



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.001383/2006-02
ACÓRDÃO	1201-007.546 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TOTAL LINHAS AEREAS S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

IRPJ. DESPESAS OPERACIONAIS. COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS. REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE E ESSENCIALIDADE. COMPROVAÇÃO. DESPESAS DE TERCEIROS. INDEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis, nos termos do art. 299 do RIR/99, as despesas operacionais necessárias, entendidas como essenciais, usuais ou normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, inclusive em atividades acessórias, desde que devidamente comprovadas quanto à sua efetividade.

Não atendem ao requisito da necessidade as despesas que não guardam relação com a atividade da contribuinte, ainda que assumidas por esta no contexto de compartilhamento de custos e não deduzidas pela pessoa jurídica beneficiária. Tratando-se de dispêndios vinculados a pessoa jurídica diversa, ausente a essencialidade à atividade da recorrente, impõe-se a manutenção da glosa.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003

NULIDADE. INCOMPETÊNCIA DO ÓRGÃO FISCALIZADOR. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 258/2005. PERDA DE EFICÁCIA. RESTABELECIMENTO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. CONVALIDAÇÃO DE ATOS. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO.

A perda de eficácia da Medida Provisória nº 258/2005, que instituiu a Receita Federal do Brasil, restabeleceu o ordenamento jurídico anterior, com o retorno da Secretaria da Receita Federal à condição de órgão competente para a administração tributária. Nos termos do art. 62, § 11, da Constituição Federal, as relações jurídicas constituídas e os atos praticados durante a vigência da medida provisória conservam-se regidos por ela, na ausência de decreto legislativo em sentido diverso.

Inexistindo solução de continuidade na atuação administrativa, e tendo a Secretaria da Receita Federal dado seguimento aos procedimentos instaurados sob a égide da medida provisória, não se verifica incompetência do órgão nem vício apto a ensejar nulidade do lançamento.

PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Há que ser indeferido o pedido de produção de provas, face ao não atendimento das condições previstas no art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, nos termos da Súmula CARF nº 4.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simoes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo já foi previamente analisado por esta Turma (com outra composição), havendo o julgamento sido convertido em diligência através da Resolução nº 1201-000.728 (fl. 1.737 ss.), de relatoria do Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque. Naquela oportunidade o relator já confeccionou relatório, o qual, por sua clareza, reproduzo abaixo:

TOTAL LINHAS AÉREAS S.A, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 06-20.467 (fls. 433), pela DRJ Curitiba, interpôs recurso voluntário (fls. 448) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

O presente processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ e CSLL, bem como juros de mora e multa de ofício (75%), no total de R\$ 1.252.306,18, relativos a fatos geradores ocorridos no ano 2003, conforme os autos de infração de fls. 188.

O lançamento de IRPJ é devido à dedução de despesas não comprovadas ou não necessárias. O lançamento de CSLL é decorrente dos mesmos fatos que deram ensejo ao lançamento de IRPJ.

Em apertada síntese, a empresa foi autuada por três motivos: (i) deixou de comprovar a aquisição de bens contabilizados no seu estoque de peças de reposição e que foram baixados como despesa; (ii) deixou de comprovar algumas despesas com pagamento de serviços, pagamento de comissões e pagamento de encargos financeiros e (iii) deduziu totalmente algumas TOTAL LINHAS AÉREAS S.A, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 06-20.467 (fls. 433), pela DRJ Curitiba, interpôs recurso voluntário (fls. 448) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

O presente processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ e CSLL, bem como juros de mora e multa de ofício (75%), no total de R\$ 1.252.306,18, relativos

a fatos geradores ocorridos no ano 2003, conforme os autos de infração de fls. 188.

O lançamento de IRPJ é devido à dedução de despesas não comprovadas ou não necessárias. O lançamento de CSLL é decorrente dos mesmos fatos que deram ensejo ao lançamento de IRPJ.

Em apertada síntese, a empresa foi autuada por três motivos: (i) deixou de comprovar a aquisição de bens contabilizados no seu estoque de peças de reposição e que foram baixados como despesa; (ii) deixou de comprovar algumas despesas com pagamento de serviços, pagamento de comissões e pagamento de encargos financeiros e (iii) deduziu totalmente algumas despesas rateadas com terceiros, conforme descrito no corpo do auto de infração de IRPJ (fls. 191).

O contribuinte impugnou o lançamento tributário (fls. 207). A decisão de primeira instância (fls. 433), ora recorrida, considerou improcedente a impugnação, por entender que esta não logrou comprovar as despesas em tela e por considerar que as despesas rateadas não podem ser deduzidas em sua totalidade, ainda que a outra empresa não as tenha deduzido.

O recurso voluntário apresentado em seguida (fls. 448) repisa os argumentos já oferecidos na impugnação, a seguir sintetizados:

- i) os lançamentos tributários são nulos em razão de terem sido lavrados pela Secretaria da Receita Federal, a qual não tinha competência para fazê-lo, considerando que o procedimento fiscal foi instaurado pela Receita Federal do Brasil;
- ii) as despesas com peças para manutenção das aeronaves são dedutíveis, conforme os documentos apresentados;
- iii) as despesas administrativas são dedutíveis, conforme os documentos que serão apresentados;
- iii) as despesas realizadas em conjunto com a empresa Transportadora Sulista S.A são dedutíveis, considerando que foram assumidas pela recorrente e não foram deduzidas pela empresa ligada;
- iv) não é possível a utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros de mora.

Os argumentos de defesa do recorrente serão detalhados e apreciados no voto que se segue.

É o relatório.

Como se vê, o relator apresentou os argumentos da recorrente em seu voto, de forma que passo a reproduzi-lo para completar o presente relatório.

Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 30/01/2009 (fls. 1732) e o seu recurso voluntário foi apresentado em 02/03/2009 (fls. 448). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente opõe-se à decisão de primeira instância com os argumentos a seguir apresentados e apreciados.

1 Procedimento fiscal – extinção do órgão - nulidade

O recorrente entende que o procedimento fiscal é nulo por ter sido instaurado por um órgão da administração tributária que foi criado por meio de uma medida provisória e, em seguida, foi extinto pela decadência da referida medida provisória, conforme o seguinte excerto (fls. 450):

Assim sendo, todo o procedimento administrativo padece de um vício originário: foi instaurado pela Receita Federal do Brasil, órgão criado pela MP 258, a qual decaiu por decurso de prazo. (Esclareça-se que o mandado de procedimento fiscal - MPF foi expedido em data de 18 de novembro de 2005, último dia de vigência da MP, mas dele a Recorrente somente foi intimada em 21 de novembro, quando efetivamente iniciaram-se os trabalhos).

A decisão recorrida apreciou este mesmo argumento, afastando-o com a seguinte motivação (fls. 435):

No tocante à questão preliminar, a argumentação do defendente é que, com a extinção da MP nº 258/2005, o procedimento administrativo conduzido sob a égide de MPF expedido pela Receita Federal do Brasil é nulo, pois esse órgão fora extinto.

No entanto, o sujeito passivo deve ter em mente que, com a caducidade da MP nº 258/2005, ela perdeu toda a sua eficácia, no que se restabeleceu o ordenamento jurídico que lhe antecedia. Antes da edição da referida medida provisória, o órgão competente para a fiscalização do IRPJ e da CSLL era a Secretaria da Receita Federal. Assim, quando a MP nº 258/2005 perdeu a sua eficácia, a Receita Federal do Brasil deixou de existir; porém, deu ensejo ao ressurgimento tanto da Receita Previdenciária como da Secretaria da Receita Federal.

O Secretário da Receita Federal à época achou por bem convalidar todos os atos emitidos pela extinta Receita Federal do Brasil por meio da Portaria SRF nº 6.088/2005.

Não se tratou de "disciplinar efeitos gerados por medidas provisórias convertidas em lei", como sustenta o impugnante. As relações jurídicas criadas quando da vigência da extinta MP permaneceram intocadas já que o Congresso Nacional não dispôs de modo diverso (§ 11 do art. 62 da Constituição Federal/88).

No caso, a Portaria SRF nº 6.088/2005 destinou-se a exteriorizar a aceitação, pela Secretaria da Receita Federal, dos atos praticados sob determinação da extinta RFB. Esses atos permaneceram válidos, já que a extinção da MP nº 258/2005 gerou apenas efeitos "ex nunc". Essa aceitação daqueles atos situa-se na esfera da competência da Secretaria da Receita Federal, de modo que contra a Portaria SRF nº 6.088/2005 o impugnante não pode se insurgir.

Logo, não há que se falar em incompetência de órgão, de vício de procedimento e, conseqüentemente, de nulidade sob esse argumento.

Em síntese, a decisão recorrida entendeu que os atos praticados no âmbito da “Receita Federal do Brasil”, a qual havia sido criada pela MP nº 258/2005, não perderam a sua validade quando ocorreu a decadência da referida MP. Apesar de o referido órgão ter sido extinto, a “Secretaria da Receita Federal” convalidou os seus atos e deu continuidade aos seus procedimentos por meio da Portaria SRF nº 6.088/2005.

No recurso voluntário, o recorrente afirma que a “Secretaria da Receita Federal” não poderia convalidar os atos praticados no âmbito da “Receita Federal do Brasil”, por ausência de competência para tal, conforme o seguinte excerto (fls. 451):

Bem verdade que a Secretaria da Receita Federal tentou convalidar os atos praticados sob a égide da MP 258. Mas esse arremedo é inócuo, ineficaz, eis que compete ao Congresso disciplinar efeitos gerados por Medidas Provisórias não convertidas em lei.

Ademais, em se tratando da outorga ou modificação de competências públicas, tudo depende de lei. Nesse sentido, ao dissertar sobre o assunto, Celso Antônio Bandeira de Mello (Curso de Direito Administrativo, Malheiros, 13 ed., p. 111) identifica, entre seus predicados, a intransferibilidade e a imodificabilidade. Segundo esse autor, as competências públicas são:

A adoção de medidas provisórias está instituída no artigo 62 da Constituição Federal do Brasil, conforme o seguinte excerto:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

[...]

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

[...]

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.

A leitura do §3º acima transcrito permite concluir que a perda de validade de uma medida provisória faz retornar o cenário jurídico existente antes da sua edição. Com isso, não há dúvida de que a “Secretaria da Receita Federal” passou a ser, novamente, o órgão responsável pela Administração Tributária no Brasil.

Ademais, nos termos do §11 acima transcrito, as relações jurídicas decorrentes de atos praticados durante a vigência de uma medida provisória continuam a ser regidas por ela, mesmo depois da perda da sua validade, salvo o disposto em decreto legislativo. Assim, todos os atos praticados no âmbito da “Receita Federal do Brasil” continuaram válidos e regidos pelos dispositivos da MP nº 258/2005.

Com isso, assim como o advento da MP nº 258/2005 fez com que as atividades da “Secretaria da Receita Federal” ganhassem continuidade por meio de atos da “Receita Federal do Brasil”, com a perda da validade dessa MP, as atividades da “Receita Federal do Brasil” ganharam continuidade por meio de atos da “Secretaria da Receita Federal”, não havendo o que falar de qualquer solução de continuidade.

Destarte, entendo que os atos praticados no presente processo são válidos, de forma que a presente reclamação deve ser afastada.

2 Peças de reposição – dedução de despesas

A fiscalização verificou que o contribuinte mantinha em estoque peças para a manutenção de suas aeronaves e, na medida em que as peças eram utilizadas, os valores correspondentes eram baixados como despesas. Conforme os termos de intimação de fls. 6, 11 e 14, a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar os documentos de comprovação da aquisição dos itens assim baixados. O contribuinte não apresentou documentos para todos os itens, o que levou à presente glosa de despesas, relativa aos itens relacionados na planilha de fls. 73.

Por oportunidade da impugnação, o contribuinte juntou novos documentos. Contudo, na decisão recorrida, tais documentos não foram considerados suficientes para afastar a exigência fiscal, conforme o seguinte excerto (fls. 436):

Nem mesmo agora, na fase de impugnação, o impugnante apresentou a documentação hábil a comprovar as despesas com a manutenção dessas peças. Os documentos de fls. 259 a 429 devem ser rejeitados não por terem sido juntados a destempo pelo sujeito passivo mas, sim, por não comprovarem qualquer despesa com manutenção dos componentes das aeronaves da autuada.

No presente recurso voluntário, o contribuinte volta a explicar a sistemática de contabilização das suas despesas com manutenção, afirma que os documentos juntados na impugnação são suficientes e afirma que está juntando novos documentos, conforme o seguinte excerto (fls. 457):

Sucedem que os documentos já apresentados - lançamentos no sistema SAP da ora Recorrente - evidenciam, com clareza, os custos e despesas realizados na manutenção de peças e componentes. Aliás, dado o volume desses documentos - ocupando quase duzentas páginas dos autos do processo - soa absolutamente superficial a única observação a seu respeito na decisão recorrida:

[...]

De todo modo, a Recorrente está providenciando reforço da prova documental, devendo juntar mais comprovantes ao processo administrativo o mais breve possível.

Verifico que os documentos juntados na impugnação (fls. 262) são telas e relatórios de um sistema informatizado, os quais não são hábeis para comprovar a efetiva realização das despesas, para o qual é necessário provar a aquisição onerosa dos apontados itens do estoque ou algo similar.

O contribuinte também juntou ao processo um grande número de documentos em anexo ao presente recurso voluntário (fls. 481/1726), por meio do qual traz explicações e cópias de notas fiscais, faturas, invoices etc, para cada item da referida planilha de fls. 73. Constatei que o primeiro item deve ser glosado em razão de este ter sido devolvido ao fornecedor. Constatei que o segundo e terceiro itens devem ser deduzidos, pois foram devidamente comprovados com documentos hábeis. Contudo, há itens em que o valor lançado na contabilidade é uma síntese de uma série de operações que não podem ser averiguadas de forma direta a partir dos documentos juntados, pois necessitam da verificação da existência de registro das operações intermediárias. Por exemplo, o oitavo item da referida planilha, datado de 21/02/2003, com valor de R\$ 82.429,91, é assim explicado pelo recorrente (fls. 493):

Item 8

Em 05/12/2002 foi removido de uma aeronave de nossa frota o item nº de série 527 para reparo no qual foi aberta à ordem de serviço 800380 - PROPELLER BRAKE P/N FE159-5-007 S/N 527. Foi enviado para o fornecedor Líder Signature SA que gerou a nota fiscal 40430 em 21/02/2003 cobrando R\$ 3.185,00 pelos seus serviços. Foi consumido do estoque o valor de R\$ 92,00 em materiais, gerando um custo total de R\$ 3.277,00. No dia 10/03/2003 foram efetuados os comandos 261 /101 (retorno do material de reparo para o estoque) gerando o documento 5000000250 data de lançamento 21/02/2003 com o custo médio do estoque R\$ 82.429,91. Antes de haver o ajuste no sistema no valor de RS (-) 79.152,91 os dois itens (nº de série 507 e 527) foram consumidos, assim esse ajuste foi considerado como diferença de estoque - lançamento gerado dia 24/03/2003 nº do documento 100001195 com data de lançamento 31/03/2003.

Apesar de existir um indício de legitimidade, a partir dos documentos juntados, não é possível alcançar uma certeza, pelo que se faz necessária uma diligência fiscal para que seja feita a verificação dos documentos juntados, com eventuais esclarecimentos do contribuinte, por exemplo, detalhando os passos dessas operações complexas, indicando o documento correspondente a cada passo (folha no processo).

3 Demais questões levantadas

O recorrente combate a glosa de despesas administrativas afirmando que tais despesas ocorreram e que apresentará as provas necessárias “no mais breve tempo possível”, embora não tê-lo feito.

O recorrente combate a glosa de despesas realizadas em conjunto com a empresa Transportadora Sulista S.A afirmando que não houve rateio de despesas, que estas foram integralmente assumidas pelo recorrente em razão de a empresa citada ser a ele ligada.

O recorrente também combate a utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros moratórios, defendendo que há aí uma violação ao artigo 161, §1º, do CTN.

Esses três argumentos do recorrente estão aptos para serem decididos, mas deixo de apreciar o correspondente mérito em razão da proposta de diligência trazida no item 2 nesse voto.

4 Conclusão

Diante das razões acima expostas, voto por converter o julgamento em diligência para que a fiscalização verifique a dedutibilidade das despesas apontadas na tabela de fls. 73 diante dos documentos e explicações juntados nas fls. 481/1726 e em conjunto com eventuais esclarecimentos adicionais do contribuinte, ao critério da autoridade que realizará a diligência.

O relatório da diligência deve ser levado ao conhecimento do contribuinte, a quem deve ser dado o prazo de trinta dias para se manifestar. Em seguida, o processo deve retornar a esse colegiado, para julgamento.

