



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.000590/2007-74
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.020 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de março de 2022
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S.A EMBRATEL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

DESPESAS COM ALUGUEL DE AERONAVES.

Ainda que atendam às exigências de necessidade, normalidade e usualidade previstas no art. 47 da Lei nº 4.506/64, as despesas com aluguel de aeronaves incorridas pelo sujeito passivo somente serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL quando a utilização da aeronave estiver intrinsecamente relacionada à produção ou à comercialização dos bens e serviços, nos termos do art. 13, II, da Lei nº 9.249/1995, necessitando, portanto, de os autos retornarem ao Colegiado “a quo”, para a respectiva vinculação ou não ao dispositivo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial com retorno dos autos ao colegiado *a quo*. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado(a)), Andrea Duek Simantob (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Caio Cesar Nader Quintella.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.020 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 18471.000590/2007-74

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em epígrafe, com amparo no então vigente art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, atual art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

A ementa e a parte decisória do acórdão recorrido, nº 1402-00.583, encontram-se assim redigidas:

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

Ano-calendário: 2002

Ementa: IRPJ E CSLL. PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO REAL. FATO GERADOR COMPLEXIVO QUE SE CONSUMA NO DIA 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO-CALENDÁRIO. PRAZO DECADENCIAL QUE COMEÇA A FLUIR A PARTIR DO DIA 1º DE JANEIRO DO ANO SEGUINTE. DECADÊNCIA AFASTADA.

No caso do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, o aspecto temporal do fato gerador se dá de forma anual e tem como marco o dia 31 de dezembro de cada ano-calendário. Nestes casos, o prazo decadencial começa a fluir a partir do dia 1º de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Na situação verificada nos autos, os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorreram em 31/12/2002. A notificação do lançamento deu-se em 06/06/2007, isto é, antes de decorridos os cinco anos de que trata o artigo 150, §4º, do CTN, norma esta aplicável nos casos de lançamento por homologação. Com tais fundamentos, rejeita-se a alegação de decadência.

PROVAS. DOCUMENTOS QUE O COLEGIADO CONSIDEROU PERTINENTES AO JULGAMENTO. ADMISSIBILIDADE DE JUNTADA A QUALQUER TEMPO.

Para o julgador, não há preclusão em termos de prova. É admissível a juntada de provas sempre que, referidas durante os debates, o colegiado entenda que são relevantes ao esclarecimento dos fatos. Ademais, nos casos em que o julgado faz referência a situações novas ou fundamentos não especificadas quando do lançamento, é lícito à parte trazer provas para infirmar entendimentos ou fatos que possam influenciar no convencimento dos julgadores.

IRPJ E CSLL. GLOSA DE DESPESAS. CONTROVÉRSIA QUANTO À EFETIVIDADE DAS MESMAS. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

Conforme prova que colho do acórdão que analisou o inquérito levado a efeito junto à CVM, a INFRAERO informou que somente nos aeroportos do Rio de Janeiro e Manaus houve duzentos pousos e decolagens da aeronave objeto da locação. Tal prova desfaz a dúvida suscitada pelo relator quanto à efetividade dos serviços prestados.

DESPESAS COM LOCAÇÃO. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. NORMA ESPECIAL CONTIDA NO ARTIGO 13, II, DA LEI Nº 9.249, DE 1995, QUE NÃO SE CONFUNDE COM A REGRA GERAL DO ARTIGO 47, §§ 1º E 2º, DA LEI Nº 4.506, DE 1964.

Para dedução da base de cálculo das despesas com contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, a norma especial contida no art. 13, II, da Lei nº 9.259, de 1995, exige que estas estejam relacionadas intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Neste contexto, 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.

Recurso Voluntário Negado Provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência e a de preclusão de juntada de documentos após a apresentação do recurso voluntário, suscitada pela PFN, e no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, que cancelavam a glosa integralmente.

(...)

O especial foi admitido relativamente à divergência interpretativa suscitada pela recorrente acerca da seguinte matéria:

- Aplicação do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 25 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996.

Intimada para tanto, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pedindo seja negado provimento ao recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

Sobre a matéria objeto da divergência interpretativa por ela suscitada, a recorrente alega o seguinte, *in verbis*:

No que tange à análise da dedutibilidade das despesas com aluguel de aeronave, o v. acórdão recorrido, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (doc. 04), conferiu interpretação ao artigo 13 da Lei nº 9.249/95 e ao artigo 25 da Instrução Normativa SRF nº 11/96 ("IN nº 11/96"), que diverge daquela adotada pela 3ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento deste E. Tribunal, conforme se passa a expor.

Do acórdão recorrido, destaca-se a seguinte premissa: que o inciso II do artigo 13 da Lei nº 9.249/95 trata de uma norma especial, ou seja, determina que na hipótese de locação de bens móveis, além de serem usuais ou normais, nos termos do artigo 47 da Lei nº 4.506/64, as despesas devem estar intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens e serviços, devem ter ligação direta com a produção ou comercialização. Em virtude da referida premissa, o v. acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário interposto e manteve a glosa das despesas com aluguel de aeronaves para retificar o saldo de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSL, mantendo-se a exigência do IRPJ e da CSL.

No entanto, ao considerar que as despesas com aeronave devem ter ligação direta com a produção ou comercialização, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF terminou por aplicar o artigo 13, inciso II, da Lei nº 9.249/95 e o artigo 25 da IN nº 11/96 de forma diversa de outra câmara deste E. Tribunal, cujo entendimento é de que o inciso II do artigo 13 da Lei nº 9.249/95 compreende uma "cláusula aberta", que não comporta interpretação restritiva no sentido de tão somente reconhecer, como intrinsecamente relacionados com a produção ou a comercialização, as despesas com bens móveis utilizados no desempenho da atividade final das empresas.

Com efeito, em uma situação muito semelhante à presente, em que houve a dedução de despesas com a utilização de aeronave para viagens de administradores e diretores, a 3ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, quando do julgamento do recurso

voluntário nº 161.708, concluiu de forma precisa pela procedência do pedido do contribuinte, para fins de não incidência do IRPJ.

(...)

Conforme se verifica, o v. acórdão recorrido, apesar de reconhecer que as despesas com o aluguel de aeronave são usuais e normais no tipo de transações da Recorrente, houve por bem entender que as mencionadas despesas não estão intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens e serviços e que, portanto, não são dedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL.

Isso porque o v. acórdão recorrido entendeu que o inciso II do artigo 13 da Lei nº 9.249/95 trata de uma norma especial e, ao realizar uma interpretação restritiva do mencionado dispositivo, admitiu tão somente a dedução de despesas nas hipóteses em que o bem móvel locado tenha ligação direta com a produção ou comercialização, como, por exemplo, a locação de satélite, de linhas de transmissão, de sistemas operacionais, etc.

Por outro lado, o v. acórdão paradigma é expresso no sentido de que despesas relacionadas a bens móveis, ainda que não utilizadas na execução da atividade fim da empresa, são dedutíveis, tendo em vista que o inciso II do artigo 13 da Lei nº

9.249/95 não comporta interpretação restritiva.

Sendo assim, verifica-se que a interpretação conferida pelo v. acórdão recorrido ao inciso II do artigo 13 da Lei nº 9.249/95 diverge do entendimento manifestado por outra Câmara deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de forma a permitir e justificar o conhecimento do presente recurso especial, nos termos do artigo 67 do Regulamento Interno do CARF.

(...)

Em breve síntese, alega a recorrente que, diferentemente do que se vê no acórdão apontado como paradigma, nº 1803-00.496, o acórdão recorrido adotou interpretação restritiva ao disposto no art. 13, II, da Lei nº 9.249/95.

Em suas contrarrazões a Fazenda Nacional não questiona o conhecimento do recurso.

Neste sentido, conheço do recurso especial.

2. Mérito

Passo, então, ao exame do mérito.

O art. 13, II, da Lei nº 9.249/95 assim estabelece:

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

(...)

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

(...)

Por sua vez o art. 47 da Lei nº 4.506/64, referido no *caput* da norma acima transcrita, prescreve o seguinte:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a 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.

(...)

Resta claro, portanto, que o art. 13, II, da Lei nº 9.249/95, tal como sustentado no acórdão recorrido, estabeleceu exigências adicionais àquelas previstas no art. 47 da Lei nº 4.506/64, para que uma despesa possa ser considerada dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Realmente, de acordo com o art. 13, II, da Lei nº 9.249/95, não basta que uma determinada despesa satisfaça às exigências de necessidade, normalidade e usualidade previstas no art. 47 da Lei nº 4.506/64. É necessário, também, que não sejam fruto de contraprestações de arrendamento mercantil e aluguel de bens móveis ou imóveis, **exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços da empresa**.

No caso dos presentes autos, trata-se de despesas contabilizadas no ano de 2002 pelo sujeito passivo, ora recorrente, no valor de R\$ 22.889.470,65, a título de locação de aeronave junto à empresa Euroinvest Ltd. Kansas City, **com propósito de ficar "à disposição" do Presidente da autuada**.

De acordo com o autor da ação fiscal (e-fl. 284 e ss.), o sujeito passivo, embora intimado para tanto, não comprovou a finalidade das diversas viagens realizadas pelo Presidente da empresa com a aeronave contratada, daí porque a respectiva despesa sequer passaria no crivo do art. 47 da Lei nº 4.506/64.

E segundo o acórdão recorrido, também restaria ao sujeito passivo a prova de que a aeronave alugada fora utilizada em atividades intrinsecamente ligadas à produção ou à comercialização dos bens e serviços do sujeito passivo, entendimento com o qual estou de acordo.

Neste sentido, ao se analisar justamente a parte final do inciso II do artigo 13 da Lei 9.249/1995, que traz no seu bojo situação de excepcionalidade, permitindo a dedução quanto aos bens “*relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços*”, não se poderia encerrar o exame, tal qual ocorreu no acórdão recorrido, apenas no tocante ao objeto social da empresa.

Portanto, necessário se torna a meu ver o exame das provas contidas nos autos, objetivando se confirmar ou não que as despesas deduzidas teriam ou não relação com as atividades desempenhas pelas pessoas ali transportadas e se estariam intrinsecamente relacionados com a produção e comercialização dos bens e serviços da empresa, conforme o disposto no dispositivo ao norte transcrito.

Assim, dou provimento parcial ao recurso especial para que os autos retornem à turma *a quo* para que esta analise das provas contidas nos autos, assim como outros argumentos trazidos por meio do recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Apresento a presente declaração de voto a título complementar, esclarecendo as razões pelas quais acompanhei o voto da i. Relatora tanto no conhecimento quanto no mérito.

Quanto ao **conhecimento**, observo que o voto condutor do acórdão recorrido deu à parte final do inciso II do artigo 13 da Lei 9.249/1995 uma interpretação restritiva, entendendo que quanto tal dispositivo exige que os bens sejam “*relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços*”, isso seria equivalente a exigir que o ativo seja utilizado na atividade-fim da empresa – o que equivaleria a exigir que o bem seja utilizado na consecução do seu “objeto social”.

Neste sentido, conclui em seu derradeiro parágrafo:

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.

É, alias, por isso que, muito embora o voto tenha rejeitado a preliminar de preclusão quanto a juntada dos documentos de fls. 648 (que supostamente conteriam “comprovantes de viagens”), ele sequer passa à análise de tais provas, deixando implícito que tal exame, embora possível, seria irrelevante para a sua decisão – dada a sua premissa teórica de que a parte final do inciso II do artigo 13 está a se referir a atividades que compõem o objeto social da empresa, bem como a circunstância de que despesas com aeronaves de fato não têm relação com o objeto social de empresa de telefonia e transmissão de dados.

Neste sentido, os paradigmas são aptos a comprovar a divergência jurisprudencial, na medida em que não dão à parte final do inciso II do artigo 13 da Lei 9.249/1995 tal interpretação restritiva mas, pelo contrário, exatamente porque aceitam que empresas que não tenham como atividade-fim o transporte aéreo possam deduzir despesas com aeronaves, passam a analisar as provas a fim de verificar se as viagens realizadas têm relação com a atividade desempenhada pelos respectivos dirigentes.

A divergência jurisprudencial a ser resolvida é, assim, decidir sobre o alcance da parte final do inciso II do artigo 13 da Lei 9.249/1995, é dizer: quando a norma fala em “relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços” ela exige que as despesas estejam relacionadas à “atividade-fim” e/ou “objeto social”, ou apenas estabelece que as despesas devem ter relação com as atividades desempenhadas pela empresa como um todo?

Lembrando que o dispositivo tem a seguinte redação (grifamos):

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

(...)

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

No **mérito**, compreendo que, quando a parte final do inciso II do artigo 13 da Lei 9.249/1995 permite a dedução quanto aos bens “*relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços*” ela não está a exigir que as despesas tenham estrita relação com o objeto social da empresa, ou seja, não é porque no caso se trata de “empresa de telefonia e transmissão de dados” que, *a priori*, despesas com aeronaves não serão dedutíveis.

Tal premissa teórica do acórdão recorrido deve ser reformada, fazendo-se necessário examinar as provas dos autos de forma a que se verifique se, no caso, o sujeito passivo foi capaz de comprovar que tais despesas, no seu caso, têm relação com as atividades desempenhadas pelas pessoas ali transportadas e se tais transportes tinham relação com a atividade operacional como um todo, mesmo que as aeronaves em questão não tenham sido diretamente empregadas na obtenção da atividade-fim da empresa.

Nesse ponto, observo que recentemente esta 1ª Turma da CSRF cancelou a glosa de despesas com arrendamento mercantil de aeronaves apropriadas por empresa que se dedicava ao comércio varejista eis que, naquele caso, o sujeito passivo logrou comprovar que “*as viagens tiveram como destino localidades que guardavam relação com a atividade operacional da pessoa jurídica, considerando a atividade então desempenhada e o porte e a configuração da empresa*” (trecho da ementa, acórdão 9101-005.814, de 6 de outubro de 2021, julgamento por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento).

Considerando que o pedido do sujeito passivo foi de que fosse julgado improcedente o auto de infração, o provimento ao recurso especial é apenas parcial.

Assim, uma vez dirimida a divergência jurisprudencial (e definido, então, que a parte final do inciso II do artigo 13 da Lei 9.249/1995, quando fala em “*relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços*”, não está a restringir a dedutibilidade apenas a atividades descritas no objeto social da empresa), esgota-se, por ora, a competência desta 1ª Turma da CSRF, de maneira que, **restando superada a premissa teórica da qual partiu o acórdão recorrido**, faz-se necessário o retorno dos autos à turma *a quo* para que esta, assim, passe à análise das provas juntadas aos autos, assim como de eventuais outros argumentos do recurso voluntário.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano