



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10166.721023/2011-83
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-000.873 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ E CSLL - GLOSA DE DESPESA
Recorrente AUTOTRAC COMÉRCIO E TELECOMUNICAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DESPESA NECESSÁRIA. AUSÊNCIA DE PROVA DA FISCALIZAÇÃO PARA A DESCONSTITUIÇÃO DA DESPESA.

O ônus de desconstituir a despesa como não necessária é da fiscalização. Se não houve nos autos a juntada de provas desconstitutivas da natureza da despesa, não há que se falar em inversão do ônus da prova, pois não há referida previsão no artigo 299 do RIR.

O contribuinte trouxe aos autos, como forma de contestar o lançamento, documentos que demonstram que as despesas foram incorridas na atividade regular da empresa de administração e gerência dos negócios, que foram considerados razoáveis e plausíveis para demonstrar as despesas.

A escrituração das despesas permite presumi-la como válida nos termos do § 1º do artigo 9º do Decreto-lei n.º 1.598/77, até prova em contrário. Não existindo essa prova contrária pela Fazenda, é caso de cancelamento do lançamento fiscal.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, André Almeida Blanco, Rafael Correia Fuso e Luiz Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela fiscalização que cobra da empresa contribuinte IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2007, sob a sistemática do Lucro Real, em razão da glosa de despesas relativas à pagamentos feitos à empresa TAM – TRANSPORTES AÉREOS MARÍLIA, em razão de fretamento de aeronave de luxo para fins de uso de transporte de executivos e do presidente (Nelson Piquet) da empresa, consideradas pela fiscalização como despesas desnecessárias.

Na infração 001 a fiscalização afirma que a despesa é não necessária e aplicou multa de 75%, já na Infração 002 afirma que a despesa é não comprovada e aplicou multa de multa de 150%.

Os valores exigidos a título de despesas supostamente não comprovadas (Infração 002) foram recolhidos após a autuação, conforme fls. 1203 a 1210 dos autos, de maneira que a exigência fiscal que permanece em julgamento é apenas a glosa de despesas consideradas não necessárias pela fiscalização (registra-se).

Vejamos as transcrições do Relatório Fiscal, que resume os fatos existentes nos autos:

II. DO PROCEDIMENTO FISCAL

A presente ação fiscal foi iniciada por intermédio do Termo de Início de Fiscalização, lavrado em 11/01/2010, no qual a contribuinte foi intimada a apresentar diversos elementos, entre eles os comprovantes de rendimentos e de IRRF sobre aplicações financeiras, referentes ao ano-calendário de 2007, bem como demonstrativo que evidencie, por trimestre, em quais itens da DIPJ2008, os rendimentos de aplicações financeiras constantes nos referidos comprovantes foram informados.

Tendo em vista que a contribuinte havia entregado, em maio de 2009, à Seção de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal desta Delegacia os arquivos digitais contábeis do ano de 2007, esses arquivos foram disponibilizados ao Fisco, em razão do que, procedi ao exame da escrituração contábil do mencionado período.

Em resposta ao referido termo, em 01/02/2010 a fiscalizada apresentou os documentos solicitados, incluindo os comprovantes de rendimentos e de IRRF sobre aplicações financeiras e o demonstrativo na forma solicitada. Entregou, ainda, documentação complementar relativa aos rendimentos de aplicações financeiras em 19/05/2010.

Após a análise da escrituração contábil da contribuinte e dos comprovantes de rendimentos de aplicações financeiras, verificou-se que os indícios de omissão de receitas de aplicações financeiras.

Relativamente ao procedimento de Verificações Obrigatórias, em 01/02/2010 foi lavrado Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, solicitando à fiscalizada apresentar esclarecimentos acerca das divergências entre os valores escriturados e os declarados em DCTF.

A contribuinte, em 22/02/2010, solicitou prorrogação do prazo para atendimento do termo em epígrafe, que foi prontamente concedida. E em 08/03/2010 apresentou, em meio magnético, as justificativas das diferenças entre o razão e DCTF referente aos códigos de tributo 5952 e 1708.

Examinando as justificativas apresentadas, constatou-se que a sistemática adotada pela contribuinte não se mostrou suficiente para esclarecer as divergências, razão pela qual foi solicitado que a mesma apresentasse novo demonstrativo. Tal solicitação foi atendida somente em 02/07/2010 e, à vista dos elementos apresentados, concluiu-se serem estes satisfatórios para elidir as diferenças inicialmente apontadas.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 12/02/2010 solicitou-se da contribuinte diversos elementos, entre eles os documentos que deram suporte aos lançamentos contábeis transcritos do Livro Razão (contratos, notas fiscais e documentos equivalentes), conforme detalhamento contido nos Anexos I a XIII. Ressalte-se que nesse anexo XIII foram relacionadas as despesas realizadas com Táxi Aéreo.

Em 08/03/2010 a contribuinte requereu a prorrogação do prazo por mais 30 dias devido à grande quantidade de documentos solicitados, que foi concedida na forma solicitada.

Atendendo à intimação, em 12/04/2010 a fiscalizada apresentou, entre outros, os documentos que deram suporte aos lançamentos contábeis transcritos do Livro Razão.

Do exame preliminar da documentação acima citada, verificou-se que algumas notas fiscais da TAM Táxi Aéreo Marília S/A estavam desacompanhadas dos respectivos demonstrativos referentes aos trechos voados, motivo pelo qual solicitou-se à fiscalizada, por meio do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 07/07/2010, os demonstrativos anexos às NF nº 59847/60225/60687/60837, bem como, em relação às despesas contabilizadas a título de Táxi Aéreo, no ano de 2007, na conta 50061, informar os nomes dos ocupantes dos voos/trechos discriminados nos demonstrativos anexos às NF da TAM (anexar controle de passageiros por voo/trecho fornecido pela TAM) e respectivos cargos ocupados na Autotrac; relatório sucinto sobre a finalidade de cada voo/trecho.

A contribuinte, em 26/07/2010, solicitou prorrogação do prazo por mais 30 dias para apresentar a documentação acima mencionada, alegando não ter recebido os documentos da TAM. A prorrogação de prazo foi deferida em conformidade com a solicitação.

Em 23/08/2010 a fiscalizada requereu nova dilação de prazo, agora por um período adicional de 20 dias, para atender à solicitação, que foi prontamente concedida.

Somente em 09/09/2010 a contribuinte procedeu a entrega dos demonstrativos de fretamento e de cópia de documento expedido pela TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S/A, cujo teor é o que não possui em arquivo os demonstrativos dos voos realizados pela empresa AUTOTRAC Comercio e Telecomunicações S.A. entre 01 de janeiro de 2007 e 31 de dezembro de 2007, assim como os nomes dos ocupantes da aeronave em cada trecho/voo. Acrescentou que, apesar do não fornecimento dos demonstrativos dos voos e da falta de informações por parte da TAM, estava anexando copia dos demonstrativos que possuía em arquivo e, embora não dispusesse das demais informações de forma sistematizada, empreendeu diligências no sentido de reconstituí-las a partir de dados coletados internamente, porém, sem a precisão desejada, alegando que todos os voos/trechos transportaram executivos e colaboradores da companhia para participação em reuniões e em outros eventos, com o fim de realizar negócios e representar a empresa em diversas finalidades.

Disse, ainda, que o tempo decorrido impossibilitava o resgate do nome de todos os passageiros ocupantes dos voos, informando, contudo, os cargos e atribuições desempenhadas

[Assinatura]

para a Companhia a seguir relacionados: Executivos; Contadores/Auditores de Concessionárias e equipes de treinamento técnico e comercial; Advogados; Representantes Comerciais; Representantes das Concessionárias da Autotrak; Secretárias Executivas; Equipe de Marketing; Clientes de grande porte; e Indicadores de Negócios.

Finalizou a resposta, julgando relevante esclarecer que a Autotrak é uma Companhia com atividades em todo o território brasileiro, tendo clientes, inclusive de grande porte, em quase todos os Estados e mantendo, na maioria deles, concessionárias autônomas, para a realização de atividades comerciais e prestação de serviços junto aos seus clientes, obedecendo padrões de funcionamento, organização e qualidade supervisionadas pela Autotrak. Além do mais o Presidente da Companhia é pessoa notoriamente conhecida no Brasil e no Exterior, com múltiplas atividades fora do Brasil, necessitando, portanto, de rapidez e agilidade nas tarefas desempenhadas para a Autotrak.

Diante dessas informações, em 07/10/2010 lavrou-se Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, com base nos fatos abaixo descritos, requerendo da contribuinte apresentar eventuais esclarecimentos ou elementos justificadores capazes de atender integralmente as solicitações feitas anteriormente, acompanhados da documentação comprobatória pertinente.

“Por meio do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 07/07/2010 e recebido pela intimada em 09/07/2010, solicitou-se, dentre outros elementos, o seguinte: **Em relação às despesas contabilizadas a título de Táxi Aéreo, no ano de 2007, na Conta 50061, informar os nomes dos ocupantes dos voos/trechos discriminados nos demonstrativos anexos às NF da TAM (anexar controle de passageiros por voo/trecho fornecido pela TAM) e respectivos cargos ocupados na Autotrak; relatório sucinto sobre a finalidade de cada voo/trecho.**

Em resposta ao referido termo, protocolizada nesta Divisão em 09/09/2010, a fiscalizada destacou, conforme carta anexa, que a TAM informou não possuir em arquivo os demonstrativos dos voos realizados pela Autotrak no ano de 2007, assim como os nomes dos ocupantes da aeronave em cada trecho/voo. Continuando, a intimada ressaltou que, apesar de não ter fornecido os demonstrativos dos voos e nem obtido as informações da TAM, anexou cópia dos demonstrativos (de fretamentos) que possui em arquivo e, embora não disponha das demais informações de forma sistematizada, empreendeu diligências no sentido de reconstituí-las a partir de dados coletados internamente, porém, sem a precisão desejada, esclarecendo que todos os voos/trechos tiveram o objetivo de realizar negócios e representar a empresa em diversas finalidades.

Considerando que a resposta acima transcrita, bem como os elementos apresentados naquela ocasião se revestem de extrema generalidade, haja vista que as finalidades listadas, de forma genérica, sequer vinculam os eventos específicos às respectivas localidades dos voos/trechos (vide parte sublinhada da resposta), impedindo, assim, a avaliação, com plena convicção, de que tais despesas foram necessárias à atividade da empresa, imperioso é que a fiscalizada apresente:

1) Descrição específica de cada evento, vinculando-o à localidade para a qual o voo/trecho ocorreu e, ainda, anexando documentos que evidenciem a realização do evento – exemplos: feira (folder), reunião (ata).”

Em 25/10/2010 a fiscalizada solicitou nova prorrogação do prazo por mais 20 dias para atender ao termo supracitado, devido ao encerramento do 3º trimestre de 2010, ocasião em que recebe os auditores externos e também por ter que atender a fiscalização da Secretaria de Fazenda do DF. A prorrogação foi concedida na forma solicitada.

A contribuinte, em 10/11/2010, requereu, em caráter excepcional, mais uma dilação de prazo, desta feita até 26/11/2010, para atender a intimação, que uma vez mais foi deferida.

Na data marcada a fiscalizada, em resposta à intimação, prestou os esclarecimentos acompanhados de documentos, que se subdividiram em 2 grupos a saber: no primeiro grupo listou os voos/trechos por datas, nos quais, afirmou a contribuinte, foram transportados executivos e colaboradores da Companhia para participação em reuniões de trabalho nas localidades de suas concessionárias, comprovados pelas declarações emitidas pelas empresas que compõem a rede de concessionárias visitadas (10 declarações em anexo); no segundo grupo relacionou os voos também por datas, igualmente destinados ao transporte de executivos e colaboradores da Companhia para participação em eventos rápidos e informais de divulgação da Autotrak, tendo anexado folders, filme e fotos de stand utilizados em BR e em Postos de Combustíveis que, no entendimento da intimada, comprovam o fato. Repetiu, ainda, os mesmos esclarecimentos prestados na resposta apresentada em 09/09/2010, no que tange à atuação da Autotrak em todo o território nacional.

Por meio do Ofício nº 0354/2010 foi solicitada à Agência Nacional de Aviação Civil – ANAC a Certidão de inteiro teor do Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB) relativo à aeronave matrícula PR-FNP.

Em resposta ao mencionado Ofício, em 20/10/2010 a ANAC encaminhou o documento solicitado.

Solicitou-se ao Departamento de Controle do Espaço Aéreo – DECEA, por meio do Ofício nº 0360/2010, os planos de voos realizados pela aeronave acima identificada, desde o início da sua operação, bem como nomes dos respectivos ocupantes.

Em atendimento ao citado Ofício, em 14/12/2010 o DECEA informou que a planilha contendo os movimentos da referida aeronave, desde o início de janeiro/2005, ocasião em que foi implantado o Banco de Dados no Departamento, já foi encaminhada por e-mail. Quanto aos nomes dos ocupantes nos voos, o Órgão requisitado não se pronunciou.

Confrontando os voos/trechos constantes nos demonstrativos de fretamento (anexos às NF da TAM) apresentados pela contribuinte com os planos de voos encaminhados pelo DECEA, constatou-se divergências nas informações, o que motivou a lavratura de Termo de Intimação Fiscal, em 15/12/2010, solicitando à TAM AVIAÇÃO EXECUTIVA E TAXI AEREO S/A apresentar os seguintes esclarecimentos:

1) Esclarecer as razões de todos os trechos constantes nos Demonstrativos de Fretamentos (anexos às Notas Fiscais emitidas pela intimada em nome de AUTOTRAC COM. E TELECOMUNICAÇÕES S/A no ano de 2007) apresentarem como procedência São Paulo/SP, divergindo do que consta nos planos de voos registrados no DECEA, conforme Anexo I a este termo;



2)Explicar os motivos de vários trechos contidos nos Demonstrativos de Fretamentos constarem em duplicidade e em triplicidade na mesma data (07/05/2007; 11/07/2007; 17-18/07/2007; 26-27/07/2007; 02-05/10/2007; 05-06/10/2007 e 10-11/10/2007), ao passo que os registros do DECEA indicam apenas um trecho nas referidas datas, conforme Anexo I ao presente termo;

3)Justificar porque alguns trechos discriminados nos Demonstrativos de Fretamentos (03/05/2007; 12/06/2007; 12/06/2007 e 23/07/2007) não constam nos registros do DECEA, conforme Anexo I a este termo;

4)Esclarecer as razões do trecho SP/BSB/FORTALEZA/BSB/SP na data de 20-23/11/2007 contido no Demonstrativo de Fretamento anexo à NF 60859 não constar nos registros do DECEA, até porque na referida data há o registro de outro trecho. Explicar, ainda, o motivo de estar anexado à referida NF o documento intitulado TOTAL DE DESPESA POR DETALHE (cópia em anexo), de 12/12/2007, cujo histórico é o seguinte: “Ref. 50% Seguro devido dos anos de 2006/2007 no valor de R\$ 288.044,79, cfe e-mail do Sr. Caio Dias Filho do dia 07/12/07 para o Sr. Julio Banov.”;

5)Tendo em vista as divergências de datas informadas pela intimada e as registradas no DECEA (12/06/2007; 13-14/09/2007 e 11-12/09/2007), conforme Anexo I, apresentar eventuais esclarecimentos sobre tais inconsistências.

Em atendimento ao referido termo, a intimada, em documento datado de 23/12/2010 e subscrito pelas suas procuradoras, Lílían Aparecida da Costa Coelho e Luciana Rios Porto, apresentou os esclarecimentos abaixo transcritos:

“A Intimada esclarece, preliminarmente, que não há regra legal ou regulamentar que a obrigue a manter sistemas de registro e/ou de arquivo dos voos por ela realizados, na condição de prestadora de serviços de táxi aéreo, nem de demonstrar nos faturamentos dos serviços realizados, os trechos voados pelos seus clientes.

Por conta da falta destes registros e arquivos, é impossível para a Intimada esclarecer as eventuais divergências identificadas entre o relatório anexo ao faturamento do fretamento e as informações fornecidas pelo DECEA.

A Intimada informa, ainda, que, em se tratando de simples informação não requerida legal ou regulamentarmente, os trechos indicados no relatório anexo à nota de fretamento devem ser considerados como mera indicação de voos realizados, não sendo possível assegurar que referidas informações correspondem aos trechos efetivamente voados.

A indicação contida nos referidos relatórios anexos às notas de fretamento, de que os voos teriam tido início em São Paulo, pode, eventualmente, estar incorreta em alguns casos, embora a falta de registros já esclarecida impeça quer a retificação quer a ratificação da informação. Na hipótese de ter havido incorreção, esta pode ter se originado de conclusão indevida do funcionário responsável pelo faturamento, que considerou a sede e centro administrativo da Intimada como sendo referência do início dos voos.

A AUTOTRAC Com. E Telecomunicações S/A (“AUTOTRAC”), na condição de tomadora dos serviços de táxi aéreo prestados pela Intimada, mantinha contrato verbal de fretamento que obrigava a Intimada a colocar à disposição da



AUTOTRAC, sempre que solicitado, uma aeronave com características específicas. Por conta disto, o preço do serviço de fretamento cobrado pela Intimada da AUTOTRAC era composto por despesas necessárias para possibilitar condições permanentes de voo, independentemente dos trechos efetivamente voados em cada mês. Decorre daí, a informação contida no faturamento de dezembro de 2007 que se trata de cobrança do valor correspondente a “50% do seguro devido nos anos de 2006/2007”, mencionado no item 4 do Termo de Intimação Fiscal.

Em face de todo o exposto, a Intimada esclarece e confirma que não tem condições de informar, com precisão, todos os voos realizados pela AUTOTRAC, no período de dezembro de 2006 a dezembro de 2007.”

Por intermédio do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 14/01/2011, solicitou-se da fiscalizada apresentar o Diário de Bordo da aeronave PR-FNP relativo ao período de novembro/2006 a dezembro/2007, com a finalidade de confirmar as informações concernentes aos planos de voos realizados pela referida aeronave. No referido período tal aeronave era operada pela TAM Táxi Aéreo Marília Ltda, porém em conformidade com o registro efetuado na ANAC, a mencionada empresa rescindiu o contrato de arrendamento operacional com a proprietária em 26/11/2009, já que alguns dias antes, a contribuinte havia celebrado contrato de arrendamento dessa mesma aeronave com a proprietária/arrendadora. Tais fatos evidenciam a razão de ter se solicitado o Diário de Bordo à fiscalizada.

A contribuinte, em 21/01/2011, solicitou prorrogação do prazo por mais 10 dias para atender a intimação, alegando que a documentação foi solicitada à TAM Aviação Executiva na cidade de São Paulo. A prorrogação de prazo foi deferida conforme solicitação.

Em resposta à intimação, em 31/01/2011 a fiscalizada apresentou cópias autenticadas e originais dos Diários de Bordo relativos a todos os voos realizados pela supramencionada aeronave no período de novembro/2006 a dezembro/2007. Informou, ainda, que para facilitar a identificação dos voos realizados pela Autotrac, apresentou um conjunto de documentos individualizados, composto de nota fiscal emitida pela TAM e respectivo demonstrativo de fretamento, acompanhado dos correspondentes Diários de Bordo. Alegou que a documentação contém algumas pequenas divergências entre os demonstrativos anexos às notas fiscais e os Diários de Bordo, decorrentes de equívocos na indicação das datas e na descrição dos voos nos demonstrativos, sendo corretas as datas constantes dos Diários de Bordo, conforme planilha anexa destacado em vermelho.

Finalizando a resposta, a contribuinte informou que os voos descritos nos Diários de Bordo nºs 19995, 21342 a 21347, 22106, 22399, 22400, 22402 e 22403, foram cobrados na época da realização, sendo, porém os respectivos valores complementados posteriormente em razão de revisões nos correspondentes preços, devido às características de cada um deles, a exemplo prioridade de disponibilidade, urgência, dias da semana (feriados e finais de semana, pernoites), etc.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Por meio de verificação na escrituração contábil da fiscalizada constatou-se que, no ano de 2007, as despesas lançadas na conta 50061 – Táxi Aéreo corresponderam ao montante de R\$ 6.112.756,35.

Em decorrência de tal fato, no curso deste procedimento fiscal a contribuinte foi instada a apresentar elementos (informações e documentos) que pudessem efetivamente comprovar que essas despesas eram necessárias à atividade da empresa, conforme exposto anteriormente.

Na primeira resposta, apresentada em 09/09/2010, a fiscalizada não apresentou os nomes dos ocupantes dos voos e nem informou as finalidades de cada voo/trecho, tendo se limitado a dar informações genéricas de que todos os voos visaram à participação dos executivos e colaboradores em reuniões ou outros eventos com o objetivo de realizar negócios e representar a empresa em diversas finalidades.

Em função da precariedade das informações fornecidas pela contribuinte, esta foi intimada a apresentar, desta feita, descrição específica de cada evento, vinculando-o à localidade para a qual o voo/trecho ocorreu e, ainda, anexando documentos que evidenciem a realização do evento – exemplos: feira (folder), reunião (ata).

Atendendo à intimação, em 26/11/2010 apresentou os esclarecimentos acompanhados de documentos, que se subdividiram em 2 grupos a saber: no primeiro grupo listou os voos/trechos por datas, nos quais, afirmou a contribuinte, foram transportados executivos e colaboradores da Companhia para participação em reuniões de trabalho nas localidades de suas concessionárias, comprovados pelas declarações emitidas pelas empresas que compõem a rede de concessionárias visitadas (10 declarações em anexo); no segundo grupo relacionou os voos também por datas, igualmente destinados ao transporte de executivos e colaboradores da Companhia para participação em eventos rápidos e informais de divulgação da Autotrak, tendo anexado folders, filme e fotos de stand utilizados em BR e em Postos de Combustíveis que, no entendimento da intimada, comprovam o fato. Repetiu, ainda, os mesmos esclarecimentos prestados na resposta apresentada em 09/09/2010, no que tange à atuação da Autotrak em todo o território nacional.

Sobre as declarações emitidas pelas Concessionárias, segue abaixo a transcrição do texto contido nos referidos documentos, que tem exatamente o mesmo teor, destacando que as variações existentes referem-se aos dados cadastrais de cada Concessionária (nome, CNPJ, endereço, representante legal) e às datas “estimadas” das supostas visitas de integrantes da Autotrak. Ressalte-se que, até a data de emissão das declarações é igual.

“DECLARAÇÃO

Empresa XXXXX, inscrita no CNPJ/MF sob o nº NN.NNN.NNN/0001-NN, com sede no(a) YYYYYY, por seu representante legal, AAAAA, inscrito no CPF sob o nº NNN.NNN.NNN-NN, na qualidade de Concessionária da Autotrak Comercio e Telecomunicações S/A (“concedente”), inscrita no CNPJ/MF sob o nº 40.281.347/0001-74, declara que são rotineiras as visitas a trabalho de integrantes da Autotrak à empresa XXXXX, pelo próprio modelo de negócio (a empresa XXXXX é integrante da rede de concessionárias da Autotrak) e que, especificamente durante o ano de 2007, foi visitada em diversas

oportunidades por executivos e colaboradores da Autotrak, nas datas e períodos a seguir indicados estimativamente:

- DD/MM/AAAA

Declara, também, que a visita teve como finalidade encontro de trabalho como o sócio gerente da declarante e suas equipes operacionais, em especial comerciais e de pós-vendas, para discutir planos e estratégias comerciais, perspectivas de negócios e desenvolvimento da Concessionária, treinamentos técnicos e operacionais, entre outros assuntos conexos, não demandantes de atas, esclarecendo que a empresa XXXXX iniciou suas atividades de concessionária da Autotrak em DD/MM/AAAA, demandando apoio técnico e comercial natural neste modelo de negócio e, quando se encontrava presente o Sr. Nelson Piquet Souto Maior, as atividades eram ampliadas para a apresentação da empresa XXXXX a clientes já existentes ou em potencial, em rápidas visitas não programadas, com vistas a realizar negócios futuros e divulgar a nova estrutura de apoio e suporte ao cliente.

Município/UF, 10 de Novembro de 2010.

Empresa XXXXX

Nome do representante legal e assinatura”

Diante do texto acima reproduzido, presente nas 10 declarações firmadas pelas Concessionárias da fiscalizada, e que chega a ponto de conter palavras e expressões do tipo “estimativamente” e “não demandantes de atas” em todas as 10 declarações, outra conclusão não se pode ter senão a de que tais documentos foram lavrados sob o comando da fiscalizada, que encaminhou o texto padrão às Concessionárias, que por sua vez, ficaram encarregadas de tão-somente inserir seus dados cadastrais e apor a assinatura dos respectivos representantes legais.

Ademais, a dependência econômico-financeira das mencionadas empresas em relação à fiscalizada tornaria quase que proibitivo a tais Concessionárias se negarem a defender os interesses daquela que, em última análise, é a sua provedora.

Em face das razões acima expostas, tais declarações não se prestaram a atender a exigência contida na intimação, qual seja documentos que evidenciem a realização do evento na localidade para a qual o voo/trecho ocorreu.

Quanto aos folders, filme e fotos de stand utilizados em rodovias e em postos de combustíveis, por se tratarem de materiais de divulgação dos produtos oferecidos pela contribuinte, não apresentam datas da realização dos eventos em seus conteúdos, motivo pelo qual referidos documentos também não se revelaram capazes de comprovar a vinculação do evento realizado à localidade para a qual o voo/trecho ocorreu.

Em 31/01/2011, além dos Diários de Bordo relativos a todos os voos realizados pela aeronave matrícula PR-FNP no período de novembro/2006 a dezembro/2007, a fiscalizada apresentou um conjunto de documentos individualizados, composto de nota fiscal emitida pela TAM e respectivo demonstrativo de fretamento, acompanhado dos correspondentes Diários de Bordo. Informou, ainda, que a documentação contém “algumas pequenas divergências” entre os demonstrativos anexos às notas fiscais e os Diários de Bordo, decorrentes de equívocos na indicação das datas e na descrição dos voos nos demonstrativos, sendo corretas as datas constantes dos Diários de Bordo, conforme planilha anexa destacado em vermelho.

^

Concluindo a resposta, a contribuinte alegou que os voos descritos nos Diários de Bordo nºs 19995, 21342 a 21347, 22106, 22399, 22400, 22402 e 22403, foram cobrados na época da realização, sendo, porém os respectivos valores complementados posteriormente em razão de revisões nos correspondentes preços, devido às características de cada um deles, a exemplo prioridade de disponibilidade, urgência, dias da semana (feriados e finais de semana, pernoites), etc.

Com o intuito de facilitar a identificação dos aeródromos, que por convenção possuem siglas, foi elaborada uma tabela que contempla ao menos os aeródromos constantes nos Diários de Bordo envolvidos no presente caso, conforme evidencia o Anexo I.

Ressalte-se, ainda, que a busca de informações com a finalidade de subsidiar a ação fiscal não se restringiu à fiscalizada, mas a obtenção de dados envolveu órgãos como a Agência Nacional de Aviação Civil – ANAC e o Departamento de Controle do Espaço Aéreo – DECEA e, até mesmo, a empresa prestadora dos serviços de táxi aéreo - TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S/A.

Cumprе destacar o teor da resposta (anteriormente transcrita) apresentada por esta última empresa quando questionada acerca das divergências entre os registros constantes no DECEA e as informações de trechos de voos contidas nos demonstrativos anexos às notas fiscais, ao afirmar que: não está obrigada, na condição de prestadora de serviços de táxi aéreo, demonstrar nos faturamentos dos serviços realizados, os trechos voados pelos seus clientes; os trechos indicados no relatório anexo à nota de fretamento devem ser considerados como mera indicação de voos realizados, não sendo possível assegurar que referidas informações correspondem aos trechos efetivamente voados; por estar a Intimada obrigada a colocar à disposição da AUTOTRAC, sempre que solicitado, uma aeronave com características específicas, o preço do serviço de fretamento cobrado pela Intimada da AUTOTRAC era composto por despesas necessárias para possibilitar condições permanentes de voo, independentemente dos trechos efetivamente voados em cada mês. Decorre daí, a informação contida no faturamento de dezembro de 2007 que se trata de cobrança do valor correspondente a “50% do seguro devido nos anos de 2006/2007”, mencionado no item 4 do Termo de Intimação Fiscal.

Segundo o art. 108, VIII, do Decreto nº 44.540/2004 do Município de São Paulo/SP, a Nota Fiscal-Fatura de Serviços deve conter, entre outras indicações, a discriminação, quantidade e demais elementos que permitam a perfeita identificação do serviço prestado. Na mesma linha, o art. 22 da Portaria nº 190/GC-5/2001 do Comando da Aeronáutica, estabelece que a administração das empresas que exploram serviços de táxi aéreo deverá discriminar, nas notas fiscais emitidas, o tipo de serviço realizado e o prefixo da aeronave empregada.

Cristalino está que a TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S/A infringiu tanto a legislação fiscal/tributária como a legislação aeronáutica. Além do que, emitiu documento fiscal (NF 60859, de 12/12/2007) com a discriminação de serviços não realizados, pois o documento anexo demonstra tratar-se de valor correspondente a 50% do seguro devido dos anos de 2006/2007, o que caracteriza, em tese, o crime de falsidade ideológica.

Impende assinalar que, do valor total contabilizado a título de despesas com táxi aéreo pela fiscalizada – R\$ 6.112.756,33, o equivalente a 95% desse montante refere-se a voos faturados com a identificação da aeronave matrícula PR-FNP.

Para se ter uma idéia, a referida aeronave é um Citation X, fabricado pela empresa norte-americana Cessna em 1997, e é considerado, de acordo com as informações extraídas do sítio da própria fabricante da aeronave, no endereço eletrônico <http://cessna.com/citation/citation-x.html>, (tradução livre): *“O Citation X é o avião civil mais rápido nos céus, com velocidade de cruzeiro muito próxima à barreira do som, a .92 Mach (nota: equivale 972 km/h em nível de cruzeiro). Até hoje, os Citation X voaram o equivalente a quatro viagens ao sol. Eles decolaram e pousaram aproximadamente 1 milhão de vezes. E todos os dias, sua duração média no ar é a maior em toda a frota Citation. Claramente, o “X” mereceu sua distinção de uma das aeronaves executivas mais utilizadas, melhores e favoritas em todos os tempos. Rápido e furiosamente eficiente. Graças aos seus motores Rolls-Royce e sua aerodinâmica notável, este excepcional “artista” está, na sua categoria, entre os jatos executivos mais eficientes em combustível já criados.”*

Segundo artigo publicado na Revista Isto é Dinheiro, Edição 252, de 26 de junho de 2002, e também veiculado no endereço eletrônico http://www.istoedinheiro.com.br/noticias/13057_TAM+VAI+DE+TAXI, o Citation X, que é o modelo top de linha da família de jatos Citation, custa US\$ 19 milhões.

Resta claro, assim, tratar-se de uma aeronave de performance diferenciada, que se destaca mesmo no segmento já exclusivo dos jatos executivos pelo seu desempenho e sofisticação, evidenciando o seu elevado padrão e, conseqüentemente, o seu alto custo de fretamento.

Outro ponto a ser destacado em relação à aeronave matrícula PR-FNP é que, no período de novembro/2006 a dezembro/2007, do total de 441,5 horas voadas nesse período, 421,3 horas foram destinadas à Autotrac, conforme demonstra o Anexo III, e no campo OBS: dos Diários de Bordo sempre constou o registro do nome do presidente da empresa.

Fato que chama a atenção diz respeito às 20,2 horas voadas pela mencionada aeronave e não destinadas à Autotrac. Nos Diários de Bordo nº 21457, 23366, 23379, 23380, 23381 e 22098 consta no campo OBS: a informação Frete TAM. Ora, se à época a aeronave era operada pela TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S/A, porque tal observação só constou quando o voo não foi destinado a atender à Autotrac?

Poder-se-ia ter havido um acordo entre TAM e Autotrac, onde a primeira se comprometeu a arrendar a supracitada aeronave em nome da segunda? E o percentual de utilização da mesma aeronave pela fiscalizada – 95% - não seria mais um indicador de que esta sempre foi, de fato, a real arrendatária/detentora da aeronave? A matrícula da aeronave registrada na ANAC: PR-FNP, **desde a sua entrada no Brasil**, seria mera coincidência com as letras iniciais que formam o nome do presidente da empresa fiscalizada? E, ainda, o que inferir acerca da rescisão do arrendamento referente ao contrato celebrado entre a CESSNA e TAM Táxi Aéreo Marília Ltda, com relação à mencionada aeronave, assinada em 26/11/2009, e do contrato de arrendamento da mesma aeronave celebrado entre a CESSNA e AUTOTRAC COMÉRCIO E TELECOMUNICAÇÕES S/A em 12/11/2009?

Ainda em relação ao prefixo da supracitada aeronave, excerto de matéria veiculada no endereço eletrônico http://www.portaldoluxo.com.br/noticia_piquet_compra_jatinho.php, informa sobre a matrícula da aeronave do filho do presidente da empresa fiscalizada, que também

Asser

é constituída com as letras iniciais do seu nome, conforme transcrição a seguir: *“Nelsinho Piquet irá utilizar o prefixo N33NP como identificação do seu Citation Mustang. Com a aeronave, o piloto da Renault pretende ganhar algumas horas para poder se dedicar por mais tempo aos treinamentos. Ao contrário do seu pai, o tricampeão mundial de Fórmula 1 Nelson Piquet, que pilota o próprio avião Citation X e também é piloto de helicóptero, ele ainda não pilotará sua aeronave. No entanto, do mesmo jeito que seguiu os passos do pai na carreira do automobilismo é possível que um dia Nelsinho Piquet venha a ser piloto na aviação também.”*

Também merece destaque a disparidade entre o valor do Km voado cobrado pela TAM, que variou de R\$ 13,34 relativo a um voo cujo trecho foi Brasília/São Paulo/Brasília/Angra dos Reis/São Paulo/Brasília e percorreu 4.530 Km, a R\$ 210,53 referente ao voo Brasília/Goiânia/Brasília, que percorreu 500 Km. Evidentemente, para se calcular o valor do Km voado tomou-se por base o valor do trecho constante no Demonstrativo anexo à NF da TAM dividido pelo nº de Km voados constante no Diário de Bordo.

Há que se ressaltar que, no caso desse voo de maior valor do Km voado, se o cálculo tivesse como base o percurso informado pela contribuinte em planilha: São Paulo/Brasília/Goiânia/Brasília/São Paulo isso representaria um acréscimo de cerca de 2.000 Km e, obviamente, diminuiria o valor do Km voado. Foi mencionado a título de exemplo o citado trecho, entretanto a divergência entre os trechos de voos ocorreu em outros percursos, conforme pode ser verificado no Anexo II a este Relatório.

Como agravante pesa o fato de a contribuinte, na tentativa de justificar voos que ocorreram uma única vez, mas foram incluídos em mais de uma Nota Fiscal, em documento entregue em 31/01/2011 ter afirmado que os voos descritos nos Diários de Bordo nºs 19995, 21342 a 21347, 22106, 22399, 22400, 22402 e 22403, foram cobrados na época da realização, sendo, porém os respectivos valores complementados posteriormente em razão de revisões nos correspondentes preços, devido às características de cada um deles, a exemplo prioridade de disponibilidade, urgência, dias da semana (feriados e finais de semana, pernoites), etc.

Se o valor do Km voado inicialmente cobrado já apresentava distorções, conforme mencionado anteriormente, a justificativa de que referidos voos sofreram complemento nos seus valores só evidencia a falta de consistência nos esclarecimentos prestados pela fiscalizada no que se refere aos voos que efetivamente não existiram, embora tenham sido incluídos nos demonstrativos anexos às Notas Fiscais da TAM.

Cumprе registrar o expediente do qual a TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S/A lançou mão e que também contou com a anuência da fiscalizada, conforme mencionado no item II deste Relatório. Quando instada a esclarecer as razões de todos os trechos constantes nos Demonstrativos de Fretamentos (anexos às Notas Fiscais emitidas pela intimada em nome de AUTOTRAC COM. E TELECOMUNICAÇÕES S/A no ano de 2007) apresentarem como procedência São Paulo/SP, divergindo do que consta nos planos de voos registrados no DECEA, a TAM respondeu nos seguintes termos:

“A indicação contida nos referidos relatórios anexos às notas de fretamento, de que os voos teriam tido início em São Paulo, pode, eventualmente, estar incorreta em alguns casos, embora a falta de

registros já esclarecida impeça quer a retificação quer a ratificação da informação. Na hipótese de ter havido incorreção, esta pode ter se originado de conclusão indevida do funcionário responsável pelo faturamento, que considerou a sede e centro administrativo da Intimada como sendo referência do início dos voos.”

A resposta da TAM Aviação Executiva e Táxi Aéreo S/A é, no mínimo, inusitada, pois quer dar a entender que tais “incorreções”(voos que não saíram de São Paulo, mas foram faturados como se de lá tivessem saído), se ocorreram em “alguns casos” pode ter decorrido de conclusão indevida do funcionário responsável pelo faturamento.

Uma simples consulta ao Anexo II a este Relatório será suficiente para verificar que tais divergências não foram esporádicas, pois ocorreram em mais de 40 (quarenta) voos. Essas incorreções significam um acréscimo de cerca de 1000 km voados em cada percurso discriminado nos demonstrativos anexos às Notas Fiscais, ou seja, mais uma grave distorção da realidade dos fatos, sendo, portanto, inadmissível acreditar que uma empresa do porte da Autotrac, em condições normais, pudesse efetuar pagamentos com tantas inconsistências.

A fim de corroborar a falta de razoabilidade no preço por Km voado cobrado da fiscalizada, segue abaixo tabela contida em matéria veiculada pela Revista Isto é, Edição nº 1967, de 11 de julho de 2007, e também disponível no endereço eletrônico http://www.istoe.com.br/reportagens/299_VOE+SEM+ATRASOS:

Quanto custa a comodidade			
Valor do voo varia conforme a distância dos destinos e o conforto das aeronaves			
Empresa	Preço por Km	Aeronave	Limite de passageiros
Global	R\$ 9,00	King Air C90	8
Lider	R\$ 15,70	Beechjet 400A	8
Premier	R\$ 17,00	Learjet 55	7
Tam Jatos	R\$ 20,00	Citation X	8
Alliance Jet	De R\$ 28,00 a R\$ 30,00	Falcon 2000	8

Fonte: Companhias de Táxi Aéreo

Releva consignar, ainda, que os custos e despesas com passagens aéreas contabilizados pela contribuinte no ano de 2007 corresponderam ao montante de R\$ 653.896,13, conforme demonstrado no Anexo IV. Tal valor se refere aos gastos com voos regulares destinados aos deslocamentos de funcionários lotados nas diversas diretorias e departamentos que compõem a empresa e representaram pouco mais de 10% do valor relativo às despesas com táxi aéreo.

No curso do procedimento fiscal foi possível constatar que:

- A fiscalizada não apresentou os elementos comprobatórios que pudessem vincular os eventos de seu interesse às localidades para as quais os voos fretados ocorreram;
- Por consequência, as despesas realizadas com táxi aéreo não se mostraram como necessárias para a execução do objetivo social da empresa e tais despesas não se revelaram como normais ou usuais para o desempenho de suas atividades;
- O montante despendido pela empresa (nas diversas diretorias/departamentos) com passagens aéreas em voos regulares indicam que era possível alcançar seus objetivos sem a necessidade de fretar aeronave de luxo;
- As insistentes alegações da contribuinte de que “o Presidente da Companhia é pessoa notoriamente conhecida no Brasil e no Exterior, com múltiplas atividades fora do Brasil, necessitando, portanto, de rapidez e agilidade nas tarefas desempenhadas para a Autotrac”, aliadas ao fato de a aeronave utilizada em 95% dos voos ser de alto padrão de luxo, demonstram que a despesa com fretamento de táxi aéreo tornou-se uma necessidade para o Presidente e não diretamente para a empresa atingir seus objetivos;

Como relatado anteriormente, não há mais nos autos o questionamento quanto à despesa não comprovada, sendo objeto desse julgamento apenas a necessidade das despesas e a multa de 75% lavrada em face da empresa.

Ademais, como constou no relatório fiscal, foram juntados nos autos diários de bordo, notas fiscais emitidas pela TAM, informações prestadas pela ANAC, DECEA e pela TAM, além de documentos juntados pelo contribuinte.

Já a decisão da DRJ, entendeu pela manutenção do lançamento, sob o argumento de que a despesa de fretamento de aeronave é dedutível, desde que provada a sua necessidade, sendo que o ônus da prova caberia ao contribuinte. Vejamos as transcrições da decisão:

Quanto à preliminar de nulidade em razão de utilização indevida de presunção, consigne-se que na presente ação fiscal foram observados os requisitos legais pertinentes à constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública, conforme estabelecido no Decreto nº 70.235/72, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal - PAF, bem como o atendimento às exigências presentes no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei nº 5.172/66.

Revestindo-se o ato praticado no presente processo de todas as formalidades para sua validade, não se configura qualquer das hipóteses de nulidade previstas nos incisos I e II do art 59 do Decreto nº 70.235/72, uma vez que o ato foi formalizado por pessoa competente, o AFRFB, e foi assegurado à autuada o direito de defesa.

Rejeita-se, por conseguinte, a preliminar arguida.

No que tange ao mérito, glosa das despesas não necessárias lançadas na conta “50061-Táxi aéreo”, releva, de início, transcrever a legislação correspondente.

A legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas estabelece regras para a dedutibilidade de despesas, conforme o disposto no art. 299 do RIR/99:

(...)

A Lei nº 9.249/95 acrescentou ainda mais uma condição restritiva ao contido no instrumento legal acima, a de que os gastos estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, conforme art. 13, incisos II e III:

(...)

Acerca do assunto, o Parecer Normativo CST nº 32, de 13/08/81, preconiza que:

(...)

Logo, os custos e as despesas operacionais são dedutíveis quando necessários para a manutenção da atividade da

empresa, bem como quando usuais ou normais com respeito ao tipo de operações que ela realiza. Em consequência, não é qualquer dispêndio que pode ser abatido da base de cálculo do imposto.

À luz da ciência contábil, pode-se definir lucro como o resultado positivo obtido com o confronto entre receitas e despesas. Receita, por sua vez, é tudo que a empresa aufera com a venda de bens, produtos, mercadorias e serviços. Quanto a despesa ou custo, pode-se dizer que sua concepção é correlata ou dependente do conceito de receita. Despesa ou custo é todo ônus em que se incorre para se obter receita. Tal conceito é taxativo e excludente.

O dispêndio que não visa à obtenção de receita não constitui custo nem despesa, mas sim exercício, pela sociedade, da faculdade de dispor discricionariamente de seu patrimônio e do lucro.

Como consequência, para fins tributários, todos os dispêndios não necessários para a manutenção da atividade da empresa e geração de receita devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real do período.

Por outro lado, para permitir ao fisco averiguar se um determinado pagamento a título de remuneração de prestação de serviços atende os requisitos legais de dedutibilidade (sobretudo a necessidade, a utilidade e a usualidade do gasto), o contribuinte deve munir a contabilidade de documentos e elementos que comprovem a sua efetiva realização, bem como a natureza e a finalidade do dispêndio. Em resumo, para fazer jus à dedução de despesas e custos, o contribuinte tem de demonstrar o vínculo entre receita e despesa, evidenciando que esta era necessária e útil para obtenção daquela e que constitui prática usual no ramo em que atua.

Quanto ao ônus da prova, matéria alegada pela impugnante, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é o princípio fundamental do direito probatório, qual seja, o de que quem acusa e/ou alega deve provar. Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; pelo contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do caput do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”. De outro lado, ao contribuinte a legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, como expresso no inciso III do artigo 16 do mesmo Decreto nº 70.235/72, que determina que a impugnação conterà “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”.

Entretanto, dizer que no auto de infração o ônus da prova cabe ao fisco não significa eximir o contribuinte do dever de

apresentar os documentos que lhe assegurem o direito à dedução referida. Assim, é dever do contribuinte apresentar todos os documentos comprobatórios solicitados pelo fisco, de forma a comprovar os gastos bem como sua natureza e finalidade, e é responsabilidade da autoridade lançadora evidenciar, nos autos, a irregularidade apontada mediante a exposição dos fatos, dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte, das correlações entre estes e os documentos apresentados, entre outros, de forma a explicitar e bem fundamentar suas conclusões.

E foi justamente isso o que ocorreu nos presentes autos: foram apresentadas provas diretas pela autoridade lançadora de que houve, de fato, a dedução de despesas não necessárias pela empresa, não tendo sido utilizada nenhuma presunção, conforme alegado pela impugnante, conforme se passa a demonstrar.

No caso em tela, a fiscalização, tendo verificado o expressivo valor escriturado na referida conta, intimou a empresa a apresentar informações e documentos que pudessem comprovar que tais despesas eram necessárias à atividade por ela exercida.

Neste ponto, vale lembrar que, tendo em vista o pagamento já efetuado, a lide cinge-se à classificação de despesas de fretamento como não necessárias. Destaca-se portanto que, quanto à matéria em litígio, não há questionamento relativo à efetividade do pagamento ou da prestação de serviços de fretamento à empresa autuada, o que se questiona é a necessidade de tais dispêndios para a obtenção de receitas por parte da empresa.

Consoante o Relatório Fiscal (fl. 937), na primeira resposta, apresentada em 09/09/2010, a fiscalizada não apresentou os nomes dos ocupantes dos vôos nem informou a finalidade de cada vôo/trecho, tendo se limitado a dar informações genéricas de que todos os vôos visaram à participação dos executivos e colaboradores em reuniões ou outros eventos com o objetivo de realizar negócios e representar a empresa em diversas finalidades.

Tendo sido a explicação considerada insuficiente, a empresa foi instada a apresentar a descrição específica de cada evento, vinculando-o à localidade para a qual o vôo/trecho ocorreu e anexando documentos que evidenciassem a realização do evento, tais como folders e atas de reuniões.

Atendendo à intimação, em 26/11/2010 o contribuinte apresentou os esclarecimentos acompanhados de documentos, que se subdividiram em 2 grupos: no primeiro grupo listou os vôos/trechos por datas, e afirmou que serviram para o transporte de executivos e colaboradores da Companhia para participação em reuniões de trabalho nas localidades de suas concessionárias, comprovados pelas declarações emitidas pelas empresas que compõem a rede de concessionárias visitadas (10 declarações); no segundo grupo relacionou os vôos, também por datas, e informou que foram destinados ao transporte de executivos e colaboradores da Companhia para participação em

eventos rápidos e informais de divulgação da Autotrak, tendo anexado folders, filme e fotos de stand utilizados em BR e em Postos de Combustíveis. Repetiu, ainda, os mesmos esclarecimentos prestados na resposta apresentada em 09/09/2010, no que tange à atuação da Autotrak em todo o território nacional.

No que concerne às declarações encaminhadas, os documentos foram desconsiderados pela fiscalização, tendo em vista que:

a) o texto apresentado é idêntico, inclusive contendo palavras e expressões do tipo “estimativamente” e “não demandantes de atas” e mesma data de assinatura, o que sugere que os documentos foram lavrados por solicitação da fiscalizada;

b) a dependência econômico-financeira das concessionárias tornaria quase que proibitivo que se negassem a defender os interesses da fiscalizada.

Com relação aos folders, filme e fotos de stand utilizados em rodovias e em postos de combustíveis, por se tratar de materiais de divulgação dos produtos oferecidos pelo contribuinte, não apresentam datas da realização dos eventos em seus conteúdos, motivo pelo qual a fiscalização entendeu que referidos documentos também não se revelaram capazes de comprovar a vinculação do evento realizado à localidade para a qual o voo/trecho ocorreu.

Em 31/01/2011, além dos Diários de Bordo relativos a todos os vôos realizados pela aeronave matrícula PR-FNP no período de novembro/2006 a dezembro/2007, a fiscalizada apresentou um conjunto de documentos individualizados, composto de nota fiscal emitida pela TAM e respectivo demonstrativo de fretamento, acompanhado dos correspondentes Diários de Bordo. Informou, ainda, que a documentação contém "algumas pequenas divergências" entre os demonstrativos anexos às notas fiscais e os Diários de Bordo, decorrentes de equívocos na indicação das datas e na descrição dos vôos nos demonstrativos, sendo corretas as datas constantes dos Diários de Bordo.

Concluindo a resposta, o contribuinte alegou que os vôos descritos nos Diários de Bordo nº 19995, 21342 a 21347, 22106, 22399, 22400, 22402 e 22403, foram cobrados na época da realização, sendo, porém os respectivos valores complementados

posteriormente em razão de revisões nos correspondentes preços, devido às características de cada um deles, a exemplo prioridade de disponibilidade, urgência, dias da semana (feriados e finais de semana, pernoites) etc.

Sobre o assunto, assevera a impugnante que seu porte econômico e a natureza de sua atividade justificam a necessidade da despesa, a qual deve ser considerada como normal na hipótese, que as despesas incorridas são compatíveis com sua receita e que a empresa possuía, em 2007, 13 concessionárias (Doc. 03) bem como importantes e estratégicos negócios, clientes e potenciais clientes a exigir tratamento e pronta assistência em todos os Estados da Federação (Doc. 04).

Acréscita que possuía também obrigações tributárias em todos

esses Estados e sujeitava-se a contencioso, judicial e administrativo, também nas mais diversas localidades.

Do exame do Doc. 03 (fls. 1.161 e seguintes), verifica-se que as concessionárias listadas localizam-se nos seguintes municípios: Curitiba (PR), Feira de Santana (BA), Duque de Caxias (RJ), Contagem (MG), Fortaleza (CE), Brasília (DF), Marituba (PA), Jaboatão dos Guararapes (PE), São Bernardo do Campo (SP), Porto Alegre (RS), Várzea Grande (MT), Osasco (SP) e São José do Rio Preto (SP).

Como Doc. 04, a interessada anexa relatório interno nominado “Relação de clientes com destaque para as unidades da federação que temos atuação”.

Acerca das atividades por ela exercidas, conforme exposto no relatório, transcreve relação exemplificativa apresentada na manifestação constante dos autos:

- a) Participação em feira e eventos de produtos de tecnologia, integrantes do ramo de transportes;*
- b) Participação em reuniões nas Secretarias de Fazenda dos Estados, com vistas ao entendimento do novo Convênio ICMS nº. 139/06;*
- c) Participação nos Circuitos Autotrac, para marketing, vendas e divulgação da Campanha em várias cidades;*
- d) Representação da Companhia em Juízo, nos tribunais de outras jurisdições;*
- e) Participação em grandes negociações comerciais/vendas, com clientes de médio e grande portes;*
- f) Participação em reuniões com o Acionistas em São Paulo;*
- g) Visitas às Concessionárias da Autotrac nos diversos Estados da Federação;*
- h) Visita a Estados para avaliação de possível criação de unidades da Companhia, próprias e de autorizadas; e*
- i) Participação em reuniões com Advogados e Bancos, durante o processo de abertura de capital.*

Afirma, assim, que, diante desse cenário, o constante deslocamento de seus principais executivos e especialmente de seu Presidente era não só inevitável, como ainda fazia-se imprescindível para o sucesso das atividades da empresa. Acrescenta, ainda, que a disponibilidade da aeronave permitia o transporte não só de integrantes da empresa, mas também de clientes de grande porte e indicadores de negócios, também com conseqüências positivas evidentes para as atividades da empresa.

Ainda sobre o assunto, a impugnante consigna que, justamente em razão de se mostrar necessária a frequente utilização da aeronave para o bom desempenho empresarial e buscando eventual redução das despesas, é que a impugnante optou por tornar-se arrendatária da aeronave no ano de 2009, conforme observado pela fiscalização.

Ocorre que, embora despesa com fretamento de aeronaves não possa, por si só, ser considerada desnecessária à atividade de uma empresa e à manutenção da fonte produtora, nos termos do artigo 299 do RIR/99, essa necessidade carece de ser demonstrada para que a despesa seja admitida como dedutível na determinação do lucro real.

Isso posto, é de se reconhecer a razoabilidade da argumentação da impugnante no que tange aos gastos relativos às localidades em que se encontram as concessionárias, porém a interessada não efetuou a juntada de qualquer prova de suas alegações, que, por mais que possam conter aspectos de plausibilidade, não se encontram respaldadas em documentação hábil e idônea que lhe façam prova.

Neste ponto, cumpre observar que, para que a escrituração contábil faça prova em favor do contribuinte deve estar respaldada em documentação hábil e idônea, na forma do parágrafo 1º do artigo 9º do Decreto-lei nº1.598/77:

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

No caso concreto, a relação da localização das concessionárias e o relatório interno com os principais clientes por município não são suficientes para justificar a necessidade de cada um dos vôos realizados. Embora, em tese, seja razoável o constante deslocamento dos executivos ligados à empresa, para que esta possa deduzir as despesas

correspondentes, é necessário que possua controle eficiente dos vôos fretados e das finalidades de cada um dos deslocamentos realizados, bem como a conservação da respectiva documentação comprobatória.

Mais especificamente com relação à comprovação dos deslocamentos mediante a apresentação das declarações por parte das concessionárias, assiste razão ao fisco, uma vez que o texto ali constante é muito genérico e apenas declara que são rotineiras as visitas a trabalho de integrantes da Autotrac, listando períodos estimados de visitas, bem como relação genérica de assuntos tratados.

Assim, não restou comprovado o vínculo de necessidade de

cada uma das despesas ocorridas para a geração de receitas pela empresa autuada. Ademais, algumas das declarações nem assinadas estão (fl. 254, 256 e 258).

O mesmo raciocínio vale para os folders, filmes e fotos apresentados, ou seja, embora sugiram a necessidade de deslocamento dos representantes, não têm o condão de comprovar a motivação e o benefício de cada um dos vôos realizados para a geração de receitas por parte da empresa.

Do exposto, verifica-se, portanto, que o contribuinte, em sua defesa, justifica a dedutibilidade do dispêndio apenas arguindo genericamente a sua necessidade, em função das atividades por ele exercidas. Assim, não obstante a despesa ter sido comprovadamente realizada, o requisito de necessidade à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora não restou atendido, uma vez que não foram comprovadas as alegações quanto aos benefícios que cada um dos deslocamentos proporcionou aos interesses da empresa e tampouco sua relação com a manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

Ressalta-se que não há que se falar em aplicação do art. 112 do CTN ao presente caso, uma vez que inexistente dúvida quanto aos fundamentos utilizados na autuação.

Isso posto, torna-se irrelevante a discussão dos demais itens alegados, entre os quais o elevado preço pago pelo contribuinte pelo serviço, a possibilidade de juízo pela autoridade lançadora quanto à melhor forma para o atingimento dos objetivos comerciais da empresa, a performance da aeronave, a alegação de erro material nas indicações de vôos e a possibilidade de complementação de valores relativos à prestação de serviços por meio da emissão de novas notas fiscais com menção a vôos realizados anteriormente, motivo pelo qual os mesmos não serão enfrentados no presente voto.

Destarte, tendo em vista que a empresa não logrou êxito em comprovar as justificativas apresentadas, mantêm-se os lançamentos em sua totalidade.

Intimada da decisão em 06 de novembro de 2011, a contribuinte interpôs Recurso em 06 de dezembro de 2011, alegando em síntese que:

a) Afirma que a fiscalização não trouxe aos autos prova da suposta desnecessidade dos vôos. Apesar de afirmar que teriam sido apresentadas provas diretas por parte da Fiscalização, o r. acórdão recorrido limita-se a tratar da documentação e dos argumentos apresentados exclusivamente pela Recorrente, sem apontar uma única dessas provas diretas que supostamente haveriam sido apresentadas pelo Fisco;

b) Afirma que a autoridade fiscal limitou-se a desconsiderar as provas produzidas pela Recorrente ou fazer ilações acerca de questões paralelas, que não guardam relação com a necessidade ou não dos vôos para a atividade da autuada, o que confirma que a autuação baseou-se exclusivamente na presunção de que as despesas com o fretamento de aeronave seriam desnecessárias;

c) Quanto à inexistência de prova produzida pela Recorrente acerca da necessidade do fretamento da aeronave, resta esvaziado diante da inexistência de prova direta produzida pela Fiscalização;

d) Afirma que o ônus da prova, segundo o artigo 142 do CTN e o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, é da fiscalização;

e) Destaca que o uso das presunções só pode ser admitido de forma restrita e apenas nos casos expressamente previstos em lei, e mesmo nos casos previstos em lei, não pode a fiscalização se furtar de provar o fato presumitivo;

f) Com isso, conclui que o fato presumitivo – as despesas em questão não estariam intrinsicamente relacionadas com as atividades da Recorrente -, a partir do qual será inferido o fato presumido – as despesas não seriam necessárias -, não foi objeto de prova cabal pela Fiscalização, configurando-se verdadeira presunção de segundo grau, inadmitida inclusive nos casos de presunção legal;

g) Destaca a Recorrente o disposto no acórdão nº 108-07.313 sobre despesas com fretamento de aeronave (transcrições extraídas do acórdão mencionado pela Recorrente):

Por outro lado, considero legítima a dedutibilidade das despesas relativas às faturas emitidas pela AMERICAN LLOYD DO BRASIL - ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DE VIAGENS LTDA., correspondentes ao fretamento de aeronaves.

Tal fretamento, que teve por finalidade a locomoção dos funcionários da recte. que estavam envolvidos no projeto de execução de bombas de água na Bacia do Rio São Francisco, corresponde a uma despesa necessária à atividade operacional da empresa.

Ademais, a despesa está discriminada nas notas fiscais (cuja falsidade não foi alegada pela fiscalização), tendo ocorrido o respectivo pagamento.

Ora, o fato de a AMERICAN LLOYD não ter atendido a todas intimações do fisco para apresentação de documentos, ou mesmo de eventualmente ter omitido receitas (pois as faturas não constavam de seu Diário), não é suficiente para a conclusão do Fiscal.

Assim, mediante a prova da ocorrência das despesas incorridas a título de pagamentos à AMERICAN LLOYD, está legitimado o direito da recte. à sua dedução para apuração do lucro real do exercício.

A jurisprudência firmada por esse Conselho de Contribuintes já está pacificada no sentido de que "comprovada nos autos a efetiva prestação dos serviços contratados, bem como seu regular pagamento, improcedente a glosa efetuada"

h) Afirma que o acórdão recorrido constatou o pagamento das despesas e a efetividade da prestação de serviços de fretamento à empresa autuada. Com isso, deveria a fiscalização se voltar essencialmente à necessidade da despesa, e não à comprovação dos vãos, não podendo, com isso, inverter o ônus das provas.

i) Assim, conclui que tais fatos evidenciam a nulidade do Auto de Infração.

j) Aprofunda ainda nas suas argumentações alegando que a fiscalização não contesta o pagamento das despesas por parte da Recorrente;

k) Afirma ainda que o fato do avião ser de luxo representado pela utilização de vôos fretados e pelo uso freqüente de aeronave de performance diferenciada não serve para desnaturar a classificação da despesa como necessária e normal;

l) Isso porque não cabe ao Sr. Fiscal o juízo acerca da melhor forma para o atingimento dos objetivos comerciais da Recorrente, tampouco a apreciação acerca da conveniência e oportunidade dos métodos empregados pela empresa na condução de seu negócio;

m) Afirma que em 2007, a Recorrente possuía 13 concessionárias, bem como possuía importantes e estratégicos negócios, clientes e potenciais clientes, muitos deles de grande porte, a exigir tratamento e pronta assistência em todos os Estados da Federação;

n) Alega ainda que justamente em razão de se mostrar necessária a freqüente utilização da aeronave para o seu bom desempenho empresarial e buscando eventual redução das despesas, é que a Recorrente optou por tornar-se arrendatária da aeronave no ano de 2009;

o) Por fim, quanto às provas trazidas nos autos, o argumento trazido pela Recorrente quanto às minutas emitidas pelas Concessionárias e o texto padrão não invalida o documento. Justamente a existência de dependência entre a Concessionária e a Recorrente que justifica a necessidade de visitas desta àquela;

p) Quanto aos folders, filmes e fotos de stand relativos aos eventos em que se fizeram presentes os representantes da Recorrente, possuem o condão de reforçar a demonstração de necessidade de deslocamento de seus representantes;

q) Por fim, as Notas Fiscais, os Diários de Bordo, o relatório do DECEA e os comprovantes de pagamento comprovam, cabalmente, a existência dos vôos e as respectivas despesas, o que foi reconhecido pelo acórdão recorrido.

Este é o relatório!

Voto

Conselheiro Rafael Correia Fuso

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

Duas questões são postas nos autos que merecem análise por esse E. Tribunal, sendo que em cada dessas questões podem surgir outras perguntas a serem respondidas nos autos.

A primeira dela é se o ônus da prova quanto à despesa necessária é do fisco, que nos termos do artigo 142 do CTN e artigo 9º do PAF, deveria a fiscalizar demonstrar

cabalmente se as despesas deduzidas do Lucro Real pelo contribuinte seria uma despesa que aos olhos dos fatos e dos argumentos seria não necessária.

A segunda é se o fisco não conseguisse demonstrar que a despesa é não necessária, e ficasse buscando desconstituir os fatos através de argumentos paralelos, deveria o contribuinte provar que a despesa deduzida do Lucro era necessária.

Antes de adentrar nesses aspectos, há preliminar nos autos de nulidade, que no meu modo de ver se confunde com o mérito. Por isso, reservo-me no direito de enfrentar toda a matéria de uma vez.

Os fatos incontroversos nos autos são:

a) O fisco não conseguiu obter da ANAC, da TAM e do DECEA as informações relativas às pessoas que utilizaram a aeronave nas 421,3 horas em que supostos executivos da empresa visitaram clientes, concessionárias, realizaram reuniões em diversas cidades e estados.

b) A responsabilidade pela manutenção das informações era da TAM, ou seja de um terceiro que arrendou a aeronave à contribuinte;

c) Não há nos autos provas contundentes de que a aeronave no ano de 2007 era de fato da Autotrak, como tentou demonstrar a fiscalização construindo uma tese que não se confirma com a falta de provas nos autos;

d) O que foi demonstrado pela fiscalização quanto à inconsistências de vôos, datas e despesas (considerados não comprovados) fora objeto de regularização pelo contribuinte quando optou pelo pagamento dos tributos relativos a essas despesas;

e) As declarações, obviamente, terão um texto padrão, pois as empresas que fizeram a emissão são dependentes financeiramente da contribuinte, o que em princípio confirma o vínculo com a Recorrente.

f) Os folders, filmes e fotos não apresentam datas dos eventos e por isso enfraquece o peso a ser dado quanto às provas trazidas pelo contribuinte;

g) As Notas Fiscais emitidas pela TAM foram questionadas quanto aos valores, não obstante o fisco não ter considerado a questão factual de que a aeronave, de super luxo, o que não configura nenhum demérito ou problema quanto à classificação de despesa, ficou à disposição da Recorrente, e por isso, não houve compartilhamento de despesa ou repasse a outra empresa quanto ao custo de manutenção, além do fato de que a aeronave em solo implica em alto custo para a detentora, sob pena da mesma não ter condições nem de arcar no fim do mês com o valor do leasing.

h) Dessa forma, não dá para comparar custo ou valor de hora de uma aeronave utilizada o tempo todo por diversas empresas e pessoas, com uma aeronave que ficou à disposição várias horas, e provavelmente no pátio de aeroportos à disposição da empresa Recorrente.

i) A questão do pagamento das despesas pela Autotrak não foi questionada pela fiscalização.

Diante disso, passemos à análise das duas questões acima mencionadas.

A primeira é o dever do fisco em desconstituir a natureza jurídica da despesa, desqualificando-a através de provas a sua condição de necessária ou normal, conforme prescreve o artigo 299 do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

*§ 1 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).*

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

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

Apenas para reafirmar o que já exposto acima, a questão do pagamento das despesas pela Recorrente à TAM não é objeto de questionamento nos autos, sendo considerada realizada pela fiscalização.

A questão a ser investigada é se essas despesas que foram incorridas, visto que ficaram nos autos apenas a questão de despesas não necessárias, considerando as despesas não comprovadas como objeto exclusão do lançamento em razão do pagamento do tributo, estão ou não vinculadas a transações ou operações relativas à atividade da empresa, ou seja, a viagem de executivos e do presidente da empresa são necessárias ou não à sua atividade.

Antes disso, importante tratarmos da atividade da fiscalização realizada nos autos e da necessidade da prova pela fiscalização para a constituição do crédito tributário.

Para tanto, transcrevo as lições do Julgador da DRJ de Florianópolis, que em trabalho sobre o Processo Administrativo Fiscal traduz em palavras aquilo que a fiscalização deve atingir nos procedimentos de fiscalização:

8. A Prova no Processo Administrativo Fiscal

8.1. A Prova no Processo Administrativo Fiscal e a Aplicação Subsidiária do Código de Processo Civil e da Lei nº 9.784/1999

Em relação ao tema "prova" há algumas peculiaridades que se precisa ter em conta. De início, é necessário considerar que a principal razão de ser da disciplina processual, com todas as prerrogativas e obrigações que ela traz, é a de compulsar os fatos.

É a dubiedade acerca dos fatos que justifica, especialmente, a existência do processo como meio de solução de litígios. Não houvesse dúvida quanto aos fatos, bastaria ao julgador, sem atuação das partes, dizer o direito. De tal sorte, é a necessidade de manejo do direito probatório que justifica, em essência, o processo. E aí é que a nossa legislação processual administrativa tributária mostra suas principais deficiências. Com efeito, a disciplina da prova é muito pobre no Decreto n.º

70.235/1972, já que nele estão estabelecidos apenas o ônus do agente fiscal de provar a ocorrência do ilícito fiscal (caput do artigo 9.º) e o ônus do contribuinte de provar o que alega (inciso III do artigo 16).

Diante da parca disciplina da prova no Decreto n.º 70.235/1972 é que se disseminou amplamente, na prática do contencioso administrativo, a chamada aplicação subsidiária tanto do Código de Processo Civil quanto da Lei n.º 9.784/1999. Ocorre, porém, que o uso das disposições destes dois atos legais se tornou tão recorrente, que é possível dizer que se passou a ter, in casu, uma "subsidiariedade qualificada". Em outras palavras, a quase completa e surpreendente ausência de regras sobre prova na legislação do processo administrativo fiscal (surpreendente porque, como se viu, a prova é a essência e razão de ser principal do processo), tornou o recurso aos dispositivos do CPC e da Lei n.º 9.784/1999, por parte do julgador administrativo, uma imposição para o exercício da função.

As regras de direito probatório constantes do CPC são tidas como o núcleo do direito probatório brasileiro. Assim, na medida em que o texto constitucional passou a garantir o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo, e considerando-se que só há contraditório e ampla defesa com atividade probatória, só se poderia dar cumprimento à Constituição buscando tal disciplina naquele que é o diploma por excelência em matéria probatória na nossa ordem jurídica. E tal tem sido feito, com os devidos temperamentos exigidos para a mudança de contexto do direito privado para o direito público.

Do ponto de vista do que consta do CPC, percebe-se que o direito processual brasileiro adotou, em termos de prova, um sistema bastante aberto, fundado em muito poucas restrições à atividade probatória. É o que se infere do artigo 332 do Código de processo Civil CPC, que assim dispõe:

“Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa”

Como se vê, não há uma prévia hierarquização do valor probante dos meios de prova, podendo-se dizer que, excetuado o uso das provas ilícitas (inciso LVI do artigo 5.º da Constituição Federal), pode-se provar qualquer situação de fato por qualquer via, ou seja, pode-se demonstrar a veracidade de uma dada alegação tanto por meio de uma prova direta (por exemplo, um documento que, por si só, ateste a verdade dos fatos), quanto por meio de provas indiretas (indícios, presunções legais – absolutas ou relativas, ficções legais, etc.).

A falta de hierarquia entre os meios de prova também é característica do processo administrativo fiscal, havendo poucas exceções; a principal delas, entretanto, está no valor probante da escrituração do contribuinte (RIR/1999 “Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e

comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”).

Esta ampla abertura à produção de provas homenageia o princípio do livre convencimento do julgador, insculpido no artigo 131 do CPC (e tal princípio também consta do Decreto n.º 70.235/1972, em seu artigo 29):

Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento.

Outro importante preceito do CPC, e que define outra regra fundamental para a compreensão do sistema adotado pelo legislador nacional é o constante do artigo 333, que trata do ônus da prova:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

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

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída tanto ao autor do procedimento, a autoridade fiscal (como disposto na parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”), quanto ao contribuinte que contesta o lançamento (“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.”).

Da mesma forma, a Lei nº 9.784/1999 traz para a seara processual administrativa preceitos que são, em grande parte, tradução de regras do CPC ou da própria Constituição Federal. São dispositivos subsidiários, como se usa dizer, mas de aplicação muito mais efetiva do que muitas disposições específicas do PAF.

Importa fazer algumas considerações sobre esta questão da subsidiariedade dos dispositivos da Lei n.º 9.784/1999 em relação ao PAF.

A Lei nº 9.784/1999, apesar de não tratar especificamente do PAF, estabelece uma forma de atuação da Administração Pública que deve ser tão disseminada quanto possível. Por certo que procedimentos administrativos específicos devem ser regidos pela legislação específica que os rege (se houver),

mas para além destas legislações específicas, a primeira fonte deve ser a lei geral do processo administrativo (com isso, buscar-se-ia dar, no âmbito do processo administrativo fiscal, um tratamento tão próximo quanto possível à forma geral de atuação processual da Administração Pública). Assim, melhor do que a expressão "subsidiária" para caracterizar a aplicação da Lei n.º 9.784/1999 em relação ao PAF, é a expressão "supletiva", ou seja, a expressão por meio da qual se estabelece o caráter suplementar do ato legal e que o coloca como um elemento de pronta aplicação ao PAF nos casos de lacunas normativas.

Deste modo, a Lei n.º 9.784/1999 não deveria ser referida como um ato legal a ser aplicado em situações excepcionais, mas sim como um ato que se coloca ao lado das regras específicas do PAF, só sendo afastada diante de disposições específicas da legislação processual administrativa fiscal.

No caso da prova, dado que o Decreto n.º 70.235/1972 pouco fala sobre o assunto, dever-se-ia mesmo buscar na Lei n.º 9.784/1999 as disposições que dela constam e que são tradução, na esfera administrativa, de várias regras do CPC.

Neste caso, não seria uma aplicação subsidiária até porque o Decreto n.º 70.235/1972 pouco ou nada fala de prova, mas uma verdadeira aplicação supletiva.

Do ponto de vista de seu conteúdo, a Lei n.º 9.784/1999 traz duas importantes regras em matéria probatória em seus artigos 36 e 37:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.”

Há quem defenda uma pretensa incompatibilidade entre os dois dispositivos, já que enquanto o artigo 36 diz que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, o artigo 37 autorizaria o mesmo interessado a meramente alegar que dados estariam com a Administração Tributária para se eximir da responsabilidade atribuída pelo primeiro dispositivo. Não há, porém, tal incompatibilidade. É que não se pode ver atribuída ao contribuinte, no artigo 37, nenhuma prerrogativa desmesurada, pois nada há no texto que diga que basta a este contribuinte declarar que fatos e dados constam de documentos de registros da Administração, para que se veja desobrigado de apresentar tais dados e fatos.

Por óbvio que o contribuinte deve identificar qual documento ou elemento de prova inclui os fatos e dados mencionados e como a Administração teve acesso a eles (se for o caso); não se pode fazer a leitura de que a lei estaria atribuindo à Administração a "obrigação de provar que não fez ou que não tem algo" coisa

que, como se sabe, é outro dogma probatório da nossa ordem jurídica.

No âmbito tributário, a aplicabilidade do dispositivo é evidente nos casos, por exemplo, em que do contribuinte é exigida a apresentação de cópia de sua declaração de rendimentos e ele demanda pela mera juntada ao processo da cópia que a Administração já tem em seu poder. Deste modo, o artigo 37 não mexe com a repartição do ônus da prova e nem desobriga o contribuinte de provar suas alegações; ele meramente busca evitar que a Administração demande por documentos que ela própria já tem em razão do exercício regular de suas atividades precípuas.

8.2. A Presunção de Legitimidade dos Atos Administrativos e o Ônus da Prova

De há muito firmou-se o entendimento de que a presunção de legitimidade dos atos administrativos não serve como meio de supressão de lacunas probatórias. E tal entendimento, antes de ser resultado de qualquer formulação doutrinária ou jurisprudencial, nasce diretamente da lei, posto que, como se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

Justificada resta hoje a disposição legal, em razão de que, no âmbito de um procedimento obrigatoriamente informado por princípios como o do contraditório e o da ampla defesa, inadmissível torna-se o desequilíbrio na repartição do ônus probatório.

Certo é que as ações fiscais, por estarem submetidas ao princípio inquisitivo – circunstância, por vezes, indispensável aos procedimentos de caráter investigativo, podem até ser conduzidas unilateralmente por parte da autoridade fiscal; entretanto, os resultados desta conduta unilateral devem ficar devidamente consubstanciados por provas – nos termos do direito –, sob pena de, em assim não sendo, restar comprometida a possibilidade concreta (e constitucionalmente assegurada pela Constituição Federal no inciso LV do artigo 5.º) de o contribuinte, na fase litigiosa do procedimento fiscal, contraditar os argumentos e meios utilizados pelo fisco para embasar o lançamento.

A presunção de legitimidade, assim, opera no sentido da atribuição de validade aos atos administrativos, caso não restem concreta e eficazmente invalidados pelo contribuinte (de se lembrar a inadmissibilidade da negação geral); nesta hipótese, a presunção atribui força tal ao ato que pode ele instrumentar as medidas seguintes na direção de sua execução forçada.

Ainda no tocante às provas, o item 8.7 do trabalho citado aponta:

“...8.7. Algumas Regras sobre Provas

Sem a pretensão de exaurir as numerosas determinações que ganham gênese nas normas que compõem o sistema de direito probatório brasileiro, importa ter em das provas no âmbito específico do PAF:

(a) o processo é formalizado, entre outros fins, com o objetivo de espelhar com clareza, para o contribuinte e para tantos quantos se tornem competentes para a apreciação do eventual e posterior litígio, o conteúdo e o resultado do procedimento de ofício. A comprovação dos fatos investigados deve ser feita, portanto, de forma tal a tornar inteligível, para quem não esteve à frente do procedimento de ofício, a fundamentação de fato e de direito que dá base à exigência fiscal;

(b) a presunção de legitimidade ou a presunção de fé pública do agente fiscal não se destina a suprir lacunas probatórias;

(c) é ônus do agente fiscal e do contribuinte consubstanciar com provas os fatos e alegações apresentados;

(d) em regra, não se pode exigir a produção de prova negativa (como, por exemplo, a prova de que algo não foi feito);

(e) o direito probatório brasileiro consagra a possibilidade de uso da prova indiciária. Entretanto, no caso do uso das provas indiciárias (indiretas), é ônus do agente fiscal contextualizar os elementos de prova juntados, tratando de articulá-los de forma tal a demonstrar a inequivocidade da conduta ilícita do contribuinte (se do cruzamento dos elementos de prova coletados não resultar como possível apenas aquele resultado afirmado pelo agente fiscal, desvigorado restará o cenário construído, o que, via de regra, demanda aprofundamento da investigação);

(f) provar significa contextualizar elementos relevantes, e não meramente coletar uma massa infinda de documentos não hierarquizados, não devidamente articulados no sentido da comprovação dos fatos alegados;

(g) em regra, o agente fiscal (tanto seja a autoridade lançadora quanto a autoridade julgadora) deve apresentar provas e refutar as provas apresentadas pelo contribuinte;

(h) no âmbito do processo (fisicamente falando) deve haver ordem e referibilidade na juntada das provas ao processo (identificação das fontes de informação). O processo não é um mero repositório de documentos, mas o locus no qual tais documentos, devidamente referenciados nos relatórios e termos de circunstanciação, compõem um quadro ordenado e lógico dos fatos alegados;

(i) seja qual for o método de auditoria utilizado, as conclusões, quando levadas ao processo, devem estar juridicamente traduzidas. Métodos de investigação são soluções sistêmicas destinadas à averiguação dos fatos; entretanto, depois da conclusão das investigações, tudo tem de ser traduzido de forma juridicamente clara e objetiva (de se lembrar que, atualmente, mesmo no âmbito formalista do processo civil, há um movimento

no sentido do expurgo de tecnicidades supérfluas – como tal o uso das expressões latinas, tudo com o fim de tornar o direito inteligível aos cidadãos);

(j) por fim, em relação à chamada “prova emprestada”, há que se dizer que são comuns os procedimentos de ofício que se baseiam em documentos coletados por outros órgãos tributantes (como as Fazendas Estaduais, por exemplo). A jurisprudência, porém, admite o empréstimo da prova, mas não das conclusões do outro órgão tributante. Assim, se houver caracterização de omissão de receitas no âmbito de um procedimento conduzido pela Secretaria Estadual da Fazenda, não poderá a Receita Federal ancorar-se nessa conclusão para fins de exigir os tributos sob sua administração; poderá valer-se dos elementos de prova coletados naquele outro procedimento, mas terá de construir todo o cenário elisivo no âmbito do seu próprio procedimento de ofício...” (A questão da prova no Processo Administrativo Fiscal pode ser descrita conforme texto extraído do trabalho “PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Comentários e Anotações ao Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972 Versão 16 Atualizada até 15/Setembro/2010 Autor: Gilson Wessler Michels (DRJ/Florianópolis/SC)”, em suas fls. 90/98)

A legislação referente à prova encontra-se disposta da seguinte maneira no Processo Administrativo Fiscal:

“...Art. 8.º. Os termos decorrentes de atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraindo-se cópia para a anexação ao processo; quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada à pessoa sob fiscalização.

Art. 9.º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009)...”

Diante disso, podemos apresentar de imediato algumas conclusões:

a) O artigo 276 do RIR (caput do artigo 223 do RIR/1994) prescreve que a determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informações ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 22 (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 9.º);

b) O artigo 923 do RIR (parágrafo 1.º do artigo 223 do RIR/1994) prescreve que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 9.º, § 1.º);

c) O artigo 924 do RIR (parágrafo 2.º do artigo 223 do RIR/1994) delibera que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1.º (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 9.º, § 2.º);

d) E por fim, o artigo 925 do mesmo Diploma Legal (parágrafo 3.º do artigo 223 do RIR/1994) prescreve que o disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 9.º, § 3.º).(grifamos)

Note-se que numa primeira análise o ônus de desconstituir a natureza da despesa como não necessária é da fiscalização, pois o contribuinte manteve escrituração regular, sendo que as informações que faltaram quanto aos nomes das pessoas que utilizaram a aeronave e que deveriam estar no diário de bordo era de responsabilidade de terceiro (TAM), empresa essa que não possui nenhuma relação societária com a Recorrente.

Se a fiscalização não conseguiu tais informações, em princípio não há no artigo 299 do RIR a inversão desse ônus ao contribuinte, como há em outras questões, como a omissão de receita e o artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Diante disso, entendo que faltou à fiscalização exatamente a prova de desconstituição da natureza da despesa como necessária, a despeito desta ter tentado tratar do valor do km voado e fazer uma comparação sem qualquer fundamento, visto que comparou preços e valores de aeronaves compartilhadas e exploradas por empresas com uma aeronave que ficou quase 100% do tempo à disposição de apenas uma pessoa jurídica.

Já em relação à prova da Recorrente, entendo que a mesma trouxe aos autos aquilo que lhe interessava trazer, como as Notas Fiscais da TAM, a sua escrituração que nos termos do § 1º do artigo 9º do Decreto-lei n.º 1.598/77 presume válida.

Fato é que seja por falta de materialidade que a fiscalização enfrentou para desconstituir a natureza da despesa, seja por falta de controle da TAM, seja por falta de organização ou mesmo de interesse da Recorrente em apresentar eventuais elementos que apontem as pessoas que voaram na aeronave colocada à disposição, o fato é que a dúvida em relação à questão da necessidade da despesa joga a favor da Recorrente, sob o aspecto de eventuais presunções que se possa fazer a respeito disso, seja porque o avião de super luxo possivelmente foi utilizado pelo Presidente da empresa, pessoa pública e que tem sim no âmbito da atividade operacional da empresa papel importante para fomentar e administrar negócios, seja porque despesa com transporte (sem nenhuma discriminação quanto a ser de luxo ou não) é considerada, sob a presunção do uso operacional, uma despesa necessária à atividade empresarial, ainda que para visitar possíveis clientes, ou mesmo visitar as empresas dependentes financeiramente, como se fez crer com as declarações trazidas nos autos.

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso, e no mérito, DOU-LHE provimento, para cancelar o lançamento fiscal.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rafael Correia Fuso - Relator

Processo nº 10166.721023/2011-83
Acórdão n.º **1201-000.873**

S1-C2T1
Fl. 18

CÓPIA