A autoridade preparadora realizou a diligência determinada que se consubstanciou no Relatório Fiscal juntado às folhas 1.778 a 1.837, o qual, em resumo, constatou que dos R\$ 2.017.331,67 pleiteados como dedução despesas com manutenção de aeronaves, apenas R\$ 443.287,99 foram comprovados através de documentação hábil e idônea.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Antonio Biancardi**, Relator.

1 DA ADMISSIBILIDADE

Como já visto no relatório, o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque já se pronunciou (proferiu voto) sobre a admissibilidade do Recurso Voluntário (fl. 1.738) quando da publicação da Resolução nº 1201-000.728, de 13 de abril de 2021, de forma que em obediência ao princípio da colegialidade, o reproduzo abaixo como fundamentos do presente voto:

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 30/01/2009 (fls. 1732) e o seu recurso voluntário foi apresentado em 02/03/2009 (fls. 448). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

2 DA PRELIMINAR DE NULIDADE

A recorrente alegou que os lançamentos tributários são nulos em razão de terem sido lavrados pela Secretaria da Receita Federal, a qual não tinha competência para fazê-lo, considerando que o procedimento fiscal foi instaurado pela Receita Federal do Brasil.

Também neste caso já proferiu voto o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque através da citada Resolução nº 1201-000.728, de forma que, seguindo em obediência ao princípio da colegialidade, o acato como meus fundamentos de votar, para tal reproduzo-o abaixo:

1 Procedimento fiscal – extinção do órgão - nulidade

O recorrente entende que o procedimento fiscal é nulo por ter sido instaurado por um órgão da administração tributária que foi criado por meio de uma medida provisória e, em seguida, foi extinto pela decadência da referida medida provisória, conforme o seguinte excerto (fls. 450):

Assim sendo, todo o procedimento administrativo padece de um vício originário: foi instaurado pela Receita Federal do Brasil, órgão criado pela MP 258, a qual decaiu por decurso de prazo. (Esclareça-se que o mandado de procedimento fiscal - MPF foi expedido em data de 18 de novembro de 2005, último dia de vigência da MP, mas dele a Recorrente somente foi intimada em 21 de novembro, quando efetivamente iniciaram-se os trabalhos).

A decisão recorrida apreciou este mesmo argumento, afastando-o com a seguinte motivação (fls. 435):

No tocante à questão preliminar, a argumentação do defendente é que, com a extinção da MP nº 258/2005, o procedimento administrativo conduzido sob a égide de MPF expedido pela Receita Federal do Brasil é nulo, pois esse órgão fora extinto.

No entanto, o sujeito passivo deve ter em mente que, com a caducidade da MP nº 258/2005, ela perdeu toda a sua eficácia, no que se restabeleceu o ordenamento jurídico que lhe antecedia. Antes da edição da referida medida provisória, o órgão competente para a fiscalização do IRPJ e da CSLL era a Secretaria da Receita Federal. Assim, quando a MP nº 258/2005 perdeu a sua eficácia, a Receita Federal do Brasil deixou de existir; porém, deu ensejo ao ressurgimento tanto da Receita Previdenciária como da Secretaria da Receita Federal.

O Secretário da Receita Federal à época achou por bem convalidar todos os atos emitidos pela extinta Receita Federal do Brasil por meio da Portaria SRF nº 6.088/2005.

Não se tratou de "disciplinar efeitos gerados por medidas provisórias convertidas em lei", como sustenta o impugnante. As relações jurídicas criadas quando da vigência da extinta MP permaneceram intocadas já que o Congresso Nacional não dispôs de modo diverso (§ 11 do art. 62 da Constituição Federal/88).

No caso, a Portaria SRF nº 6.088/2005 destinou-se a exteriorizar a aceitação, pela Secretaria da Receita Federal, dos atos praticados sob determinação da extinta RFB. Esses atos permaneceram válidos, já que a extinção da MP nº 258/2005 gerou apenas efeitos "ex nunc". Essa aceitação daqueles atos situa-se na esfera da competência da Secretaria da Receita Federal, de modo que contra a Portaria SRF nº 6.088/2005 o impugnante não pode se insurgir.

Logo, não há que se falar em incompetência de órgão, de vício de procedimento e, conseqüentemente, de nulidade sob esse argumento.

Em síntese, a decisão recorrida entendeu que os atos praticados no âmbito da "Receita Federal do Brasil", a qual havia sido criada pela MP nº 258/2005, não perderam a sua validade quando ocorreu a decadência da referida MP. Apesar de

o referido órgão ter sido extinto, a “Secretaria da Receita Federal” convalidou os seus atos e deu continuidade aos seus procedimentos por meio da Portaria SRF nº 6.088/2005.

No recurso voluntário, o recorrente afirma que a “Secretaria da Receita Federal” não poderia convalidar os atos praticados no âmbito da “Receita Federal do Brasil”, por ausência de competência para tal, conforme o seguinte excerto (fls. 451):

Bem verdade que a Secretaria da Receita Federal tentou convalidar os atos praticados sob a égide da MP 258. Mas esse arremedo é inócuo, ineficaz, eis que compete ao Congresso disciplinar efeitos gerados por Medidas Provisórias não convertidas em lei.

Ademais, em se tratando da outorga ou modificação de competências públicas, tudo depende de lei. Nesse sentido, ao dissertar sobre o assunto, Celso Antônio Bandeira de Mello (Curso de Direito Administrativo, Malheiros, 13 ed., p. 111) identifica, entre seus predicados, a intransferibilidade e a imodificabilidade. Segundo esse autor, as competências públicas são:

A adoção de medidas provisórias está instituída no artigo 62 da Constituição Federal do Brasil, conforme o seguinte excerto:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

[...]

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

[...]

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.

A leitura do §3º acima transcrito permite concluir que a perda de validade de uma medida provisória faz retornar o cenário jurídico existente antes da sua edição. Com isso, não há dúvida de que a “Secretaria da Receita Federal” passou a ser, novamente, o órgão responsável pela Administração Tributária no Brasil.

Ademais, nos termos do §11 acima transcrito, as relações jurídicas decorrentes de atos praticados durante a vigência de uma medida provisória continuam a ser regidas por ela, mesmo depois da perda da sua validade, salvo o disposto em decreto legislativo. Assim, todos os atos praticados no âmbito da “Receita Federal do Brasil” continuaram válidos e regidos pelos dispositivos da MP nº 258/2005.

Com isso, assim como o advento da MP nº 258/2005 fez com que as atividades da “Secretaria da Receita Federal” ganhassem continuidade por meio de atos da “Receita Federal do Brasil”, com a perda da validade dessa MP, as atividades da

“Receita Federal do Brasil” ganharam continuidade por meio de atos da “Secretaria da Receita Federal”, não havendo o que falar de qualquer solução de continuidade.

Destarte, entendo que os atos praticados no presente processo são válidos, de forma que a presente reclamação deve ser afastada.

3 DO MÉRITO

No mérito, a recorrente apresenta as seguintes argumentações:

- i. as despesas com peças para manutenção das aeronaves são dedutíveis, conforme os documentos apresentados;
- ii. as despesas administrativas são dedutíveis, conforme os documentos que serão apresentados;
- iii. as despesas realizadas em conjunto com a empresa Transportadora Sulista S.A são dedutíveis, considerando que foram assumidas pela recorrente e não foram deduzidas pela empresa ligada;
- iv. não é possível a utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros de mora.

Passemos a análise que cada uma delas.

3.1 DESPESAS COM MANUTENÇÃO DE AERONAVES

Como já visto, no que se refere a este tema, a recorrente apresentou com a impugnação cópias de telas de computador e/ou relatórios informatizados extraídos de sistemas internos com o intuito de comprovar as despesas com manutenção de aeronaves que foram rechaçados pelo julgador de piso por entendê-los inábeis para a pretensão da recorrente.

Em sede de recurso voluntário, juntou uma série de documentos adicionados a uma planilha, onde tentou demonstrar e comprovar a dedutibilidade das despesas glosadas, o que ensejou a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade lançadora elaborasse relatório sobre sua comprovação e dedutibilidade.

Neste relatório (fl. 1.778 a 1.837) a autoridade preparadora concluiu pela comprovação e dedutibilidade de despesas apenas no montante de R\$ 443.287,99 do montante pleiteado (e glosado) de R\$ 2.017.331,67. Deste relatório tomou ciência a recorrente não tendo apresentado contestação e/ou esclarecimentos adicionais.

Destarte, verifica-se que o lançamento deve ser reparado no sentido de diminuir a glosa referente aos custos de manutenção com aeronaves ao montante de R\$ 1.505.638,25.

3.2 DESPESAS ADMINISTRATIVAS

No que tange à glosa das despesas administrativas, limitou-se a recorrente a asseverar que estava levantando a documentação necessária para fazer prova da existência

daquelas despesas e que as juntaria ao presente processo no menor tempo possível. Até o presente momento, não cumpriu seu intento.

Quanto ao pedido de produção de provas e juntada posterior de documentos, atente-se que o processo administrativo-fiscal é informado pelo princípio da concentração das provas na contestação, com o condão de mitigar a aplicação do princípio da verdade material, ou seja, uma vez que não há a previsão para a realização de uma audiência de instrução, como ocorre no âmbito do processo civil, as provas de fato modificativo, impeditivo ou extintivo da pretensão fazendária, no caso de exigência tributária, e as alegações pertinentes à defesa devem ser oferecidas pelo sujeito passivo na impugnação.

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997)

§ 5º. A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997)”

Como se observa, não sendo o caso das exceções previstas no §4º do art. 16 acima transcrito, ocorre inexoravelmente a preclusão temporal do referido direito, impedindo-se a produção posterior de provas. Regra geral, o momento processual propício, reservado para a produção de provas, pelos contribuintes, no processo administrativo fiscal é durante a fase que culmina com a apresentação da peça impugnatória.

No presente caso, já em sede de recurso voluntário a recorrente protestou pela juntada posterior da documentação que comprovaria o alegado. Note-se que se houvesse apresentado as provas juntamente com o recurso, já estaria em desacordo com a legislação aplicável, sendo cabível o seu indeferimento, muito embora se admita, considerando as nuances do caso concreto e em função do princípio da verdade material, a juntada de provas nessa fase processual. Por sua vez, o protesto pela juntada posterior na fase recursal é completamente descabido. Ressalte-se que apesar do peticionamento, não juntou qualquer prova até o presente momento.

Destarte, resta não comprovada a existência das despesas administrativas, devendo ser mantida a glosa.

3.3 DESPESAS OBJETO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS

Neste item, defende a recorrente que as despesas realizadas em conjunto com a empresa Transportadora Sulista S.A são dedutíveis, considerando que foram assumidas pela recorrente e não foram deduzidas pela empresa ligada.

Passemos, desta maneira, a analisar a dedutibilidade desses custos ao lume da legislação tributária vigente à época da ocorrência do fato gerador.

A regra geral de dedutibilidade está prevista no art. 299 do RIR/99, *in verbis*:

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.

Conclui-se que são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, assim entendidas aquelas essenciais e usuais ou normais a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas às fontes produtoras de rendimentos.

Ao referir que “o gasto é necessário quando essencial”, evidencia uma condição bastante restritiva para a dedutibilidade de despesas. Ou seja, para ser considerada necessária não basta que uma despesa tenha relação com a atividade do contribuinte, deve ela ser essencial. Por outro lado, não excluiu atividades acessórias, alcançando “qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades”.

Outro requisito elementar a se considerar dedutível determinada despesa é a comprovação de sua efetividade, ou seja, há que se comprovar que houve efetivamente a transferência de mercadorias ou prestação de serviços, bem como sua contrapartida, o pagamento.

Verifica-se no presente caso que as despesas glosadas não têm qualquer relação com a atividade da empresa, visto tratar-se de despesas de pessoa jurídica diversa, de forma que não necessárias e, portanto, indedutíveis. O fato de tais despesas não terem sido aproveitadas pela real beneficiária não altera a sua desnecessidade à manutenção da fonte produtora da recorrente, permanecendo, por conseguinte, indedutíveis.

Destarte, deve ser mantida a glosa das despesas em voga.

3.4 DA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

A recorrente defende que ao crédito tributário não é aplicável a Taxa SELIC, devendo incidir juros moratórios de 1% ao mês, conforme art. 161, § 1º do CTN. A questão encontra-se sumulada pelo CARF, sendo de obediência obrigatória pelos Conselheiros na proferição de seus votos. Reproduzimos abaixo a Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Dessarte, não assiste razão à recorrente, motivo pelo qual indefiro o pleito.

4 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário no sentido de reduzir a glosa de despesas com manutenção de aeronaves ao montante de R\$ 1.505.638,25 nos termos do voto, mantidos os demais elementos do lançamento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi