



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	281 – COSIT
DATA	9 de novembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

## **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

LUCRO REAL. DESPESA OPERACIONAL. DEDUTIBILIDADE. GASTOS COM AERONAVE. PROPRIEDADE EM CONDOMÍNIO.

As despesas de depreciação e os gastos incorridos com a manutenção e a operação de aeronave em copropriedade condominial somente podem ser deduzidos como despesa operacional na apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ caso essas despesas configurem-se como necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora de rendimentos, como usuais ou normais ao tipo de atividade da pessoa jurídica e como intrinsecamente vinculadas à produção ou comercialização de bens e serviços objeto da atividade empresarial da pessoa jurídica.

Cabe à pessoa jurídica efetuar a segregação proporcional dos gastos de aeronave em copropriedade condominial que sejam considerados despesas operacionais e dedutíveis na apuração do IRPJ das demais despesas indedutíveis da aeronave.

**Dispositivos Legais:** Anexo ao Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 265, 311 a 313; Lei nº 4.506, de 1964, art. 47; Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, III; IN SRF nº 11, de 1996, art. 25; Lei nº 10.406, de 2002, arts. 1.314 e 1.315.

## **Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

RESULTADO DO EXERCÍCIO. DESPESA OPERACIONAL. DEDUTIBILIDADE. GASTOS COM AERONAVE. PROPRIEDADE EM CONDOMÍNIO.

As despesas de depreciação e os gastos incorridos com a manutenção e a operação de aeronave em copropriedade condominial somente podem ser deduzidos como despesa operacional na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL caso essas despesas configurem-se como necessárias à atividade da empresa e à manutenção da

fonte produtora de rendimentos, como usuais ou normais ao tipo de atividade da pessoa jurídica e como intrinsecamente vinculadas à produção ou comercialização de bens e serviços objeto da atividade empresarial da pessoa jurídica.

Cabe à pessoa jurídica efetuar a segregação proporcional dos gastos de aeronave em copropriedade condominial que sejam considerados despesas operacionais e dedutíveis na apuração da CSLL das demais despesas indedutíveis da aeronave.

**Dispositivos Legais:** Anexo ao Decreto nº 9.580, de 2018, arts. 265, 311 a 313; Lei nº 4.506, de 1964, art. 47; Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, III; IN SRF nº 11, de 1996, art. 25; Lei nº 10.406, de 2002, arts. 1.314 e 1.315.

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

INEFICÁCIA PARCIAL

Não produz efeitos a consulta que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida.

Não produz efeitos a consulta que tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

**Dispositivos Legais:** Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, II e XIV.

## RELATÓRIO

A consulente, acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, com ramo de atividade relativo ao comércio de tratores, colheitadeiras, máquinas e implementos agrícolas, equipamentos de irrigação novos e usados, comércio atacadista de peças para tratores, colheitadeiras e implementos agrícolas, pneus e óleos lubrificantes; comércio varejista de peças para tratores, colheitadeiras e implementos agrícolas, pneus e óleos lubrificantes; manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para agricultura e pecuária; manutenção e reparação de tratores agrícolas; representação comercial e agente do comércio de máquinas e equipamentos agrícolas; transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca da legislação tributária relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2 Informa que pretende adquirir aeronave, em conjunto com outros proprietários, de modo a participar de um percentual da propriedade e do direito de uso dessa aeronave. Complementa afirmando que um dos futuros proprietários seria um dos sócios da pessoa jurídica consulente.

3 Quanto à pretensão da forma de utilização, relata nos termos a seguir:

*“iv. O uso da aeronave pela consulente, no contexto exposto na presente consulta, se dará, preponderantemente para atividades administrativas e de gestão, intrinsecamente ligadas e necessárias ao objeto da empresa e à manutenção da fonte produtora de receitas;*

*v. Em face do uso compartilhado da aeronave, com participações definidas por diferentes percentuais, a Consulente participará dos custos e despesas tão somente no limite das suas responsabilidades e pelo seu efetivo uso;*

*vi. Inúmeras atividades da empresa, especialmente as ligadas à gestão e operação, são desenvolvidas sob responsabilidade de um mesmo funcionário ou sócio administrador, em todas as unidades de negócios da empresa;*

*vii. As atividades referidas no item anterior são relacionadas a treinamentos de vendedores, mecânicos, deslocamento de pessoal para prestação de serviços de manutenção, deslocamento de vendedores para atividades de campo e vendas em demonstrações de campo, transporte de pequenos volumes de peças (transferências entre estabelecimentos), entre outras.*

*viii. As distâncias entre as unidades de negócios e a recorrente necessidade de deslocamentos, inclusive deslocamentos cruzados (p.ex.: da matriz para filiais e de filiais para matriz ou entre filiais) para diferentes necessidade e atividades, impactam significativamente o resultado da empresa em face do tempo de deslocamento, número de veículos necessários (custos dos veículos), estadias em hotéis, alimentação, necessidade de maior número de profissionais, custo de contratação de frete, entre outros;*

*ix. Os impactos dos atuais elevados custos no resultado da empresa, sem o uso de aeronave, por óbvio, também tem reflexos na área tributária em face de apuração de menor base de cálculo para fins de apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social;*

*x. Os custos com aeronave, se comparados com os custos atuais, serão menores e proporcionarão melhoria de performance e de resultado, em especial, em face do ganho de tempo e celeridade na implementação das necessidades objeto das atividades a serem desenvolvidas;*

*xi. A agilidade de flexibilidade a ser proporcionada pela aeronave propiciará o incremento e melhoria nos volumes de negócios;*

*xii. Ditos custos, (os incorridos com gastos da aeronave), podem ser entendidos como “substitutos” dos custos com passagens, hotelaria, diárias, alimentação e custo de veículos (depreciação, manutenção), contratação de fretes com terceiros entre outros;*

*xiii. A esperada melhora do resultado será positiva também no aspecto da arrecadação tributária.”*

4 Cita, como fundamentação legal, os arts. 311 e 312 do Anexo ao Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (o Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/2018).

5 Por fim, apresentas os questionamentos abaixo:

*1 - Os custos e gastos com o uso de aeronave, nas condições da presente consulta, são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro?*

*2 - Quais são os cuidados e controles necessários para comprovação das operações e demonstração do rateio dos gastos pelo uso da aeronave, necessários à dedutibilidade na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social das despesas / custos?*

*3 - O uso da aeronave para outras finalidades e necessidades da empresa, não especificados acima, ainda que eventualmente, quando tenha por finalidade o deslocamento para eventos (treinamentos, feiras, congressos, entre outros), em substituição às despesas com veículos e passagens aéreas, será dedutível para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social?*

## FUNDAMENTOS

6 Cumpre esclarecer que o instituto da consulta se encontra regulamentado nos Decretos nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e disciplinado na Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual revogou a IN RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013. Referidas normas tratam, dentre outras questões, da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos, bem como de suas hipóteses de ineficácia.

7 A Solução de Consulta visa a esclarecer ambiguidade ou obscuridade acaso existentes na legislação e configura orientação oficial da RFB. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou situações jurídico-tributária informadas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.

8 A 1ª e a 3ª questões apresentadas tratam da dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL, com base no lucro real, como despesas operacionais, de custos e de gastos com o uso de aeronave adquirida de forma proporcional com outras pessoas, sendo uma delas o próprio sócio da consulente, com base nos arts. 311 e 312 do RIR, de 2018.

9 Preliminarmente, cabe destacar que a análise das referidas questões irá se ater apenas aos dispêndios com o uso e manutenção da aeronave, não analisando a dedutibilidade quanto ao custo, já que não houve a descrição detalhada, pela consulente, de como se daria referida

aquisição, de modo a identificar a existência ou não de dúvida de interpretação na legislação tributária, tendo em vista que o art. 313 do RIR, 2018, é claro ao dispor que “o custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional”, estabelecendo como exceção à referida regra exceções, em seu § 1º, que não se coadunam com a hipótese sob análise.

*Art. 313. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, caput ).*

*§ 1º O disposto no caput não se aplica nas seguintes hipóteses ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, caput ):*

*I - se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais); ou*

*II - se o prazo de vida útil do bem adquirido não for superior a um ano.*

*§ 2º Nas aquisições de bens cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, o disposto no § 1º não contempla a hipótese em que a atividade exercida exija a utilização de um conjunto desses bens.*

*§ 3º Exceto disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado ( Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º ).*

10 Ademais, cabe pontuar que, antes da solução completa da 1ª e 3ª questões, é necessário esclarecer acerca da possibilidade ou não da dedução, na apuração do IRPJ e da CSLL, como despesas operacionais, de gastos com o uso de uma aeronave de propriedade integral da pessoa jurídica tributada com base no lucro real.

11 Os dispositivos citados pela consulente, arts. 311 e 312 do RIR, de 2018, tratam das despesas operacionais, conforme disposição a seguir:

#### *Despesas necessárias*

*Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora ( Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput ).*

*§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa ( Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º )*

*§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).*

*§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem.*

*Art. 312. As disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros aplicam-se aos custos e às despesas operacionais ( Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).*

12 O art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que é a base legal do dispositivo do RIR, dispõe que as despesas operacionais são aquelas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, já o § 1º do referido artigo esclarece que são despesas necessárias aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. As despesas operacionais admitidas pela citada lei são as aquelas usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ou seja, as despesas habituais no exercício daquela espécie de negócio.

*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.*

[...]

13 A despesa operacional, dedutível do lucro real, contrapõe-se, assim, à liberalidade, ao gasto dissociado das atividades essenciais da pessoa jurídica.

14 Não obstante o disposto na Lei nº 4.506, de 1964, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, estabeleceu uma maior restrição à possibilidade de deduzir gastos com bens móveis e imóveis como despesas operacionais na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL ao estabelecer a necessária vinculação intrínseca destes gastos com a produção ou comercialização dos bens e serviços da pessoa jurídica. Sendo, desse modo, indispensável o vínculo entre a despesa e a atividade fim da pessoa jurídica para fins de dedutibilidade como despesa operacional quando a despesa for relacionada a bens do ativo não circulante.

*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:*

(...)

*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;*

(...)

15 Assim, nos termos do inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, independentemente de ser considerada uma despesa necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora **são vedadas as deduções**, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de despesas com depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis e imóveis que não sejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

16 A IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, exemplifica, em seu art. 25, parágrafo único, acerca do que se consideram bens intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

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

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

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

**Parágrafo único. Consideram-se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização:**

*a) Os bens móveis e imóveis utilizados no desempenho das atividades de contabilidade;*

*b) Os bens imóveis utilizados como estabelecimento da administração;*

*c) os bens móveis utilizados nas atividades operacionais, instalados em estabelecimento da empresa;*

*d) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, utilizados no transporte de mercadorias e produtos adquiridos para revenda, de matéria-prima, produtos intermediários e de embalagem aplicados na produção;*

*e) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados pelos cobradores, compradores e vendedores nas atividades de cobrança, compra e venda;*

*f) os veículos do tipo caminhão, caminhoneta de cabine simples ou utilitário, as bicicletas e motocicletas utilizados nas entregas de mercadorias e produtos vendidos;*

*g) os veículos de transporte coletivo de empregados;*

*h) os bens móveis e imóveis utilizados em pesquisa e desenvolvimento de produtos ou processos;*

*i) os bens móveis e imóveis próprios, locados pela pessoa jurídica que tenha a locação como objeto de sua atividade;*

*j) os bens móveis e imóveis objeto de arrendamento mercantil nos termos da Lei nº 6.099, de 1974, pela pessoa jurídica arrendadora;*

*l) os veículos utilizados na prestação de serviços de vigilância móvel, pela pessoa jurídica que tenha por objeto essa espécie de atividade.*

17 Desse modo, despesas com aeronaves que não estejam intrinsecamente relacionadas à produção ou comercialização dos bens ou serviços objeto da pessoa jurídica não serão dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, mesmo que necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora de receita.

18 Tendo sido esclarecida a situação da dedutibilidade dos gastos com o uso de aeronave de propriedade integral da pessoa jurídica, resta agora analisar a dúvida no contexto da propriedade proporcional da aeronave, sendo um dos demais proprietários o próprio sócio, pessoa física.

19 Cabe primeiramente analisar a natureza da copropriedade da aeronave disposta pela consulente.

20 Há espécies de acordos de repartição de custos e despesas, como o compartilhamento de custos (cost sharing), a prestação de serviços intragrupo e o contrato de contribuição para os custos.

21 A Solução de Consulta Cosit nº 50, 5 de maio de 2016, especificou cada uma dessas formas de repartição de custos e gastos, nos termos abaixo:

*9. O contrato de compartilhamento de custos (cost sharing) visa alcançar benefícios comuns às empresas partícipes do rateio, de modo que não há interesses contrapostos, típicos das relações obrigacionais individualizadas. Os coparticipantes se obrigam a assumir parcela dos custos necessários à fruição de bens e direitos de titularidade de uma empresa, mas colocada à disposição das demais, calculada por meio de rateio com base em critérios devidamente comprovados e justificados.*

*10. No contrato de compartilhamento de custos, os recursos financeiros entregues à unidade centralizadora das despesas referem-se à realização de atividades de caráter instrumental (atividades-meio). Devem ter natureza contributiva, já que entregues para o cumprimento da obrigação própria de cada integrante, em montante total equivalente aos custos envolvidos e a título de ressarcimento (quando as despesas já foram realizadas) ou de adiantamento (quando ainda serão), sem a existência de lucro.*

*11. Por sua vez, o contrato de prestação de serviços intragrupo é contrato pelo qual as empresas participantes pagam pela prestação de serviços realizada pela entidade centralizadora, como se esta fosse empresa independente que tivesse por objetivo executar serviços para as demais empresas integrantes.*

*Assim, a relação bilateral estabelecida pela unidade centralizadora com as demais empresas do grupo, como clientes, confere caráter contraprestacional à operação realizada entre as integrantes do contrato, de forma que o pagamento efetuado se reveste de caráter de preço pela prestação de serviços, mesmo na hipótese de o preço corresponder ao custo (ausência de lucro).*

12. *Por fim, o contrato de contribuição para os custos é contrato celebrado no âmbito do grupo empresarial que tem por objeto repartir os custos e os riscos do desenvolvimento, produção e obtenção de ativos, serviços ou direitos, bem como definir a extensão dos interesses de cada participante. Sua essência pressupõe a formação de um pool de recursos e tecnologias, efetuado, em regra, para o rateio de despesas com pesquisa e desenvolvimento, tendo como contrapartida uma parcela de direitos do intangível produzido.*

13. *Conforme se observa, independentemente da forma concreta adotada, os acordos de repartição de custos e despesas constituem forma de organização empresarial conjunta entre pessoas jurídicas de forma a reduzir custos ou despesas por meio da centralização de atividades, com repartição ou rateio dos gastos decorrentes das atividades centralizadas.*

22 Já o item 30 da SC Cosit nº 547, de 19 de dezembro de 2017, que elucidou acerca da impossibilidade de dedução proporcional de despesas compartilhadas nos contratos de associação de escritórios de advocacia, em decorrência da natureza e forma específica desse tipo de associação, esclareceu que as organizações contratuais de rateio de custos ou despesas são específicas para integrantes de um grupo econômico, como pessoas jurídicas ligadas ou partes relacionadas.

*30. De ver-se que os atos referenciados são categóricos em exemplificar a possibilidade de se ratear custos/despesas, no caso entre pessoas que possuam alguma relação em suas titularidades, ou seja, são pessoas jurídicas que guardam entre elas algo comum, que é a condição jurídica de integrantes de um agrupamento de empresas, ou seja, não obstante possuírem personalidade jurídica própria, elas estão sob comando de outra pessoa jurídica que detém o comando entre essas pessoas jurídicas, o que as tornam pessoas jurídicas ligadas ou partes relacionadas (no dizer da Resolução CFC nº 1.297, de 17 de setembro de 2010), já que possuem uma identidade, que é o fato de integrarem um grupo de empresas.*

23 Percebe-se, assim, que nenhuma das configurações apresentadas condiz com a situação em análise, já que a utilização da aeronave como descrito na consulta não se refere a operações dentro de um grupo econômico empresarial. No caso apresentado pela consulente, o que se identifica é a propriedade proporcional de uma aeronave, e não o mero compartilhamento de custos/despesas, configurando, na realidade, propriedade em condomínio, ou copropriedade da aeronave, onde existem diversos proprietários titulares de direitos sobre um bem, nos termos dos arts. 1.314 a 1.322 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), que tratam do *condomínio pro indiviso*, no qual diversas pessoas detêm a propriedade comum sobre um bem indivisível, ficando o direito de cada coproprietário estendido sobre todo o bem.

*Art. 1.314. Cada condômino pode usar da coisa conforme sua destinação, sobre ela exercer todos os direitos compatíveis com a indivisão, reivindicá-la de terceiro, defender a sua posse e alhear a respectiva parte ideal, ou gravá-la.*

*Parágrafo único. Nenhum dos condôminos pode alterar a destinação da coisa comum, nem dar posse, uso ou gozo dela a estranhos, sem o consenso dos outros.*

*Art. 1.315. O condômino é obrigado, na proporção de sua parte, a concorrer para as despesas de conservação ou divisão da coisa, e a suportar os ônus a que estiver sujeita.*

*Parágrafo único. Presumem-se iguais as partes ideais dos condôminos.*

24 Ademais, cabe esclarecer, com base nas informações prestadas pela consulente, que a situação apresentada também não condiz com a figura de “programa de aeronave de propriedade compartilhada” regulada pela subparte K do Regulamento Brasileiro da Aviação Civil (RBAC) nº 91 da Agência Nacional de Aviação Civil (Anac), que se refere a uma espécie de *time sharing* de aeronave, no qual, apesar de possuir natureza de propriedade em condomínio, possui como elemento diferenciador certa limitação quanto ao exercício do direito, já que representa o direito à propriedade de uma aeronave partilhada no tempo, ou seja, nessa configuração, o tempo seria um elemento de individualização do bem apropriado na referida multipropriedade.

25 Mesmo diante das considerações anteriores, cabe citar trecho da Solução de Divergência (SD) Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013, que apesar de ter analisado questão relativa ao rateio de custos e gastos entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, trouxe informações esclarecedoras acerca da necessária diferenciação patrimonial dos bens do sócio dos bens da pessoa jurídica.

*9. [...] Além disso, o postulado da “entidade contábil” afirma a autonomia patrimonial e a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou a instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aquele de seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.*

26 As boas práticas contábeis estabelecem certos princípios para uma adequada contabilização dentre os quais o princípio da entidade, que trata da necessária separação dos patrimônios da empresa e de seus respectivos sócios, como mencionado na SD Cosit nº 23, de 2013.

27 A SC Cosit nº 547, de 2017, discorreu em seus itens 25 e 31 sobre a obrigatoriedade de que a despesa contabilizada seja aquela incorrida pela própria pessoa jurídica e não uma despesa realizada por um terceiro.

*25. Contudo, apesar do fato das condicionantes acima (necessidade e usualidade) serem exigidas para que um gasto seja considerado dedutível, **reconheça-se que há um pressuposto basilar que deve nortear esses dispêndios, que se refere ao fato de que tais desembolsos devam ter relação direta com o contribuinte que os***

**realiza.** Isto é consequência do enunciado do caput do art. 229 do RIR/99, a saber: “São operacionais as despesas não computadas nos custos, **necessárias à atividade da empresa**”. Dito de outra forma, **um fenômeno econômico que deve ser registrado na contabilidade de uma pessoa jurídica, é aquele no qual a própria entidade incorreu.** Sem isso, não haveria como se distinguir uma entidade de outra entidade, nem mesmo segregá-la de seus instituidores, ou ainda, de diferenciá-las de outras entidades, ocasionando verdadeira confusão patrimonial e conseqüentemente de resultados, se houvesse condescendência para que uma pessoa jurídica registrasse em sua contabilidade fatos que não foram suportados ou não foram decorrentes da natureza de suas atividades econômicas.

[...]

31. Significativo registrar que, não obstante o entendimento do item anterior, possibilidade de se ratear custos/despesas entre pessoas que possuam alguma relação em suas titularidades, isto se constitui em exceção, e não na regra. De fato, a teoria contábil esforça-se por manter registros em separado para cada entidade, com o desiderato de acompanhar a evolução patrimonial de cada entidade per se (Postulado da Entidade Contábil); demais importante, aliás, essa orientação, pois é garantidora da tributação na justa medida da capacidade tributária de cada contribuinte, além de se evitar uma de todo indesejada confusão patrimonial (ver também o item 25). Razão pela qual os rateios são exceções à regra geral tributária, i.e, indedutibilidade de despesas contratadas/suportadas por terceiras entidades empresariais.

28 Por fim, destaca-se que o art. 265 do RIR/2018 impõe que a pessoa jurídica que apura o IRPJ com base no lucro real deve manter escrituração em observância às leis comerciais e fiscais, devendo abranger todas as operações da pessoa jurídica.

*Art. 265. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deverá manter escrituração em observância às leis comerciais e fiscais ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, caput ).*

*§ 1º A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, os lucros, os rendimentos e os ganhos de capital auferidos no exterior ( Lei nº 9.249, de 1995, art. 25 ).*

*§ 2º A escrituração prevista neste artigo deverá ser entregue em meio digital ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 6º ).*

29 Diante do todo exposto, afirma-se que não há impedimento para a propriedade em condomínio de aeronave com outras pessoas jurídicas e com a pessoa física do próprio sócio, no entanto, é essencial, para a adequação a todo o normativo contábil e fiscal, que haja a correta e adequada contabilização da efetiva despesa incorrida por cada coproprietário, atentando-se para a separação entre as atividades da aeronave, e seus correspondentes gastos, relacionadas à pessoa jurídica da consulente e as atividades, e seus respectivos gastos, da pessoa física do sócio, de modo

a evitar a ocorrência da confusão patrimonial, tendo em vista, principalmente a informação, constante da consulta, de que a utilização da aeronave ficaria, na maioria das vezes, restrita à utilização por um único sócio-administrador ou funcionário, que atuaria em todas as unidades de negócios.

30 A consultante afirma que pretende utilizar a aeronave *“preponderantemente para atividades administrativas e de gestão, intrinsecamente ligadas e necessárias ao objeto da empresa e à manutenção da fonte produtora de receitas”*, no entanto para que as despesas estejam fora do campo de incidência do IRPJ e da CSLL apurados com base no lucro real e no resultado ajustado, respectivamente, é necessário, além disso, serem despesas pagas ou incorridas para a realização das operações exigidas para a atividade da empresa e usuais ou normais ao tipo de atividade da consultante, além disso, é imprescindível que as despesas ligadas a um bem móvel ou imóvel, para serem dedutíveis, sejam aquelas intimamente vinculadas à atividade de produção ou de comercialização das mercadorias ou serviços da pessoa jurídica.

31 A utilização da aeronave nas atividades administrativas e gerenciais da consultante, estariam relacionadas, segundo informa, a *“treinamentos de vendedores, mecânicos, deslocamento de pessoal para prestação de serviços de manutenção, deslocamento de vendedores para atividades de campo e vendas em demonstrações de campo, transporte de pequenos volumes de peças (transferências entre estabelecimentos)”*, em decorrência da distância entre as diversas unidades de negócio da pessoa jurídica.

32 Diante de todo o exposto, soluciona-se a 1ª questão respondendo que despesas de depreciação, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com uso de aeronave de copropriedade da pessoa jurídica para deslocamentos destinados a treinamentos de vendedores, mecânicos, deslocamentos de pessoal para prestação de serviços de manutenção, deslocamento de vendedores para atividades de campo e vendas em demonstrações de campo, além de transportes de peças entre estabelecimentos, vinculados de forma intrínseca à comercialização de produtos e serviços da empresa, podem ser deduzidos na apuração do lucro real e do resultado ajustado de pessoa jurídica que possui como objeto social o comércio de tratores, colheitadeiras, máquinas e implementos agrícolas, equipamentos de irrigação novos e usados, comércio atacadista e varejista de peças para tratores, colheitadeiras e implementos agrícolas, pneus e óleos lubrificantes; manutenção e reparação de tratores agrícolas, máquinas e equipamentos para agricultura e pecuária; representação comercial e agente do comércio de máquinas e equipamentos agrícolas; além de transporte rodoviário de carga; devendo os gastos com o uso e manutenção da aeronave ser apropriados contabilmente na medida do efetivo dispêndio realizado por cada coproprietário, de acordo com critérios razoáveis e objetivos, com base nas normas contábeis, caso contrário devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

33 Em relação à 3ª questão, na qual a consultante questiona acerca do enquadramento como despesa operacional de gastos eventuais com o uso de aeronave para deslocamento para feiras, congressos e treinamentos, destaca-se que não houve a descrição detalhada das referidas

atividades de modo a demonstrar ou não a efetiva vinculação intrínseca à produção ou comercialização de produtos e serviços objeto da pessoa jurídica, desse modo, responde-se que referidos gastos com aeronave de sua copropriedade em deslocamentos para feiras, congressos e treinamentos somente podem ser deduzidos como despesa operacional na apuração do IRPJ e da CSLL, caso as citadas despesas configurem-se como necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora de rendimentos, usuais e normais à espécie de empresa em questão e sejam intrinsecamente vinculadas à produção ou comercialização de bens e serviços objeto da atividade empresarial da pessoa jurídica. Na hipótese de não corresponderem às citadas exigências legais, cabe à pessoa jurídica efetuar a segregação proporcional dos gastos com aeronave considerados despesa operacional, dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, dos gastos indedutíveis com aeronave.

34 Cabe destacar que a verificação fática pela RFB do enquadramento ou não do uso da aeronave em atividades intrinsecamente relacionadas à produção ou comercialização dos bens e serviços requer a apreciação de provas, tarefa que não pode ser realizada em processo de consulta tributária, a qual se presta apenas à interpretação da legislação tributária.

35 Quanto a questão nº 2, constata-se que ela não possui os requisitos para uma consulta eficaz, já que não reflete uma dúvida de interpretação da legislação tributária.

36 O processo de consulta tributária se presta unicamente a fornecer ao sujeito passivo a interpretação adotada pela RFB para determinada norma tributária que discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido não lhe seja claro. A consulta eficaz produz os efeitos de que trata a Seção I do Capítulo IV da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. É natural, portanto, que sua formulação precise ser realizada em estrita observância das normas vigentes, sob pena de, em caso contrário, ser declarada ineficaz, ou seja, inapta a produzir os efeitos que lhe são típicos.

37 Cabe, assim, à consulente que apresenta consulta à RFB expor a dificuldade interpretativa por ela enfrentada em relação à norma tributária, indicando de forma precisa qual dispositivo normativo enseja dúvida interpretativa, sob pena de transmudar o objetivo da consulta em prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB, atividade essa que é vedada ao órgão realizar.

38 Apesar de indicar os arts. 311 e 312 do RIR/2018 como fundamentos legais para todas as questões, sua 2ª questão não se refere a uma dúvida na interpretação da redação de nenhum dos dispositivos citados, assemelhando-se a uma solicitação de consultoria contábil-fiscal. Não cumprindo assim com os requisitos de eficácia exigidos pela legislação da consulta tributária.

39 Desse modo, por não se referir à interpretação da legislação tributária, entende-se cabível a declaração de ineficácia da questão nº 2 da consulta, tendo em vista o disposto nos incisos II e XIV do art. 27 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

*Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:*

[...]

*II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;*

*[...]*

*XIV - com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da RFB.*

## CONCLUSÃO

40 Diante dos fundamentos expostos, propõe-se solucionar a presente consulta em parte, declarando-se a ineficácia quanto à 2ª questão, com base nos incisos II e XIV do art. 27 da IN RFB nº 2.058, de 2021, e respondendo à consulente que as despesas de depreciação, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com aeronave de copropriedade da pessoa jurídica relativos a:

a) deslocamentos destinados a treinamentos de vendedores, mecânicos, deslocamentos de pessoal para prestação de serviços de manutenção, deslocamento de vendedores para atividades de campo e vendas em demonstrações de campo, além de transportes de peças entre estabelecimentos, vinculados de forma intrínseca à comercialização de produtos e serviços da empresa, podem ser deduzidos na apuração do lucro real e do resultado ajustado de pessoa jurídica que possui como objeto social o comércio de tratores, colheitadeiras, máquinas e implementos agrícolas, equipamentos de irrigação novos e usados, comércio atacadista e varejista de peças para tratores, colheitadeiras e implementos agrícolas, pneus e óleos lubrificantes; manutenção e reparação de tratores agrícolas, máquinas e equipamentos para agricultura e pecuária; representação comercial e agente do comércio de máquinas e equipamentos agrícolas; além de transporte rodoviário de carga, atentando-se para a efetiva separação entre as despesas com as atividades da pessoa jurídica e as despesas com atividades da pessoa física do sócio, coproprietário da aeronave;

b) deslocamentos para feiras, congressos e treinamentos somente podem ser deduzidos como despesa operacional na apuração do IRPJ e da CSLL caso as citadas despesas configurem-se como necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora de rendimentos, usuais ou normais ao tipo de atividade da pessoa jurídica e sejam intrinsecamente vinculadas à produção ou comercialização de bens e serviços objeto da atividade empresarial da pessoa jurídica. Na hipótese de não corresponderem às citadas exigências legais, cabe à pessoa jurídica efetuar a segregação proporcional dos gastos com aeronave considerados despesas operacionais, dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, dos gastos indedutíveis com aeronave.

À consideração da Chefe da Disit05.

Assinado digitalmente  
MIRELLA FIGUEIRA CANGUÇU PACHECO  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinado digitalmente  
MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO  
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinado digitalmente  
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA  
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotir

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente  
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit