos exigidos, das antecipações devidas em decorrência da opção pela tributação anual do lucro real.

Ademais, no caso das multas isoladas devidas no período de janeiro a novembro de 2005, aplicam-se, basicamente as mesmas razões da não caracterização de concomitância ou duplicidade de exigências sobre uma mesma base de cálculo, independentemente do resultado apurado ao final do exercício.

O lançamento de multas isoladas cumuladas com as multas de ofícios sobre as glosas de despesas teve por fundamento legal o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996, cuja redação original rezava, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:[...]

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

A tese da concomitância, logo, *bis in idem*, em relação aos lançamentos de multa isolada e multa de ofício referentes ao mesmo ano-calendário, alegada pela recorrente, embora adotada por boa parte dos membros deste Conselho, a meu ver, não merece ser reconhecida.

Respeitando as opiniões em contrário, entendo que a legislação é expressa. Sendo a opção pela sistemática das estimativas mensais concedida ao contribuinte como uma faculdade pela Lei nº 9.430/96, em seu art. 2º, uma vez optante, ele estará sujeito às regras daquela sistemática.

Assim, nos casos de ausência de recolhimento das estimativas mensais, a Lei nº 9.430/96, art. 44, prevê a incidência de multa isolada sobre o valor apurado no mês. A alíquota de 50%, prevista na nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, aplica-se retroativamente por inserir uma penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:[...]

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:[...]

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

A sistemática de recolhimento por estimativas, de caráter facultativo, não tem o condão de equiparar os recolhimentos com uma antecipação do tributo, já que o fato gerador do imposto e da contribuição social apurado anualmente, de natureza complexiva, apenas irá se configurar em 31 de dezembro do ano-calendário em referência.

O legislador instituiu a opção como alternativa à regra de apuração trimestral, mas estipulou que esta traria consequências, na medida em que a falta de recolhimento representaria um ato ilícito, caracterizado pelo descumprimento de um dever.

A regra é clara: o descumprimento do dever de antecipação deve ser sancionado na forma da lei, independentemente do valor do imposto ou contribuição calculada ao final do exercício, ou mesmo da existência de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Fica ressalvada, apenas, a hipótese de apresentação de balancetes de suspensão ou redução que demonstrem que o valor pago já seria maior do que o devido.

Distingue-se a multa isolada, esta devida nos casos em que for detectada a falta de recolhimento do tributo estimado a cada mês, da multa de ofício incidente sobre o montante do tributo calculado após o encerramento do período de apuração.

São distintos tributo e multa pela sua própria natureza jurídica. Enquanto um decorre de ato lícito – fato gerador –, o outro decorre da realização de um ato ilícito, comissivo ou omissivo, como é o caso em análise.

Entendo que não há que se confundir a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo de eventual multa de ofício, já que, em caso de opção pela sistemática das

estimativas, o tributo não é apurado trimestralmente ou anualmente, sendo sua base de cálculo a estimativa mensal calculada a partir da receita bruta. A multa de ofício, por sua vez, incide sobre o imposto ou contribuição devidos ao final do período de apuração.

A falta de recolhimento gera uma infração específica. Pretender equiparar as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício não parece conforme ao sentido da lei.

Reforçando essa distinção, tem-se a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada de 75% para 50%.

Ademais, para acolher a tese da recorrente, seria necessário afastar regra legal expressa, o que não estaria incluído na função de julgamento na esfera administrativa, pela impossibilidade de manifestação sobre eventual inconstitucionalidade da legislação tributária, consoante a regra prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6.03.1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 27.05.2009, e reproduzida no art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Carf aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22.06.2009.

Acrescente-se que o julgamento da ilegalidade de uma norma sob o argumento de desproporcionalidade necessariamente atrai a apreciação de sua compatibilidade com o texto constitucional, fazendo incidir, na hipótese, o teor da Súmula CARF nº 2.

Em razão de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Redator

Designado para redigir o voto vencedor em relação à matéria “glosa de despesas com encargos de juros”, registro, de início, a excelência do voto da ilustre Conselheira Relatora Viviane Vidal Wagner com relação às demais matérias enfrentadas nesse julgamento.

Em linhas gerais, para o que importa ao presente voto, a D. Autoridade Fiscal desconsiderou a dedução, na apuração do IRPJ, dos valores correspondentes aos juros devidos em razão de contratos de mútuo celebrados pela Recorrente e seus acionistas e, posteriormente, negociados com a Arcom Participações Ltda.

Em síntese, a operação de mútuo se realizou da seguinte forma: entre dezembro de 2002 e julho de 2003, a Recorrente celebrou com seus acionistas, Edson Pereira da Silva, Edilson Pereira da Silva e Dílson Pereira da Silva, contratos de mútuo, nos quais fixou-se o prazo de 360 dias para pagamentos e convencionou-se uma taxa de juros de 2,5 % ao mês. Assim, em decorrência desses contratos de mútuo, a Recorrente passou à condição de devedora de seus acionistas.

Em 7 de julho de 2003, a Arcom Participações Ltda. assumiu a dívida da Recorrente perante os seus acionistas mediante contratos de cessão de dívidas. Assim, ficou acordado que a Arcom Participações Ltda. assumiria a dívida da Recorrente para com seus acionistas e, em contrapartida, a Recorrente pagaria à Arcom Participações Ltda. o montante correspondente ao valor do mútuo, atualizado à taxa de 2,5% ao mês até a data da cessão, e a partir de então pagaria juros mensais calculados à taxa SELIC até a data do efetivo pagamento. Concomitantemente a esta operação, os credores que passaram a ser da Arcom Participações Ltda. aceitaram a redução dos juros para zero e a prorrogação do vencimento dos mútuos por mais 360 dias.

Posteriormente, em 15 de dezembro de 2003 foram celebrados novos contratos de cessão de dívidas através dos quais a Arcom Participações Ltda. cedeu à Recorrente os contratos de mútuo outrora recebidos. Por conta dessa nova transação, a Recorrente voltou à condição de devedora de seus acionistas e referida dívida foi convertida em capital social, após a emissão de novas ações subscritas com esses créditos.

Ao contrário do que entendeu a fiscalização, a operação realizada pela Recorrente teve suas justificativas econômicas, quais sejam: (i) primeiramente do ponto de vista da Recorrente a primeira operação de cessão de dívida para a Arcom Participações Ltda. representou aumento do prazo para liquidação das obrigações com a redução da taxa de juros que passaram a ser calculados à taxa SELIC, (ii) do ponto de vista da Arcom Participações Ltda., esta teve vantagem econômica no sentido de que assumiu a dívida perante os acionistas da Recorrente e recebeu como troca da assunção o valor dos mútuos, acrescidos da taxa SELIC; ou seja, passou à condição de devedora de um valor inferior àquele que lhe devia a Recorrente. Dessa forma, inegável a vantagem econômica nessa primeira etapa da operação.

A segunda etapa também foi vantajosa, na medida em que possibilitou a extinção do mútuo devido aos seus sócios através de uma dação em pagamentos das mercadorias de seu estoque.

Dessa forma, não poderia a fiscalização interferir na administração da pessoa jurídica de forma a alegar e se pronunciar sobre o que deveria ou não ser feito na referida gestão. A operação só não foi propriamente vantajosa para os acionistas mutuantes mas deve-se levar em consideração que os acionistas frequentemente abrem mão de vantagens econômicas para buscar uma estabilização da situação financeira das pessoas jurídicas nas quais possuem ações.

Assim, através da operação acima relatada comprova-se a bilateralidade das negociações realizadas, afastando a afirmação da D. Autoridade Fiscal e do acórdão recorrido, segundo o qual as operações de contratação e transferência dos mútuos teriam sido mero artifício para a criação de despesas dedutíveis.

Outrossim, vale ressaltar que todas as transações mencionadas se comprovaram mediante a apresentação dos instrumentos contratuais pertinentes, como se observa a título de exemplo às fls. 366/393 e 411/421.

Cumprе ressaltar, a esse respeito, que o Parecer Normativo CST nº 138/1975 estabelece que será possível a dedutibilidade das despesas incorridas com o pagamento de juros sobre empréstimos contratados desde que haja cláusula expressa em contrato. Vejamos:

“São admitidos como despesas operacionais os juros abonados aos empréstimos e saldos credores de contas correntes de sócio, acionista, dirigente, administrador ou participante nos lucros de pessoa jurídica, desde que haja contrato escrito com cláusula expressa. As taxas percentuais ajustadas não poderão ser superiores às comumente utilizadas no mercado financeiro, e nem às relativas aos empréstimos menos onerosos obtidos pela pessoa jurídica. Disciplinamento idêntico, aplicável aos empréstimos realizados entre pessoas jurídicas associadas ou interdependentes.”

Sendo assim, e nos termos do referido Parecer Normativo, os mútuos efetuados pela Recorrente, por estarem corretamente previstos em contratos, já possibilitariam a dedução dos juros correspondentes. Quanto ao ajuste às taxas do mercado, não resta dúvidas de que foi cumprido, visto que a taxa de juros utilizada foi a SELIC.

Além disso, todas as etapas da operação foram comprovadas documentalmente, o que atesta a regularidade das operações de mútuo celebradas pela Recorrente, que não causaram nenhum prejuízo ao erário público, ao passo que os tributos incidentes foram recolhidos adequadamente.

Dessa forma, deve ser afastada a conclusão da D. Autoridade Fiscal quanto à indedutibilidade das despesas financeiras correspondentes ao pagamentos dos juros sobre os mútuos contratados.

Oportuno se faz transcrever o raciocínio exposto pelo Conselheiro Raul Pimentel no julgamento do Recurso nº 128.659 pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Naquela oportunidade, o ilustre Conselheiro não concordou com a D. Autoridade Fiscal quanto às irregularidades em operações de cessão de dívidas nos seguintes termos:

“No meu entender, os conjuntos de provas contidos nos presentes autos, juntados pela própria fiscalização, apresentam-se suficientes para afastar, de logo, a existência de gesto de liberalidade, uma vez que se trata de operações normalmente praticadas na atividade financeira, com transferências de direitos e obrigações e todas respaldadas em documentação adequada ao tipo de transação que representam.

Por sua vez, esta Câmara já expressou o seu entendimento, através do Acórdão 101-93.145, de que para a caracterização de irregularidade ou liberalidade na cessão de créditos, há necessidade de prova inequívoca de que as operações realizadas fogem aos padrões normais que seriam realizadas com terceiros, sendo insuficiente para descaracterizar as operações a simples suspeita da autoridade fiscal.

Portanto, se a assunção de direitos e obrigações pela incorporada operou-se por contrato prévio, juridicamente perfeito e sobre os quais o fisco jamais lançou suspeita de irregularidade, existência de fraude ou dolo nas operações nele contratadas, não cabe a glosa das despesas decorrentes da liquidação daqueles valores pela simples suspeita de existência de ato de mera liberalidade.”

Referido julgado recebeu a seguinte ementa:

DESPESA DECORRENTE DE ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÕES POR EMPRESA INCORPORADA — AUSÊNCIA DE PROVA DE ATO DE USURALIDADE: Se a assunção de direitos e obrigações pela incorporada operou-se por contrato prévio, sobre os quais o fisco jamais lançou suspeita de irregularidade, existência de fraude ou dolo nas operações contratadas, não cabe a glosa das despesas decorrentes da liquidação daqueles valores pela simples suspeita de existência de ato de mera liberalidade.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES CONTROLADAS — AUMENTO DE CAPITAL NA INCORPORADA VISANDO O EQUILÍBRIO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - PERDA DE CAPITAL — AMORTIZAÇÃO DE AGIO: Não há impedimento legal na subscrição e aumento de capital de empresa controlada que venha a ser incorporada posteriormente pela controladora, mormente se no há sinais de existência de irregularidade nas operações ou existência inequívoca de ato de liberalidade. Por outro lado, o ágio anteriormente registrado pela controladora e baixado em razão da liquidação do investimento é dedutível na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, atendidas as disposições contidas nos artigos 375 e 376 do RIR/94.

PROVISÃO PARA PERDA EM INVESTIMENTO EM RAZÃO DE AJUSTE A VALOR DE MERCADO — FALTA DE COMPROVAÇÃO: Tem-se por justificada a glosa da provisão para perda em investimento em razão de ajuste a valor de mercado se tal valor deixa de ser comprovado, ocorrendo a postergação no recolhimento dos tributos devidos quando a provisão é revertida no exercício seguinte, impondo-se o seu ajuste na formação do lucro real daquele exercício.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS: Uma vez alterados os valores dos prejuízos fiscais compensáveis remanescentes de decisão de primeiro grau, impõe-se sua retificação em razão do que está sendo decidido em julgamento de segunda instância, considerados eventuais recolhimentos sobre os excessos de compensação.

LANÇAMENTOS REFLEXOS — CSLL — PIS/REPIQUE: O julgamento do lançamento principal do IRPJ faz coisa julgada, na mesma instância de julgamento, nos lançamentos decorrentes, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Ademais, transcrevo outra ementa no mesmo sentido. Vejamos:

“IRPJ/CSLL/PIS/COFINS/IRRF - SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIOS - Só resta elidida a presunção legal "juris tantum" com as comprovações da origem e da efetiva entrega de numerário à pessoa jurídica. IRPJ - CSLL - IRRF - Se os valores

do mútuo foram entregues à pessoa jurídica e lhe beneficiaram, correta a dedução dos juros correspondentes, não se configurando hipótese de pagamento sem causa. JUROS DE MORA - SELIC - Correta a exigência dos juros moratórios computados à taxa Selic, pois conforme a legislação de regência, não se lhe podendo afastar no âmbito de um julgamento administrativo. Recurso parcialmente provido. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 8ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10807255 do Processo 11075001125200199, Data: 28/01/2003).

Assim, estando comprovadas através de contratos todas as operações realizadas pela Recorrente e diante da possibilidade de dedução de encargos de juros na apuração do IRPJ, inclusive nos termos da legislação e do posicionamento deste E. CARF, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a possibilidade de dedução dos referidos encargos decorrentes dos contratos de mútuo realizados.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto