



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 18471.000125/2007-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-006.194 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de julho de 2022  
**Recorrente** COLOPLAST DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2003

**DECISÃO DE PISO. INOVAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Na espécie, não se configurou a hipótese de inovação ou mudança do critério jurídico na fundamentação da decisão de primeira instância. Desta forma, não há que se falar em nulidade da decisão recorrida.

**DESPESA. ARTIGO 13, III, DA LEI Nº 9.249/1995. COMPROVAÇÃO. ÔNUS.**

O ônus de comprovar os requisitos legais para a dedutibilidade da despesa operacional, conforme artigo 13, III, da Lei nº 9.249/1995, recai sobre a contribuinte. No caso, esta não logrou fazer a prova necessária e os autos de infração devem ser mantidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, afastar a preliminar de nulidade da decisão de piso e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah que considerava nulo o acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte em epígrafe em face do -Acórdão n.º 107-012.922 exarado pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07 (DRJ/07), que julgou improcedente a impugnação apresentada em primeira instância conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

GLOSA DE DESPESAS DE VEÍCULOS.

Mantém-se a autuação quando o contribuinte não comprova que os veículos utilizados estão de acordo com as condições previstas na IN SRF n.º 11/96.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2003

CSLL. DECORRÊNCIA.

Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na proporção do mantido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo versa sobre o lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) incidentes sobre os fatos jurídicos tributários ocorridos no ano-calendário 2003.

Em apertada síntese, os lançamentos de ofício decorreram da glosa de despesas com veículos consideradas indedutíveis pela autoridade fiscal. A glosa das ditas despesas resultou na reapuração de ofício das bases de cálculo de IRPJ e CSLL. Para que se compreenda a infração identificada pela fiscalização, cito suas palavras no Termo de Verificação Fiscal:

A Instrução Normativa SRF n. 11/96, que disciplinou as regras contidas nos artigos 13 III da Lei n.º 9.249/95, prescreve em seu artigo 25 que para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, é vedada a dedução, como custos ou despesas operacionais e depreciação de bens moveis ou imóveis que não estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Essa mesma Instrução Normativa estabelece que consideram-se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização:

d) Os veículos tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples (ou utilitário) utilizados no transporte de mercadorias ou 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 cobrados, 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;

Tendo em vista que os veículos usados pela empresa não estão enquadrados em nenhuma das condições supra citadas, considera-se que os mesmos não estão intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização, e por isso mesmo, as despesas a eles relacionadas são indedutíveis para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Tendo em vista que ficou configurada infração ao art. 13 item III da Lei 9.249/95; arts. 299 e 305 § 5º do RIR/99 e art. 25 da Instrução Normativa SRF n.º 11 de 21/02/96, lavro o presente , termo que servira como esclarecimentos ao auto de infração lavrado nesta data, e do qual faz parte integrante.

Irresignada com os lançamentos de ofício, a contribuinte apresentou impugnação aos autos de infração. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da decisão recorrida em que a autoridade julgadora de primeira instância resume as alegações lançadas pela impugnante:

Inconformada com o lançamento do qual foi cientificada em 26/04/2007 (fl. 139) a interessada apresentou em 25/05/2007 a impugnação de fl. 169 a 182, na qual alega, em síntese, que:

Na autuação não se questiona a finalidade do uso dos veículos. Ou seja, ao glosar as despesas deduzidas, a fiscalização não questionou os requisitos de dedutibilidade: necessidade, razoabilidade e efetividade dos gastos.

As autuações não decorrem da eventual falta de comprovação das despesas e dos requisitos intrínsecos para a dedutibilidade das mesmas, mas do enquadramento dos veículos listados pela impugnante nos termos literais do art. 25 da IN SRF 11/2006.

É incontroversa, portanto, a finalidade (destinação) dos veículos usados pela impugnante, posto que, não foi questionado pelo autuante.

De acordo com o fiscal a empresa teria realizado de forma incorreta deduções do lucro real e base de cálculo da CSLL, por classificar de forma equivocada os seus veículos como “intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização”.

Para não haver dúvida sobre a utilização dos veículos, a impugnante informou através de uma tabela o fabricante, a marca e a destinação dos veículos (fl.173).

Os funcionários que utilizam os veículos estão ligados à área de vendas.

Nos termos da legislação aplicável, tem se que as despesas operacionais dedutíveis devem atender os requisitos do art.299 do RIR/99, que dispõe que as despesas deverão ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas. Tais despesas deverão ser usuais e normais.

Transcreve Parecer Normativo CST n.º 32 de 17/08/1981.

As despesas incorridas nos seus veículos foram destinadas fundamentalmente às vendas de produtos (gerente de vendas, representante de vendas).

- O art.13, III da Lei 9249/95, utilizado como fundamento legal, ao vedar diversas deduções foi expresso ao excepcionar as despesas e quaisquer outros gastos com bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços.
- O art. 25 da IN SRF 11/96, ao listar os bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização, buscou nortear a aplicação do dispositivo da lei federal, sem a finalidade e competência normativa para limitar a sua aplicação. Destaque-se as alíneas “d” a “g” do referido dispositivo que tratam da matéria.
- Para se verificar se o bem se encontra relacionado com a comercialização ou produção, há que se ver os seguintes pontos: utilização no transporte de mercadorias e produtos para revenda; utilização de cobradores, compradores e vendedores nas atividades de cobrança, compra e venda; utilização nas entregas de mercadorias e produtos vendidos.
- Portanto, deve se verificar a destinação do bem e não a especificação do bem;
- O autuante partiu da equivocada premissa de desconsiderar a finalidade do veículo para defender o não enquadramento nas condições da IN.
- Trata-se de interpretação que vai de encontro com a finalidade exemplificativa da IN.
- A IN não faz referência a classificação específica do que seriam veículos utilitários, o que poderia trazer dúvidas ao contribuinte, visto que, ao se consultar jornais e/ ou revistas especializadas em automóveis, não se encontrará a classificação exata de um veículo utilitário.
- Se são aceitas a título de apuração do lucro real as deduções realizadas em face de motocicletas e até mesmo bicicletas, porque não seriam dedutíveis os carros utilizados pela impugnantes no setor de vendas.? Isto se deve a falta de caráter exaustivo da norma.
- Esses veículos atingem e satisfazem a principal atribuição feita pela norma para ter validade a dedução, qual seja, estar o bem intrinsecamente relacionado com a comercialização dos produtos.
- Os veículos são utilizados por pessoas com cargos da parte comercial e operacional da impugnante, ou seja, os vendedores e seus gerentes.
- As empresas comerciais precisam colocar os vendedores em contato com os clientes, sendo fundamental que os vendedores atendam os clientes onde eles se encontram, no caso específico os hospitais.
- Transcreve acórdão na fl.179.
- Sequer se pode argumentar no sentido de que alguns veículos não poderiam ser enquadrados como intrinsecamente relacionados com a comercialização devido aos seu alto valor, como o Toyota Corolla como decidiu a 7ª Câmara do Conselho de Contribuintes.
- Transcreve acórdão na fl.180.
- As despesas decorrentes de depreciação têm sua dedução amparada pelo art.305 do RIR/99.
- A possibilidade de dedução da depreciação dos bens utilizados na produção e/ou comercialização, é tão bem ministrada pelo artigo supracitado, que em seu parágrafo

segundo fica bem explícito que a depreciação será possível a partir da época em que o bem é instalado, ou posto em serviço.

- A depreciação é um encargo do ativo que se agrega aos custos de produção ou despesas operacionais, e que podem refletir em descontos no IRPJ.
- O mesmo será aplicado em função das despesas que esses bens gerarem para a impugnante como seguros, pois, todas estão englobadas no custo que a empresa está sofrendo e que acarreta a margem de lucro da empresa.
- Requer a improcedência do auto de infração.

É oportuno mencionar que, antes do julgamento de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJ1) determinou a realização de diligência nos seguintes termos:

Tendo em vista:

- a) que não foram apresentados pelo Auditor Fiscal, separadamente, por veículo, os valores das despesas glosadas e
- b) que o interessado não foi intimado a apresentar documentação que lastreasse as despesas consideradas não dedutíveis;

RESOLVEM, esta Relatora e o Presidente da 8ª Turma, com fundamento no artigo 29 do Decreto n.º 70.235/ 1972, converter este julgamento em diligência, a fim de que a DIFIS 1 da DEFIS - RJ:

1º. Elabore, para cada veículo, planilhas no modelo a seguir:

[...]

2º. Dê ciência das planilhas elaboradas “por veículo” ao interessado e o intime a:

- apresentar o certificado de propriedade de cada um dos veículos e a
- apresentar os comprovantes e documentos que lastreiem cada despesa de cada veículo, separadamente, conforme planilhas elaboradas pelo Auditor Fiscal

3º. Agrupe os comprovantes apresentados “por veículo” e “por tipo de despesa” e elabore novas planilhas, na forma do exemplo abaixo, com o somatório dos comprovantes apresentados

[...]

Os elementos coletados e o relatório da diligência foram juntados aos autos às fls. 250 a 1630. A autoridade julgadora *a quo* sintetizou nas seguintes palavras:

A referida diligência encontra-se acostada às fls. 250 a 1630.

No relatório da diligência (fl. 1629 e 1630), o fiscal informa que foram separados os comprovantes das despesas de manutenção, combustível, estacionamento, pedágio e etc., sendo confeccionadas as planilhas de fl.1599 a 1627, onde constam as despesas por veículo. Foram consideradas as notas fiscais e os que, pelo menos, indicassem a placa do veículo.

O relatório considerou como despesa comprovada o seguinte:

- Despesa com veículos consertos- R\$ 353,33

- Despesa com veículos combustíveis/lubrificantes- R\$ 187,37
- Despesa com veículos outras estacionamento - R\$ 2.898,20
- Despesa com veículos outras pedágio- R\$ 9,00 No citado documento consta que com relação as despesas de seguros, depreciação e outras despesas com veículos, a empresa não apresentou documentos comprobatórios.

A contribuinte foi intimada a se manifestar acerca dos achados da diligência. Novamente, sirvo-me do relatório da decisão ora vergastada:

Cientificada da diligência em 19/10/2010 (fl.1633), a interessada apresenta, às fls.1635 a 1642, um aditamento a impugnação em 17/11/2010 na qual alega, em síntese, que:

- Comprovou-se a propriedade dos veículos, bem como informou-se sua utilização nas atividades comerciais (Equipe de Vendas). Contudo, não foi possível discriminar pormenorizadamente os gastos de cada veículo, pois suas despesas não são lançadas por unidade (cada automóvel), mas por classificação ("despesas com automóveis").
- Não é necessário que as despesas sejam relativas a determinados tipos de automóveis para que possam ser deduzidas para fins de apuração do lucro real, mas tão somente que os custos sejam relativos a automóveis próprios e utilizados pela empresa, de forma necessária e usual, em sua atividade fim, o que demonstra a irrelevância de se discriminar os gastos de cada automóvel.
- Prevê a Lei n.º 9.249/1995, em seu art. 13, inciso III, a dedutibilidade dos gastos com bens móveis relacionados com a produção e/ou comercialização de bens e serviços da empresa.
- A IN SRF n.º 11/1996, em seu art. 25, ao dispor sobre tais deduções, exemplificou quais automóveis poderiam ser utilizados para fins de dedução de gastos, sem que isso signifique, por óbvio, que se trata de rol exaustivo, porquanto não pode uma Instrução Normativa, norma complementar de lei, nos termos do art. 100 do CTN, instituir uma restrição não prevista em lei.
- Cabe exclusivamente à lei, em sentido formal e material, dispor sobre a base de cálculo do tributo, conforme determina o art. 97, IV, do CTN.
- A referida regra é corolária do Princípio da Legalidade Estrita, consagrado no art. 150, I, da Constituição Federal.
- Estas normas pretendem que todos os aspectos relevantes do tributo, sejam instituídos pelo Poder Legislativo.
- A Instrução Normativa fixa as normas necessárias ao exercício do direito estabelecido em lei, sem que possa prever restrições.
- Se nem a Lei n.º 9.249/1995 ou o RIR (Decreto n.º 3.000/1999) preveem qualquer restrição quanto ao tipo de automóvel para fins de dedutibilidade dos gastos como despesa operacional, não poderia o fiscal, respaldado em dispositivo exemplificativo da IN, glosar as deduções por conta do tipo de veículos.
- A impugnante espera o cancelamento dos Autos de Infração combatidos.

Em 04/02/2011, a DRJ/RJ1 proferiu o acórdão n.º 12-35.538 mantendo o crédito tributário.

Contudo, este acórdão foi anulado por decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em razão de inovação na fundamentação na decisão de primeira instância. Reproduzo a ementa do Acórdão CARF n.º 1402-005.198:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003

INOVAÇÃO NA FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO DA DRJ. CONSTATAÇÃO. ANULAÇÃO DA DECISÃO.

Constatada a utilização por parte da DRJ de critério diferente do utilizado na autuação, então deve a decisão ser anulada e prolatada nova decisão pela DRJ.

Após o retorno do processo à primeira instância, foi exarado o Acórdão n.º 107-012.922, que é o objeto da apreciação nesta segunda instância por força do recurso voluntário interposto pela contribuinte. Conforme registrado no início deste relatório, a autoridade julgadora de piso considerou a impugnação improcedente. Em apertada síntese, a DRJ/07 considerou que a contribuinte não logrou comprovar que os veículos em questão estariam enquadrados nos critérios previstos na IN SRF n.º 11/1996. Trago à colação excerto da decisão recorrida:

Ressalte-se que a atividade dos julgadores é vinculada, havendo a obrigação de seguir as Instruções Normativas expedidas pela RFB. Se a Instrução Normativa SRF n.º 11/96 estabeleceu uma lista, há que se segui-la a não ser que houvesse algum comando informando que o que está listado seria apenas um exemplo, havendo novas possibilidades. Contudo, não é este o caso, a lista é exaustiva, portanto, não há como se acatar a alegação da interessada de que a lista seria apenas exemplificativa.

Portanto, caberia a interessada comprovar, através de documentação hábil e idônea, que os veículos se enquadram nos critérios previstos na IN SRF11/96. Contudo, a interessada não apresentou qualquer documento comprobatório neste sentido. Os documentos juntados durante a realização de diligência (fls. 256 a 1627), comprovantes de estacionamento, de restaurantes, IPVA, compra de placas de automóveis etc., não são hábeis para tal comprovação. Tais documentos comprovam apenas a existência e a circulação dos veículos.

Como se vê, os veículos usados pela empresa não estão enquadrados em nenhuma das condições explicitadas na Instrução Normativa SRF n.º 11/96, portanto, considera-se que os mesmos não estão intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização, e por isso mesmo, as despesas a eles relacionadas são indedutíveis para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, aduziu o que segue:

- Inicialmente, alegou que a decisão recorrida incorreu novamente em inovação na motivação para manutenção dos lançamentos de ofício. Cito suas palavras:

1.2. No entendimento da RFB, os tipos de automóveis utilizados pela RECORRENTE não estão previstos no rol do art. 25 da Instrução Normativa RFB n.º 11/1996, que disciplina a regra contida no art. 13, III, da Lei Federal n.º 9.249/1995, que, em tese, estariam restritos aos chamados automóveis “utilitários”.

1.3. Única e exclusivamente por esta razão (tipos de automóveis) a RFB lavrou os Autos de Infração, ao argumento de que, se não eram automóveis “utilitários”, não

poderiam ser utilizados nas atividades de venda da empresa, como se depreende do Termo de Verificação da Infração (TVI).

1.4. Impugnados os Autos de Infração, a DRJ entendeu por mantê-los integralmente (fls. 1599/1610), mas agora não mais com base apenas no argumento de que os tipos de automóveis utilizados pela RECORRENTE não estão previstos na IN nº 11/1996, como entendeu a autoridade lançadora, mas também sob o novo argumento de que a RECORRENTE não teria comprovado que os veículos teriam sido utilizados na produção e/ou comercialização de seus produtos, claramente inovando nos fundamentos da autuação.

[...]

1.7. Efetuado novo julgamento pela DRJ (fls. 1762/1778), verifica-se que o órgão julgador, surpreendentemente, novamente incorreu na exata mesma inovação, isto é, ratificou o entendimento da autoridade lançadora (glosa decorrente dos tipos de veículos utilizados) e mais uma vez foi além, novamente justificando a glosa pela suposta ausência de comprovação de que os veículos teriam sido utilizados na produção ou comercialização de produtos. Destaca-se:

[...]

1.8. Apenas no voto vencido, proferido pela AFRFB Márcia Hartt Silva, houve a correta identificação da única fundamentação utilizada pela autoridade lançadora para efetuar a glosa (tipos de veículos) e, por conseguinte, das razões para afastá-la. Destaca-se:

[...]

Ainda neste tópico, embora tenha alegado o vício na decisão de primeira instância, pugnou pelo julgamento no mérito com base na Teoria da Causa Madura.

- Quanto ao mérito, reiterou a dedutibilidade das despesas com automóveis nos seguintes termos:

2.6. O entendimento da autoridade lançadora, portanto, confronta com regra expressa do CTN e com princípio constitucional, posto que se nem a Lei Federal nº 9.249/1995 ou sequer o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) preveem qualquer restrição quanto ao tipo de automóvel utilizado para fins de dedutibilidade dos gastos como despesa operacional, não poderia a autoridade lançadora e/ou a DRJ fazê-lo com base em dispositivo meramente exemplificativo de uma IN.

[...]

2.10. Desta forma, resta inequívoco que as despesas suportadas pela RECORRENTE com os automóveis utilizados por sua equipe de vendas são dedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, independente do tipo de veículo utilizado.

2.11. E nem se pretenda imputar ao contribuinte a obrigação de produzir uma “prova negativa” para afastar qualquer presunção de que os veículos poderiam não ter sido usados em atividades de venda, como insinua o acórdão da DRJ.

2.12. Ora, a RECORRENTE possui a documentação referente às despesas suportadas, a prova da propriedade dos veículos, a escrituração das despesas por espécie em seus livros fiscais, ou seja, elementos que demonstram que os veículos tem utilização operacional.

2.13. Se a intenção do Fisco é desconstituir a finalidade dos bens em questão, resta ao fiscal atuante colher elementos que demonstrem que os veículos tiveram sua finalidade desvirtuada.

Ao final, a recorrente pediu:

3.1. Ante o exposto, a RECORRENTE espera e confia que o presente recurso será conhecido e provido, de modo que seja determinado o cancelamento integral dos Autos de Infração impugnados.

3.2. Ademais, reitera a RECORRENTE seu pedido de que, com base na Teoria da Causa Madura, seja o caso analisado e julgado, em seu mérito, pelo CARF, evitando-se nova anulação do novo acórdão proferido pela DRJ (em que pese este ter incorrido no mesmo vício – inovação – do acórdão anterior).

Em 26/08/2021, a recorrente obteve decisão judicial deferindo tutela de emergência para determinar que a conclusão deste processo no prazo de 30 (trinta) dias. Em 19/05/2022, os autos foram distribuídos para este relator, que está indicando para julgamento na primeira oportunidade possível.

Era o que havia a relatar.

## **Voto**

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, versa este processo sobre lançamento de ofício de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2003 em razão de glosa de despesas com veículos que foram consideradas indedutíveis pela fiscalização por não se tratarem de veículos *intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços*.

Noutro giro, a recorrente, em essência, alega que a lista veiculada pelo artigo 25 da IN SRF n.º 11/1996, que foi utilizada como fundamento pela autoridade fiscal, é meramente exemplificativa e, tratando-se de veículos utilizados por sua equipe de vendas, as despesas seriam dedutíveis.

Delineada brevemente a questão controversa, passo a apreciar as alegações da recorrente.

### **Preliminar. Nulidade da decisão de piso.**

A recorrente alegou, inicialmente, que a decisão recorrida incorreu em inovação na fundamentação para manutenção dos lançamentos de ofício.

Em suma, a recorrente aduziu que a autoridade fiscal teria fundamentado os autos de infração no fato de os tipos de automóveis não estarem previstos no rol do artigo 25 da IN SRF n.º 11/1996, enquanto a autoridade julgadora teria fundamentado a decisão de piso na falta de comprovação da utilização dos veículos na produção ou comercialização de seus produtos. Cito suas palavras:

1.2. No entendimento da RFB, os tipos de automóveis utilizados pela RECORRENTE não estão previstos no rol do art. 25 da Instrução Normativa RFB n.º 11/1996, que disciplina a regra contida no art. 13, III, da Lei Federal n.º 9.249/1995, que, em tese, estariam restritos aos chamados automóveis “utilitários”.

1.3. Única e exclusivamente por esta razão (tipos de automóveis) a RFB lavrou os Autos de Infração, ao argumento de que, se não eram automóveis “utilitários”, não poderiam ser utilizados nas atividades de venda da empresa, como se depreende do Termo de Verificação da Infração (TVI).

1.4. Impugnados os Autos de Infração, a DRJ entendeu por mantê-los integralmente (fls. 1599/1610), mas agora não mais com base apenas no argumento de que os tipos de automóveis utilizados pela RECORRENTE não estão previstos na IN n.º 11/1996, como entendeu a autoridade lançadora, mas também sob o novo argumento de que a RECORRENTE não teria comprovado que os veículos teriam sido utilizados na produção e/ou comercialização de seus produtos, claramente inovando nos fundamentos da autuação.

[...]

1.7. Efetuado novo julgamento pela DRJ (fls. 1762/1778), verifica-se que o órgão julgador, surpreendentemente, novamente incorreu na exata mesma inovação, isto é, ratificou o entendimento da autoridade lançadora (glosa decorrente dos tipos de veículos utilizados) e mais uma vez foi além, novamente justificando a glosa pela suposta ausência de comprovação de que os veículos teriam sido utilizados na produção ou comercialização de produtos. Destaca-se:

[...]

1.8. Apenas no voto vencido, proferido pela AFRFB Márcia Hartt Silva, houve a correta identificação da única fundamentação utilizada pela autoridade lançadora para efetuar a glosa (tipos de veículos) e, por conseguinte, das razões para afasta-la. Destaca-se:

[...]

À partida, é preciso dizer que, de fato, a jurisprudência deste CARF é uníssona no sentido de rechaçar as inovações de critérios jurídicos e de fundamentação nas decisões de piso. A razão é o evidente prejuízo que causam ao pleno exercício do direito de defesa, visto que a parte somente poderia se defender dessa inovação em grau recursal, suprimindo-se, por consequência, uma das instâncias.

Entretanto, penso não ser o caso dos presentes autos. Vejamos.

Penso que a questão controversa no presente feito, desde o procedimento de ofício, é se os veículos em questão, que deram causa às despesas glosadas, estavam ou não intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Neste sentido, não teria havido na decisão de primeira instância qualquer inovação na fundamentação ou no critério jurídico em relação aos autos de infração.

Iniciemos pela apreciação da legislação aplicável à matéria, conforme enquadramento legal feito pela autoridade fiscal (art. 13, III, da Lei nº 9.249/1995; arts. 299 e 305 do Decreto nº 3.000/1999; e art. 25 da IN SRF nº 11/1996).

O artigo 299 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99, vigente na época) traz os requisitos gerais de dedutibilidade das despesas operacionais:

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

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

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

Da redação do dispositivo, extrai-se que somente as despesas necessárias à atividade da empresa são dedutíveis. A contrario sensu, pode-se dizer que determinadas despesas, aquelas não necessárias para a atividade da empresa, constituem meras liberalidades e, desta forma, escapam do conceito de renda para fins tributários e não podem ser deduzidas na apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Este conceito geral de dedutibilidade das despesas deve servir de guia para a interpretação dos demais dispositivos normativos.

Nesta esteira, vale trazer à colação o artigo 13, III, da Lei nº 9.249/1995:

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 n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

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

[...] – grifei.

Vale notar que o legislador, no caso das despesas especificadas no inciso III do dispositivo, determina que há necessidade de os contribuintes demonstrarem que os bens móveis ou imóveis estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

O que se conclui da redação acima é que, neste caso, não basta o sujeito passivo demonstrar que a despesa em questão é usual ou normal na atividade operacional desenvolvida. É preciso demonstrar que os bens estejam intrinsecamente relacionados com a atividade operacional. Aqui, o legislador exige uma demonstração mais específica, mais robusta do que em relação às despesas em geral, embora adote o mesmo princípio do artigo 299 do Decreto n.º 3.000/1999 (cuja matriz também é legal).

Avançando na apreciação das normas aplicáveis à matéria, chega-se ao artigo 25 da IN SRF n.º 11/1996:

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 n.º 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.

Ora, o rol descrito nas alíneas do parágrafo único do dispositivo deve ser interpretado de acordo com o *caput* do artigo. Neste sentido, vê-se que o inciso II do *caput* exige que as despesas em questão somente serão dedutíveis quando o bem for intrinsecamente relacionado com a atividade operacional.

Portanto, o critério jurídico que orienta a dedutibilidade de despesa de depreciação, de manutenção, reparo, conservação, imposto sobre bens móveis (no caso, veículos) requer que os indigitados bens sejam intrinsecamente relacionados à atividade da empresa. Nesta esteira, divirjo da autoridade julgadora de piso que asseverou que esse rol seria taxativo. Penso diferente. Penso que seja um rol exemplificativo. É como se o legislador dissesse “*caso a autoridade fiscal se depare com um dos casos abaixo, não há necessidade de maior investigação acerca da relação com a atividade operacional, pois esta estará seguramente estabelecida...*”

Na espécie, penso que foi o que fez a autoridade fiscal.

Primeiro, a fiscalização intimou a contribuinte a *informar qual a finalidade do uso dos veículos*. Ao assim proceder, o que a autoridade administrativa estava a fazer era dar a oportunidade à contribuinte de fazer a demonstração de que os veículos em questão estavam *intrinsecamente vinculados à atividade operacional da empresa*.

No entanto, a contribuinte não logrou fazer a prova necessária para demonstrar a dedutibilidade das despesas em consonância com a legislação aplicável, conforme visto acima. Em resposta à intimação, a contribuinte apresentou uma planilha simples, desacompanhada de qualquer elemento de prova.

Diante da falta de provas de que os veículos estivessem, de fato, vinculados à atividade operacional da empresa, a fiscalização voltou-se para o rol que consta do artigo 25 da IN SRF n.º 11/1996. Contudo, ali também não encontrou suporte para a alegação da contribuinte. É o que se pode depreender do seguinte trecho do Termo de Verificação de Infração:

Em 02/10/2006 a empresa foi intimada (doc. fls.76 ) a relacionar os veículos utilizados pela empresa e relacionar as despesas relativas a esses veículos.

Em sua resposta (doc. De fls. 79 ) a empresa relacionou os veículos utilizados pela empresa e apresentou as fichas do razão (doc. Fls. 83 ) relativas às despesas dos veículos, como segue:

SEGUROS VEICULOS	25.398,53
DEPRECIÇÃO VEICULOS	70.128,12
DESPESAS C/ VEICULOS - OUTRAS	38.159,50
DESPESAS C/ VEICULOS - CONSERTOS	13.810,24
DESPESAS C/ VEICULOS - COMB/LUBRIFICANTES	91.198,03
TOTAL .....	239.894,42

Em 04/12/2006 a empresa foi intimada (doc. Fls. 131) foi intimada a informar qual a finalidade do uso dos veículos relacionados;

Em sua resposta (doc. De fls. 133), a empresa informou o seguinte:

FABRICANTE	MARCA	DESTINAÇÃO
Chevrolet	astra	gerente de vendas
Honda	civic	gerente de operações
Toyota	corolla	gerente de vendas
Chevrolet	zafira	gerente geral
Chevrolet	corsa	representante de vendas
Chevrolet	corsa	idem
Chevrolet	corsa	idem
Chevrolet	corsa	idem
Chevrolet	corsa	idem
Fiat	palia	idem
Fiat	palia	idem
Fiat	palia	idem
Fiat	palia	idem
Fiat	palia	idem
Wolkswagen	gol	idem
Renault	clio	idem
Suzuki	vitara	idem
Toyota	corolla	gerente de operações
Ford	fiesta	representante de vendas
Ford	fiesta	idem
Toyota	corolla	gerente de vendas

A Instrução Normativa SRF n. 11/96, que disciplinou as regras contidas nos artigos 13 III da Lei nº 9.249/95, prescreve em seu artigo 25 que para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, é vedada a dedução, como custos ou despesas operacionais e depreciação de bens moveis ou imóveis que não estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Essa mesma Instrução Normativa estabelece que consideram-se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização:

[...]

Tendo em vista que os veículos usados pela empresa não estão enquadrados em nenhuma das condições supra citadas, considera-se que os mesmos não estão intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização, e por isso mesmo, as despesas a eles relacionadas são indedutíveis para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Assim, ao contrário do alegado pela contribuinte, entendo que a glosa das despesas por parte da fiscalização não se deu exclusivamente em razão de os tipos de automóveis não estarem previstos no rol do artigo 25 da IN SRF n.º 11/1996.

Por sua vez, a autoridade julgadora de segunda instância utilizou em seu julgamento o mesmo critério jurídico utilizado pela fiscalização, qual seja, a necessidade de demonstração de que os bens estivessem *intrinsecamente vinculados à atividade operacional* da empresa.

O fato de a autoridade julgadora de piso entender que o rol veiculado pelo artigo 25 da IN SRF n.º 11/1996 é taxativo não altera o critério jurídico. Este também não se altera com a exigência de comprovação da vinculação dos bens à atividade operacional da empresa. Se assim não fosse, haveria uma exigência de que as diversas autoridades (lançadora, julgadoras e 1ª e 2ª instâncias) tivessem sempre exatamente a mesma interpretação sobre os dispositivos normativos, sob pena de insubsistência dos autos de infração.

Não vislumbro, portanto, que tenha havido alteração do critério jurídico ou inovação por parte da DRJ/07. Para que não reste dúvida, reproduzo parte da fundamentação da decisão recorrida:

Como se vê, os veículos têm de estar relacionados com a atividade exercida pela interessada e tal fato foi ressaltado pela fiscalização ao intimar o contribuinte a apresentar informações sobre a finalidade do uso dos veículos, conforme consta no Termo de fl.133.

Observe-se que a comprovação apresentada pela interessada é apenas uma planilha sem documentação comprobatória.

Na verdade, os veículos cujas despesas foram glosadas (astra, civic, corola, zafira, corsa, Palio, gol, clio, vitara, fiesta) não se revestem das características e requisitos estatuídos nas alíneas “d”, “e”, “f”, “g”, “e”, do parágrafo único do artigo 25 da Instrução Normativa SRF n.º 11/96, haja vista serem veículos tipo “ de passeio”, ou seja, são veículos de passeio. O dispositivo estipula que, nas atividades de cobrança, compra e venda, consideram-se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados pelos cobradores, compradores e vendedores. Portanto, segundo a Instrução Normativa, não seriam quaisquer veículos utilizados por estes funcionários, mas somente aqueles que possuíssem aquelas características de produção e comercialização.

Ressalte-se que a atividade dos julgadores é vinculada, havendo a obrigação de seguir as Instruções Normativas expedidas pela RFB. Se a Instrução Normativa SRF n.º 11/96 estabeleceu uma lista, há que se segui-la a não ser que houvesse algum comando informando que o que está listado seria apenas um exemplo, havendo novas possibilidades. Contudo, não é este o caso, a lista é exaustiva, portanto, não há como se acatar a alegação da interessada de que a lista seria apenas exemplificativa.

Portanto, caberia a interessada comprovar, através de documentação hábil e idônea, que os veículos se enquadram nos critérios previstos na IN SRF11/96. Contudo, a interessada não apresentou qualquer documento comprobatório neste sentido. Os documentos juntados durante a realização de diligência (fls. 256 a 1627), comprovantes de estacionamento, de restaurantes, IPVA, compra de placas de automóveis etc., não são hábeis para tal comprovação. Tais documentos comprovam apenas a existência e a circulação dos veículos.

Como se vê, os veículos usados pela empresa não estão enquadrados em nenhuma das condições explicitadas na Instrução Normativa SRF n.º 11/96, portanto, considera-se que os mesmos não estão intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização, e por isso mesmo, as despesas a eles relacionadas são indedutíveis para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. (grifei)

Em conclusão, neste tópico, penso que há uma inconformidade da contribuinte em relação à decisão de piso, mas esta diz respeito à matéria de mérito, ou seja, se as despesas são mesmo dedutíveis ou não. Não vislumbro qualquer mácula na decisão de piso que venha a justificar nova declaração de nulidade da decisão de primeira instância.

Portanto, neste ponto, voto por afastar a preliminar de nulidade da decisão de piso.

### **Do direito à dedução das despesas com automóveis para fins de apuração do lucro real.**

Quanto ao mérito, a recorrente reiterou a dedutibilidade das despesas com automóveis nos seguintes termos:

2.6. O entendimento da autoridade lançadora, portanto, confronta com regra expressa do CTN e com princípio constitucional, posto que se nem a Lei Federal n.º 9.249/1995 ou sequer o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000/1999) preveem qualquer restrição quanto ao tipo de automóvel utilizado para fins de dedutibilidade dos gastos como despesa operacional, não poderia a autoridade lançadora e/ou a DRJ fazê-lo com base em dispositivo meramente exemplificativo de uma IN.

[...]

2.10. Desta forma, resta inequívoco que as despesas suportadas pela RECORRENTE com os automóveis utilizados por sua equipe de vendas são dedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, independente do tipo de veículo utilizado.

2.11. E nem se pretenda imputar ao contribuinte a obrigação de produzir uma “prova negativa” para afastar qualquer presunção de que os veículos poderiam não ter sido usados em atividades de venda, como insinua o acórdão da DRJ.

2.12. Ora, a RECORRENTE possui a documentação referente às despesas suportadas, a prova da propriedade dos veículos, a escrituração das despesas por espécie em seus livros fiscais, ou seja, elementos que demonstram que os veículos tem utilização operacional.

2.13. Se a intenção do Fisco é desconstituir a finalidade dos bens em questão, resta ao fiscal atuante colher elementos que demonstrem que os veículos tiveram sua finalidade desvirtuada.

Creio não ter razão a contribuinte.

Conforme ficou estabelecido neste voto, a dedutibilidade das despesas em questão requer a demonstração de que os bens estejam intrinsecamente vinculados à atividade operacional da empresa. Neste sentido, o único elemento apresentado pela contribuinte foi uma simples planilha correlacionando os veículos a determinadas pessoas que, pretensamente, fariam parte da equipe de vendas da empresa. Tal planilha, desacompanhada de qualquer outro elemento de prova, não é hábil a fazer a prova exigida pelo legislador.

A mera prova da propriedade dos veículos e da ocorrência das despesas não tem o condão de suprir os requisitos para a dedutibilidade pretendida pela contribuinte.

Impende destacar que não se aplica aqui a norma administrativa em sentido a restringir a dedutibilidade prevista na norma legal, visto que o rol veiculado pelo artigo 25 da IN SRF nº 11/1996 é meramente exemplificativo e não taxativo.

Também vale dizer que aqui não se está a exigir uma “*prova negativa*” por parte da contribuinte. Ao contrário, o que se exige é a comprovação do requisito legal para a dedutibilidade das despesas, conforme previsão legal. É oportuno lembrar que a lei estabelece que a regra geral é a indedutibilidade das despesas, exceto se a contribuinte comprovar o vínculo intrínseco com a atividade operacional da empresa.

O ônus de trazer aos autos os elementos de prova necessários para a comprovação da dedutibilidade das despesas recai sobre a contribuinte conforme artigo 373, II, do CPC e artigo 16, III, do Decreto nº 70.235/1972:

Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

[...] – grifei

Decreto nº 7.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...] – grifei

Assim, contrariamente ao alegado pela contribuinte, a legislação aplicável não exige que a fiscalização comprove um “desvio na finalidade” dos bens em questão.

O que se constata nos autos é que a contribuinte, embora tenha tido diversas oportunidades – no procedimento fiscal, na impugnação, na diligência, no recurso voluntário – não logrou fazer a prova da dedutibilidade das despesas ora sob exame em conformidade com a legislação aplicável.

Assim, no mérito, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

**Conclusão.**

Voto por afastar a preliminar de nulidade da decisão de piso e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira