



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16561.000075/2009-11
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.358 – 1ª Turma
Sessão de 18 de janeiro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASIL KIRIN INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. LEASING DE AERONAVES. SITUAÇÃO FÁTICA DISTINTA.

Se a parte apresenta acórdãos paradigmas com situação fática distinta não é conhecido o recurso especial.

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA. DECRETO 70.235/1972, ART. 17. ÔNUS DA PROVA.

Não é conhecido recurso especial para enfrentamento de tema não tratado pelo acórdão recorrido, sem que a parte tenha apresentado embargos de declaração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de vício no despacho de admissibilidade do recurso especial e de falta de prequestionamento alegadas pelo contribuinte. Votaram pelas conclusões, em relação ao prequestionamento, os conselheiros André Mendes de Moura, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio. Acordam, ainda, em não conhecer do Recurso Especial, (i) quanto ao leasing de aeronaves, por unanimidade de votos e (ii) quanto à divergência na interpretação do artigo 17, do Decreto nº 70.235/1972, por maioria de votos, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo e Adriana Gomes Rêgo, que conheceram do recurso em relação ao segundo tema.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ e CSLL, indicando-se as seguintes infrações: (i) custos, despesas e encargos não necessários, com imposição de multa de 75%, quanto ao anos-calendário de 2003 a 2007; (ii) participações não dedutíveis atribuídas a debêntures, relacionadas aos anos de 2004 a 2006, com multa de 150% e (iii) adições não computadas na apuração do lucro real, dos anos-calendário de 2004 a 2007, imputando-se multa de 150%, além de (iv) adições – glosas de variações cambiais e juros quanto aos anos de 2005, com multa de 75%. (1.123/1.148, volume 6).

Consta do Termo de Verificação Fiscal, relativamente às infrações ainda em discussão no processo (fls. 1.149, volume 6):

DESPESAS DESNECESSÁRIAS – CUSTOS DE AERONAVE (fls. 544 a 642)

No desenvolvimento dos trabalhos constatamos que a fiscalizada importou via controlada Village, em 2003, uma aeronave Cessna pelo valor de importação de R\$ 18.339.544,61 que motivou nosso questionamento. Em resposta informa primeiramente que "deve ser destacado que a aeronave é objeto de leasing direto entre PSICR e Cessna Finance Corporation do estado de Kansas, USA. O grupo econômico Schincariol de Ru/SP possui unidades de fabricação de cervejas, refrigerantes e envasamento de água mineral espalhadas em todo o Brasil, tais como Igrejinha/RS, Alexania/GO, Cachoeiras de Macacu/RJ, Benevides/PA, Caxias/MA, Horizonte/CE, Recife e Igarassu/PE, Alagoinhas/BA, Murici/AL e Blumenau/SC entre outros centros de distribuição espalhados pelo país". Enviou demonstrativos de despesas da aeronave. (Is. 7213)

Cumprе ressaltar que a fiscalizada não enviou nenhum contrato de leasing, declaração de importação ou qualquer outro documento. Os custos relativos a aeronave foi composto pelo contribuinte detalhadamente são resumidos a seguir:

Ano	movimento	Ano	movimento	Ano	movimento
-----	-----------	-----	-----------	-----	-----------

<i>calendario</i>		<i>calendario</i>		<i>calendario</i>	
2003	1.473.108,56	2005	3.237.729,25	2007	3.784.430,43
2004	2.743.300,19	2006	3.115.80,09	2008	2.795.318,71

O que diz a legislação pertinente: (...)

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (...)

NOTAÇÃO

I – CUSTOS OU DESPESAS INDEDUTÍVEIS (...)

B) ARRENDAMENTO MERCANTIL: das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens ou serviços; (...)

3 – DECISÕES EM PROCESSOS DE CONSULTA

BENS NÃO RELACIONADOS COM A PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO DOS SERVIÇOS. INDEDUTIBILIDADE. Para fins fiscais, as despesas de manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, e quaisquer outros gastos revestem condições de dedutibilidade, somente se os bens móveis (veículos) estiverem intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. **DISPOSITIVOS LEGAIS:** Art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, e art. 25, parágrafo único, da IN SRF nº 11, de 1996. Processo de Consulta nº 124/00. SRRF / 10a. Região Fiscal. Data da Decisão: 10. 10.2000. Publicação no DOU: 16.11.2000. ART. 13, INCISO II, DA LEI 9.249/95. "As contraprestações de arrendamento mercantil somente serão dedutíveis quando o bem arrendado estiver relacionado intrinsecamente com a produção e comercialização de bens e serviços"

Assim não restou provado que a aeronave, utilizada pelos executivos da empresa, conforme afirmação própria, eram usados efetivamente em benefício da pessoa jurídica e relacionavam-se intrinsecamente com as atividades da empresa, ou seja, indispensável para realização dos seus objetos sociais, nos termos da legislação de regência, logo, não há outra alternativa senão considera-la indedutível na determinação do lucro real. Tratando-se da necessidade, deve haver um nexo direto entre as despesas e as atividades da empresa, vale dizer, são despesas necessárias aquelas sem as quais o empreendimento empresarial não pode ir adiante. Segundo o conceito legal, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

GLOSA DE VARIAÇÕES CAMBIAS E JUROS DE MUTUOS COM EMPRESA CONTROLADA NO EXTERIOR (PARAISO FISCAL), EM DECORRÊNCIA DE A MESMA TER OBTIDOS LUCROS

De tudo que foi exposto nos capítulos anteriores, é de se notar com clareza que era absolutamente desnecessária a manutenção de mútuos entre as PSICR ITU e a VILLage, principalmente considerando que desde 2003 já havia destinação para a empresa participada

O art. 3º da Lei nº 9.532/97 dispõe que:

Art. 3º O art. 10 da Lei nº 9.532, de 1997, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 1º

§ 1º

c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros; d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, pagos ou creditados, incidentes sobre o valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas: - coligadas ou controladas, domiciliadas no exterior, quando estas forem as beneficiárias do pagamento ou crédito; II - controladas, domiciliadas no exterior, independente do beneficiário.

§ 6º Nas hipóteses das alíneas "c" e "d" do § 1º o valor considerado disponibilizado será o mutuado ou adiantado, limitado ao montante dos lucros e reservas de lucros passíveis de distribuição, proporcional à participação societária da empresa no País na data da disponibilização. § 7º Considerar-se-á disponibilizado o lucro: a) na hipótese da alínea "c" do § 1º: 1. na data da contratação da operação, relativamente a lucros já apurados pela controlada ou coligada; 2. na data da apuração do lucro, na coligada ou controlada, relativamente a operações de mútuo anteriormente contratadas; b) na hipótese da alínea "d" do § 1º em 31 de dezembro do ano-calendário em que tenha sido encerrado o ciclo de produção sem que haja ocorrido a liquidação." (NR)

É de se concluir que os juros de mútuo de controlada para controladora, quando esta tiver lucros não distribuídos, devem ser glosados, todavia, não há como fazer distinção entre juros e variação cambial, uma vez que o nascedouro de ambas são as mesmas remessas de valores a títulos de mútuos.

O que é relevante dizer e que se a empresa tomadora do empréstimo de mútuo, ou seja, a controladora, tivesse trazido os lucros no momento de sua necessidade econômica, lucros estes existentes em valores até superiores ao volume dos empréstimos, não havia gerado nem juros, nem tampouco, variações cambiais, o que significa que foi uma atitude de mera liberalidade da empresa tomar esta decisão.

Isto posto, prejudicada a aceitação de despesas de variações cambiais por entendermos como despesa desnecessária, evitável. A despesa é inusual e anormal, pois não se verifica a contratação de empréstimos, tendo, disponibilidades que poderiam suprir necessidades de caixa, conforme pode ser visto no balanço da VILLAGE, que até possuía aplicações financeiras em outros investimentos de curto prazo.

Como os juros foram adicionados ao Lalur, tributa-se no ano calendário 2005, como juros (R\$ 37.162,74), com fundamentação legal no item C, do art. 1º da Lei 9.532/97 e como variações cambiais (R\$ 544.752,62) de acordo com os arts. 244, 245, 247, 248, 249, 299, 300. (fls 1061 a 1069) (negrito original)

O contribuinte apresentou impugnação administrativa (fls. 1.174/1.219, volume 6), que foi julgada parcialmente procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, acolhendo-se a alegação de decadência quanto ao ano de 2003 e, ainda, desqualificando-se a multa de ofício (fls. 1.438, volume 8):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA. TRIBUTO . SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

A decadência, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, opera-se 5 anos após a ocorrência do fato gerador, quando não há a comprovação de dolo, fraude ou simulação, e tendo em conta que a ausência de pagamento se deu por não ter o contribuinte apurado valor a pagar no ajuste anual.

DESPESAS COM LEASING DE AERONAVE. DEDUTIBILIDADE.

Não se admite a dedução de despesas com arrendamento mercantil de aeronave utilizada pela alta administração da empresa, já que o bem em questão não se qualifica como intrinsecamente ligado à comercialização ou industrialização de bens e serviços.

REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. DEDUTIBILIDADE.

As despesas com remuneração de debêntures emitidas pelo contribuinte e subscritas por empresa ligada, calculadas na

forma de participação' nos seus lucros, não são dedutíveis da base de cálculo do imposto, tendo em vista a ausência dos requisitos de normalidade, usualidade e necessidade.

AMORTIZAÇÃO DE PRÊMIO DE DEBÊNTURES.

O prêmio pago na aquisição de debêntures de pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, equivalente a 500% do seu valor de face, não pode ser considerado uma despesa usual, normal ou necessária, sendo indevida a sua amortização.

DESPESAS COM VARIAÇÃO CAMBIAL. DEDUTIBILIDADE.

Não são consideradas necessárias as despesas com variação cambial decorrente de contrato de mútuo com controlada no exterior, quando há lucros da empresa estrangeira não disponibilizados, em valor suficiente para atender às necessidades de recursos da controladora.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. REDUÇÃO.

Ausentes as hipóteses ensejadoras da exarcebção da multa de ofício (artigos 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502/64), e não havendo o autuante procedido à devida justificativa para a qualificação, a multa de ofício é reduzida para 75%.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo de CSLL o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito existente entre eles.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Além de interpor recurso voluntário (recurso às fls. 1.480, volume 8), posteriormente, o contribuinte juntou documentos “*recém recebidos do exterior*” (fls. 1.616, volume 9). O recurso voluntário foi remetido pelo correio em 04/03/2011 e esta última petição datada de 18/03/2011, com documentos de 14/03/2011.

A 1ª Turma da 1ª Câmara decidiu, quanto aos temas ainda em discussão nestes autos, por julgar improcedente o lançamento, dando provimento ao recurso voluntário. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES.

O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou

não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).

REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES EMITIDAS. AMORTIZAÇÃO DE PRÊMIO DE DEBÊNTURES ADQUIRIDAS. OPERAÇÕES ARTIFICIAIS. AUSÊNCIA DE INGRESSO DE NOVOS RECURSOS. CONTRATAÇÕES ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. INDEDUTIBILIDADE.

São anormais e desnecessárias as despesas vinculadas a operações com debêntures que prestam-se apenas a favorecer as pessoas jurídicas de um mesmo grupo societário com reduções da base tributável e incrementos patrimoniais que permitem aumentos de capital, dissociados do ingresso de novos recursos, mormente tendo em conta a atribuição de remuneração equivalente a 50% do lucro da emitente e o pagamento de prêmio exorbitante em subscrição fora do mercado.

MULTA QUALIFICADA.

Deve ser restabelecida a qualificação da penalidade se evidenciado que a contabilização de despesas decorrentes de contratos eivados de fraude objetivou a redução das bases tributáveis.

DECORRÊNCIA.

Correta a glosa de despesas financeiras decorrentes de valores a pagar em razão de remuneração de debêntures que foram declaradas anormais e desnecessárias.

DESpesas COM LEASING DE AERONAVES.

Inadmissível a glosa de despesas quando dissociada da análise das operações realizadas pela fiscalizada.

DESpesas COM VARIAÇÃO CAMBIAL.

A glosa associada à existência de lucros apurados pela controlada com a qual foi acordado o mútuo que ensejou as despesas financeiras depende, minimamente, da demonstração da existência daqueles lucros.

*RECOMPOSIÇÃO DAS BASES TRIBUTÁVEIS.
UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASES NEGATIVAS
RELATIVOS A PERÍODOS AUTUADOS.
IMPOSSIBILIDADE.*

Enquanto não definitivamente desconstituído o lançamento que infirmou a existência de prejuízos e bases negativas, é inadmissível a pretensão da autuada de utilizá-los para redução da exigência.

*ERRO NA RECONSTITUIÇÃO PROMOVIDA NO
LANÇAMENTO.*

Correta a decisão que restabelece a base de cálculo negativa indevidamente reduzida por erro da autoridade fiscal na elaboração dos cálculos do lançamento.

Os autos foram remetidos para a Procuradoria em 27/08/2013 (fls. 1.811), que interpôs recurso especial em 03/10/2013 (fls. 1.802). Neste recurso, alega divergência a respeito

(i) das despesas incorridas com leasing de aeronave, indicando como paradigmas os acórdãos n°:

(i.a) 1402-00583, no qual se decidiu: *“em se tratando de empresa de telefonia e transmissão de dados, a locação de aeronave colocada à disposição de seus dirigentes, não caracteriza situação em que o bem locado esteja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços.”;*

(i.b) 1202-000.686, do qual se extrai: *“Em razão do disposto no art. 13 da Lei n° 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.”*

(ii) da distribuição do ônus da prova quanto às variações cambiais, tratando, na forma do artigo 16, §4°, do Decreto 70.235/1972, descrevendo como acórdãos paradigmas os seguintes:

(ii.a) 9303-002.132 constando deste acórdão que: *“Incabível o julgamento extra petita segundo a legislação que rege os processos administrativos fiscais, uma vez que cumpre ao contribuinte instruir a peça impugnatória com todos os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, considerando-se como não impugnada a parte do lançamento não expressamente contestada.”;*

(ii.b) 3401-001914, verbis: *“Embargos não conhecidos em relação à alegação de decisão ultra petita e, na parte admitida, acolhidos sem feitos infringentes para completar o resultado do acórdão.”*

O recurso especial foi admitido pelo então Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF (fls. 1.840/1.845):

A Procuradoria da Fazenda Nacional questiona, inicialmente, a decisão relativamente à glosa de despesas com leasing com aeronaves. (...)

A recorrente firma a divergência primeiro em face do Acórdão nº 1402-00.583, assim ementado relativamente ao tema sob análise: (...)

Interpretando as disposições legais acerca da dedutibilidade deste tipo de despesa, o Colegiado em referência concluiu que no caso concreto, em se tratando de empresa de telefonia e transmissão de dados, a locação de satélite, linhas de transmissão, sistemas operacionais, entre outros, possuem ligação direta com a produção dos serviços, o que não ocorre com aeronave locada e utilizada pelos dirigentes da empresa.

No presente caso, consoante exposto no voto condutor do acórdão recorrido, a autoridade lançadora também teria entendido que a aeronave, tendo sido utilizada pelos executivos da empresa, somente poderia ensejar despesas dedutíveis se relacionadas intrinsecamente com as atividades da empresa ou indispensáveis para realização dos seus objetos sociais. A glosa, porém, não foi admitida porque a prova produzida pela Fiscalização seria insuficiente.

Na sequência, a recorrente diz que a divergência também estaria caracterizada em face do que decidido no Acórdão nº 1202-000.686. Do relatório deste paradigma extrai-se que 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 PRDPS e 57,95% dos voos realizados pela aeronave PRLIA, 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. E, questionada esta apuração, foi ela convalidada no voto condutor do paradigma sob o entendimento de 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.

Assim, no paradigma em referência, também não foi admitida a dedutibilidade de despesas decorrentes de aeronaves utilizadas pelos acionistas da contribuinte, mas a glosa foi mantida, ao contrário do que verificado no acórdão recorrido.

Nestes termos, está demonstrado o dissídio jurisprudencial acerca da glosa de despesas com leasing de aeronaves. (...)

*Prosseguindo, a recorrente aduz que o Colegiado apreciou **glosa de despesas com juros** que não foram questionadas em impugnação pela autuada e firma divergência em face do que decidido nos Acórdãos nº 9303-002.132 e 3401-001.914, assim ementados (...)*

Esta abordagem resumida dos termos da impugnação e da decisão de 1ª instância indica que a contribuinte não teria questionado a glosa de juros. Por sua vez, a autoridade julgadora de 1ª instância entendeu que a impugnante não contesta a glosa dos juros pagos, mas apenas a das variações cambiais. Afirma que o dispositivo em questão se aplica apenas aos juros, que não se confundem com a variação cambial, e que, ao considerar desnecessária a despesa, o autuante imiscuiu-se indevidamente na sua administração.

Por sua vez, ao passo que o voto condutor do acórdão recorrido conclui por dar provimento ao recurso voluntário em razão de deficiências na acusação fiscal que prejudicaram a glosa em sua totalidade, diversamente, no acórdão paradigma nº 9303-002.132, a 3ª Turma da CSRF revisou decisão da Câmara Baixa por ter apreciado matéria que não foi expressamente impugnada pelo sujeito passivo.

Já com referência ao Acórdão nº 3401-001.914, cumpre esclarecer que se tratou ali, apenas, da apreciação de embargos de declaração, nos quais foi pleiteado o saneamento de julgamento tido por ultra petita, e em resposta consignou-se que a matéria deveria ser objeto de recurso especial, se admitida a argumentação da Embargante. Assim, o Colegiado não deliberou acerca da impossibilidade de apreciação de matéria não questionada pelo sujeito passivo.

De toda sorte, o primeiro paradigma apresentado pela recorrente aponta no sentido de que houve divergência entre a condução do julgamento que resultou no acórdão recorrido e aquela adotada no paradigma.

Constato, assim, que o recurso é tempestivo e que a recorrente identifica a divergência acerca das duas matérias ventiladas. Logo, satisfeitos os pressupostos de admissibilidade, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

O contribuinte foi intimado em 11/09/2015 (fls. 1.853), apresentando contrarrazões em 28/09/2015. Nestas contrarrazões, alega, em síntese, que:

(i) O recurso especial não mereceria ser conhecido, quanto às despesas com leasing de aeronaves, pois os acórdãos paradigmas teriam o mesmo entendimento do recorrido e não seria viável a reavaliação de provas. Enquanto nos paradigmas teria sido provado pela fiscalização, de forma robusta, que a utilização de aeronave era para “Fazendas dos acionistas em dias não úteis e fora do horário comercial”, no caso dos autos não existiria tal prova;

(ii) Pleiteia não seja conhecido o recurso, ainda, quanto à glosa de variação cambial, tendo em vista que os paradigmas tratariam de “semestralidade do PIS” e “trânsito aduaneiro”;

(iii) Sustenta que o despacho de admissibilidade do recurso especial teria modificado o fundamento do lançamento, ao separar juros e variação cambial, e que ainda teria indevidamente mencionado que não houve impugnação quanto aos juros. Alega que não haveria prequestionamento ao tema “extra petita”;

(iv) No mérito, pede seja mantido o acórdão recorrido, reiterando suas razões.

Ademais, em 04/12/2015, o contribuinte informou o parcelamento de débitos discutidos nestes autos (fls. 1.886) e que os débitos foram consolidados manualmente no processo administrativo nº 13876.720691/2015-07. Pleiteia, assim, que o processo administrativo a mim sorteado permaneça suspenso até a consolidação manual do parcelamento.

Diante disso, a Receita Federal em Sorocaba manifestou-se nos autos pelo retorno dos autos à CSRF para julgamento do recurso especial (fls. 2.249)

Às fls. 2262/2.265 consta informação fiscal a respeito do parcelamento (a) da integralidade dos débitos relacionados ao item 2 do auto de infração (debêntures) quanto aos anos de 2004 e 2005, (b) de parte dos débitos relacionados ao item 1 do auto de infração (anos de 2004 e 2005) e (c) de parte dos débitos relacionados ao item 3 do auto de infração (fato gerador em 31/12/2005). Assim, aponta a necessidade de desmembramento dos débitos. Os débitos parcelados foram transferidos para o processo 16020-720096/2016-01 (fls. 2266), retornando os autos para julgamento por esta Turma. Consta nesta informação fiscal planilha demonstrando os débitos parcelados.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Preliminarmente – Parcelamento de Débitos

O contribuinte optou pelo parcelamento de parte dos débitos discutidos nestes autos. Conforme informações fiscal às fls. 2.265, não foram incluídos os débitos relacionados aos itens em discussão no recurso especial em sua integralidade.

É relevante ao julgamento do recurso especial avaliar a inclusão de débitos relacionados ao item 1 do auto de infração, que foi objeto de recurso especial e parcelado pelo contribuinte.

Com efeito, quanto às **despesas com aeronaves** (que o auditor fiscal autuante entende como despesa desnecessária, item 1 do auto de infração), não foram parcelados os débitos dos anos-calendário de 2003, 2004, 2006 e 2007 (nesse sentido, vale transcrever trecho do relatório do acórdão recorrido tratando destas despesas: “*Foram glosados os valores de R\$ 1.473.108,56 em 2003, R\$ 2.743.300,19 em 2004, R\$ 3.237.729,25 em 2005 e R\$ 3.115.802,09 em 2006*”).

Segundo informação fiscal houve parcelamento do valor de parte do item 1 do auto de infração, com fato gerador ocorrido em 31/12/2005, relacionado à glosa de atualização monetária, IOF e redução por imposto de renda fonte, identificado pelo acórdão recorrido: “*Os valores autuados corresponderam a R\$ 308.709,56 em 2005, R\$ 724.929,86 em 2006 e R\$ 67.901,30 em 2007.*”

Ocorre que esta matéria não foi objeto de recurso especial pela Procuradoria ou mesmo pelo contribuinte. Assim, não tem qualquer influência no presente julgamento.

Preliminarmente: supostos vícios no despacho de admissibilidade do recurso especial

O contribuinte sustenta que o despacho de admissibilidade teria modificado o fundamento do lançamento, ao separar juros e variação cambial, e que ainda teria indevidamente mencionado que não houve impugnação quanto aos juros.

A admissibilidade do recurso especial é novamente apreciada por esta Turma da CSRF – conforme tópico a seguir -, mas não conheço dos fundamentos do contribuinte a respeito das citadas ilegitimidades no despacho de admissibilidade do recurso. Afinal, não cabe a esta Turma da CSRF reavaliar todos os fundamentos do despacho do Presidente de Turma, a despeito de lhe competir a reapreciação dos requisitos para o conhecimento do recurso especial.

Conhecimento do recurso especial

O especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo. Passo, assim, à análise da existência da divergência na interpretação da lei tributária, lembrando que o contribuinte questiona o conhecimento nos dois temas (**leasing de aeronaves e ônus da prova**). Ademais, sustenta não haveria prequestionamento e que o a decisão do Presidente de Câmara seria *extra petita*. Passo a analisar estes temas.

Prequestionamento,

O RICARF (Portaria nº 343/2015) não é expresso quanto à exigência de prequestionamento relativamente aos recursos interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, a despeito da expressa exigência quanto aos contribuintes, *verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

Não obstante a omissão do RICARF em referir tal exigência quanto à Procuradoria, não cabe recurso especial para inovação do quanto decidido ao longo do processo. A restrição pode ser tecnicamente denominada prequestionamento – como o RICARF procede quanto ao contribuinte – mas pode também ser vislumbrada com relação à **demonstração analítica da divergência na interpretação da lei tributária.**

A esse respeito, prescreve o artigo 67, §8º, do RICARF.

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Com efeito, a efetiva demonstração da divergência só é possível em razão do recurso especial, como exige o RICARF (Portaria MF 343/2015), se houver pronunciamento da Turma prolatora do acórdão recorrido a respeito do tema objeto do recurso especial. A divergência na interpretação da lei tributária será analisada em tópicos a seguir deste voto.

De toda forma, **rejeito a alegação do contribuinte de falta de prequestionamento, diante da dicção do artigo 67, §5º, do RICARF.**

Divergência na Interpretação da Lei Tributária: Leasing de aeronaves

Relativamente ao **leasing de aeronaves**, sustenta o contribuinte que haveria convergência de entendimento das Turmas prolatoras do acórdão recorrido e paradigma. Neste ponto, entendo que o contribuinte tem razão.

A Procuradoria apresentou dois acórdãos paradigmas quanto ao primeiro tema (**leasing de aeronaves**), nºs **1402-00583** (Processo Administrativo nº 18471.000590/200774) e **1202-000686** (Processo Administrativo nº 10970.000256/200869), ambos admitidos pelo Presidente de Câmara como divergentes na interpretação da lei tributária.

O primeiro acórdão paradigma (**1402-00583**) trata da situação fática descrita em seu relatório e parte do TVF reproduzido no voto do relator, a seguir colacionado:

Trata-se de auto de infração de fls. 261/272 para a cobrança do IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2002, em virtude da glosa de despesas na prestação de serviços concernentes à aeronave alugada pela atuada, para atender necessidades profissionais

de seus executivos. A despesa foi glosada por ser considerada indedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. (...)

“Foi constatado por esta fiscalização, no trabalho fiscal realizado na empresa, com relação ao Imposto de Renda - Pessoa Jurídica do ano-calendário de 2002, seguinte irregularidade: Lançamento como despesas dedutíveis de importâncias pagas à Euroinvest Lzd Kansas City, relativas a contratos de locação de aeronave posta à disposição da presidência da empresa. Em resposta ao item 2.1 de n/Termo Deligência Fiscal datado de 21/5/06, referente ao MPF nº 2006-0067, emitido com a finalidade de serem verificadas as operações realizadas com a empresa "Euroinvest Lzd Kansas", relativas à locação de aeronaves para prestarem serviços cujos pagamentos foram efetuados através do cartão de crédito internacional corporativo, no qual esta fiscalização perguntou qual a finalidade específica do uso das aeronaves e quais as pessoas que utilizavam foi dito que: "Conforme depoimento (abaixo transcrito) prestado pelo Diretor de Administração da Companhia daquela época, em resposta às informações solicitadas por outro órgão da administração pública: ...Que os pagamentos relativos a despesas com a Euroinvest Kansas City eram referentes ao aluguel de uma aeronave à disposição da Presidência da Embratel; ...Que os contratos eram assinados pelo declarante e pelo presidente da Embratel; ...Que o presidente pessoalmente reconhecia os serviços, mediante assinatura e carimbo na invoice (fls. 249;250). Em resposta ao item 2.2 do mesmo Termo de Intimação de 21/08/06, quanto à apresentação dos relatórios de viagem, a empresa disse que: “Conforme mencionado na resposta imediatamente acima, a aeronave ficava à disposição da presidência da Embratel, sendo de inteira responsabilidade do presidente toda e qualquer verificação quanto aos serviços prestados, bem como a aprovação dos respectivos pagamentos - fls. 250 Da leitura dos contratos apresentados e das correspondentes invoices, cuja cópia de alguns juntamos a fls. 252- 260, verifica-se que, nos contratos constam tão somente as condições e serviços incluídos na locação da aeronave, assim como nas invoices constam somente as datas e horário de partida e chegada das diversas viagens realizadas. Através de n/Termo de Intimação de 28/05/07, fls. 205/206, e de reintimação de 31/05/07 (fls. 205;206), esta fiscalização intimou a empresa a se manifestar quanto à constatação feita de que as despesas decorrentes dos contratos assinados com a Euroinvest Ltd. Kansas City, no período de 01/01/2002 a 31/10/2002, no valor total de R\$ 22.889.470,65, tinham sido contabilizadas como despesas operacionais, apesar de não terem sido necessárias à atividade da empresa à época, como comprovado acima, e não foram adicionadas ao resultado do exercício na apuração do lucro real do período (ano-calendário 2002). Na resposta recebida em 04/06/07 (fls. 208, a empresa disse que: "As despesas incorridas com a prestação de serviços de transporte objeto desta intimação fiscal, foram registradas, em sua maioria, na conta contábil de número 3103991000 referente a Serviços Terc. Transp. Na apuração do lucro real, através de Livro de Apuração do Lucro LALUR, as referidas despesas foram

consideradas dedutíveis." (fls. 209/219). Dispõe o art. 299 do RIR/99: 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, artigo 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, artigo 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, artigo 47, § 2º). Considerando que, como disposto acima, os documentos apresentados (controles invoices) referem-se tão somente as condições, serviços inseridos na locação da aeronave e itinerários percorridos; Considerando que não foi comprovada a finalidade das diversas viagens realizadas com a aeronave contratada apesar de ter sido a empresa intimada para que se manifestasse quanto à finalidade específica da mesma e apresentasse relatórios das diversas viagens feitas; Considerando que os gastos realizados pelas pessoas jurídicas só podem afetar o resultado da empresa na parte em que necessárias, normais e usuais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa; Acrescentando ainda que os dispêndios que não se revestem dos elementos acima citados não constituem prova efetiva a justificar sua dedutibilidade, conforme preconizado no art. 299 do RIR/99, é de se glosar a importância abaixo referidas, pagas a pagas a Euroinvest Ltd. Kansas City, no valor total de R\$ 22.889.470,65,, lançadas como dedutíveis por infringir o artigo 299 do RIR/99."

A glosa foi julgada da forma seguinte pela Turma prolatora do primeiro acórdão paradigma (**1402-00583**):

A questão a ser enfrentada diz respeito à dedutibilidade ou não, da base de cálculo do imposto de renda da CSLL, das despesas com locação de aeronave utilizada pelo Presidente da empresa. Para melhor análise e posterior juízo de valor, transcrevo o que consta do relatório fiscal, a partir da fl. 509: (...)

O julgamento do presente recurso passa pela emissão de juízo de valor para aferir se a locação de avião colocado à disposição do Presidente da Embratel se constitui em despesa necessária, usual ou normal ao exercício do cargo e se são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ao tratar das despesas operacionais inerentes à produção, comércio ou prestação de serviços, o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que dispõe "sobre o Imposto que Recai sobre as Rendias e Proventos de qualquer Natureza", estabelecem: (...)

O artigo 13, II, da Lei nº 9.249, de 1995, que altera a legislação do Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências, ao tratar da contribuição social, assim dispõe: (...)

Retomando a matéria, tive oportunidade de reanalisar a questão e percebi que o artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995, ao usar as expressões "para efeito de apuração do lucro real", também

contempla as questões relacionadas à base de cálculo do IRPJ, o que quer dizer que para dedução das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, há uma norma especial contida no inciso II do artigo 13 que, à semelhança do IPI, exige que este aluguel esteja relacionado intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

No caso concreto, conforme destaquei quando da leitura da primeira proposta de voto, na escala de valores que tenho, em relação ao exercício das funções de comando nas grandes empresas, cujo tempo destes executivos se constitui na maior grandeza em prol das instituições que dirigem, entendo que tais profissionais não estão obrigados a se deslocar em avião de carreira, ficando à mercê da exposição pública, dos atrasos e cancelamento de vôos, fatos rotineiros na aviação comercial brasileira.

Tais gastos, na avaliação que faço, encontram-se abarcados por despesas usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, de que trata o artigo 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

No entanto, quando se tratar de locação de bens móveis, além de serem usuais e normais no tipo de transações da empresa, hão de estarem relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Ao apontar que o objeto locado deve estar intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços, destaco que dito objeto deve ter ligação direta com a produção ou comercialização. No caso concreto, em se tratando de empresa de telefonia e transmissão de dados, a locação de satélite, linhas de transmissão, sistemas operacionais, entre outros, possuem ligação direta com a produção dos serviços, o que não ocorre com aeronave locada e utilizada pelos dirigentes da empresa.

No acórdão paradigma, portanto, a aeronave era utilizada pela Presidência da pessoa jurídica, sem que tenha esta justificado a utilização da aeronave – reativamente à produção e comercialização dos bens e serviços -, apesar de intimada para tanto.

A divergência fática, portanto, justifica a distinta conclusão jurídica dos acórdãos recorrido e paradigma (1402-00583). **Assim, não conheço o recurso quanto ao primeiro paradigma.**

Com relação ao segundo acórdão paradigma (1202-000.686), consta do seu relatório em descrição dos fatos então julgados pela Turma:

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

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.

Diante deste quadro fático, decidi a Turma julgadora do segundo acórdão paradigma (1202-000.686):

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: (...)

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*: (...)*

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. (...)

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. (...)

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:

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. (...)

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.

A divergência fática também é evidente, na medida em que no segundo acórdão paradigma (**1202-000686**) a fiscalização aprofundou-se, solicitando esclarecimentos ao contribuinte a respeito da relação entre 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.*” Estas informações não foram suficientemente prestadas pelo contribuinte neste acórdão paradigma, situação bastante diferente da relatada pelo acórdão recorrido. Assim, justificável a distinta aplicação da lei tributária pelas Turmas prolatoras do acórdão recorrido e paradigma.

Portanto, por ausência de similitude fática, **não conheço do recurso especial quanto ao leasing de aeronaves.**

Divergência na Interpretação da Lei Tributária: art. 17, do Decreto

A Procuradoria apresentou recurso especial alegando que a Turma a quo “entendeu ser cabível empreender exame de questão não suscitada pelo contribuinte na impugnação ou no recurso voluntário, embora não se tratasse de matéria cognoscível de ofício”. Sustenta que o contribuinte só teria se insurgido “glosa das despesas com a variação cambial passiva ao fundamento da inexistência de previsão legal para dar-lhe supedâneo.”, sem que tenha se oposto à glosa das despesas com juros, “classificadas pela fiscalização como indedutíveis por força do comando expresso no §3º do art. 1º, da Lei n. 9532/97” (trechos extraídos do recurso especial, fls. 1.812).

Portanto, a Procuradoria sustenta que haveria preclusão da matéria e definitividade do lançamento, nos termos do artigo 17, do Decreto nº 70.235/1972.

Prevê o artigo 17:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Ocorre que o acórdão recorrido não enfrentou a disposição do artigo 17, do Decreto nº 70.235/1972. Este acórdão não foi objeto de embargos de declaração, para manifestação da Turma a seu respeito, impedindo a demonstração da divergência na interpretação da lei tributária. Afinal, não se pode inferir o entendimento da Turma a quo sobre o artigo 17 e, assim, atestar que há divergência na interpretação da lei tributária.

Diante disso, voto por **não conhecer o recurso especial quanto à alegação de divergência na interpretação do artigo 17, do Decreto nº 70.235/1972**.

Conclusão:

Pelas razões expostas, voto por **não conhecer do recurso especial** da Procuradoria.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa