



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

Processo n° 10283.721018/2008-39
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1201-000.855 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de agosto de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ E CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MERCANTIL NOVA ERA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

PROVA. SUBSTÂNCIA. A prova visa a demonstrar a “inequívocidade” 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.

ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO. O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer deles manter-se passivo, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, **cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados**, como, ao contribuinte, as provas que se contraponham à ação fiscal.

Recurso de ofício conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Declarou-se impedido o Conselheiro André Almeida Blanco.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.


RAFAEL CORREIA FUSO- Relator.

EDITADO EM:

21/10/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, André Almeida Blanco e João Carlos de Lima Junior.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração que cobra da contribuinte IRPJ e CSLL, relativos aos anos calendários de 2003 a 2006, em razão da falta de adição na apuração da base de cálculo dos tributos ora envolvidos de despesas consideradas não necessárias. Vejamos a descrição da acusação fiscal:

- No curso da ação fiscal desenvolvida, constatamos que o contribuinte (sujeito passivo) deixou de adicionar ao lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, despesas desnecessárias à manutenção das suas atividades comerciais, todas pagas à pessoa jurídica Incentive House S/A, referentes a coberturas de cartões de créditos e de comissões sobre os respectivos créditos cobertos, nos trimestres e valores abaixo relacionados, de acordo com os anexos planilhas dos pagamentos realizados à Incentive House S/A, anos-calendário 2003 a 2006 (preenchidas pelo contribuinte), e Demonstrativo Pagamentos à Incentive House (totalizados por trimestre civil), que passam a ser partes integrantes e inseparáveis deste auto de infração.

Assim sendo, procedemos aos lançamentos do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os valores totais das despesas desnecessárias, nos trimestres abaixo relacionados:

- Total dos pagamentos no 4 .trim./03 = R\$ 114.865,72;*
- Total dos pagamentos no 1º.trim./04 = R\$ 125.306,29;*
- Total dos pagamentos no 2º trim./04 = R\$ 142.473,19;*
- Total dos pagamentos no 3ºtrim./04 = R\$ 191.384,61,*
- Total dos pagamentos no 4º trim./04 = R\$ 250.126,88;*
- Total dos pagamentos em 2004 = R\$ 709.290,97;*
- Total dos pagamentos no 1º trim./05 = R\$ 276.201,52;*
- Total dos pagamentos no 2º trim./05 = R\$ 219.705,62;*
- Total dos pagamentos no 3º .trim./05 = R\$ 314.144,21;*
- Total dos pagamentos no 4º.trim./05 = R\$ 318.150,40;*
- Total dos pagamentos em 2005 = R\$ 1.128.201,75;*
- Total dos pagamentos no 1º trim./06 = R\$ 371.246,79;*
- Total dos pagamentos no 2º trim./06 = R\$ 405.137,32;*

Inconformada com o lançamento fiscal, a contribuinte interpôs impugnação administrativa, alegando o seguinte:

A Impugnante é uma empresa com mais de 25 anos no mercado, atuando no ramo de comércio atacadista de mercadorias em geral, preponderantemente no norte do país, gozando de ilibada reputação perante seus clientes e fornecedores.

Para atingir seus fins, a Impugnante conta com a prestação de serviços de diversas empresas de representação comercial, na busca da ampliação de seu campo de atuação, tanto em espaço físico quanto em volume de vendas.

Na consecução do seu mister, a ora Impugnante conta também com a prestação de aproximadamente 300 empregados que recebem remuneração na exata forma preconizada pela legislação trabalhista e previdenciária.

A Recorrente tem por missão ampliar seus negócios de forma sustentável e com responsabilidade social, o que a faz honrosa cumpridora de suas obrigações, tanto perante seus clientes, como perante seus empregados, fornecedores, Fisco Estadual, Municipal e Federal e também perante toda a sociedade, dada a relevância da tarefa empreendida pelos seus idealizadores.

Buscando atingir resultados melhores, a Impugnante verifica as possibilidades de gerir de forma apropriada sua atividade, sem jamais deixar de cumprir com seus deveres, diligenciando pelo estrito cumprimento da lei.

Nesse contexto, a empresa Mercantil Nova Era foi procurada pela empresa Incentive House, que se apresentou como parceira do UNIBANCO, do grupo ACCOR, ou seja, entidades reconhecidas e conceituadas no mercado, que lhe ofereceu a prestação de serviços de marketing de relacionamento voltado para o estreitamento de relações e desenvolvimento motivacional de todos os envolvidos no canal de distribuição de seus produtos e serviços.

A proposta apresentada foi de estreitamento de laços de fidelização de todos os envolvidos na distribuição (fornecedores, parceiros, clientes e terceiros), objetivando, desta forma, o fortalecimento da competitividade da Impugnante, mediante uma política de incentivos geridos e proporcionados pela Incentive House.

Assim, em 15 de agosto de 2003, a Empresa Mercantil Nova Era Ltda, com o intuito de incentivar o aumento de produtividade, firmou contrato com a Empresa Incentive House S.A, contrato este que consistia na distribuição, por meio de cartões de premiação, de valores à título de prêmios aos empregados e pessoas físicas sem vínculo empregatício com a Mercantil Nova Era Ltda.

Implementou-se, então, através da Incentive House, um plano de Marketing de Incentivo gerido por esta. A conceituação da

premiação como salário levou o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) a considerá-la como parcela integrante do salário de contribuição e, portanto, sujeito à incidência de contribuições sociais, exigindo da ora Impugnante os tributos previdenciários dos valores pagos à título de prêmios aos empregados.

Assim, os Autos de Infração em questão, que tratam das obrigações tributárias de IRPJ e CSLL não podem prosperar, posto que intentam a cobrança de tais tributos sobre valores tidos como despesas necessárias à manutenção de suas atividades comerciais, no próprio entendimento da Receita Federal do Brasil.

Ora, uma vez que a Impugnante é devedora da contribuição previdenciária, estando também, por consequência, obrigada ao cumprimento dos deveres instrumentais relativos à referida contribuição, não há como se atribuir à tais despesas o caráter desnecessário. Destarte, como será demonstrado, referidos Autos de Infração não se coadunam com os balizamentos norteadores do direito, deflagrado a preeminência de que seja julgada procedente a presente Impugnação.

Alega em síntese que:

O confronto entre receitas, despesas e custos é imprescindível para a materialização da renda, tem-se que a autoridade fiscal não tem plena liberdade para restringir o campo de dedutibilidade das despesas operacionais, sob pena de ofensa ao conceito constitucional de renda explicado pelo art. 43 do CTN;

Cabe ao Fisco a prova em sentido contrário, isto é, que as despesas não são necessárias, seguindo este raciocínio junta-se a presente todas as Notas Fiscais pagas à Incentive House pela prestação de serviços de estímulo ao aumento de produtividade, enquadra-se, pagamento de prêmios e gratificações aos funcionários que atingiram determinadas metas;

A desconsideração das despesas, sem o correto critério de estarem relacionadas ao desempenho objeto social, tem com consequência a tributação de algo que não é renda;

É irrelevante a natureza do pagamento, se salário direto, salário indireto, gratificações, bônus, etc. O importante é que se trata de uma contraprestação do trabalho do funcionário em favor da empresa empregadora para que esta possa desempenhar sua atividade;

Para além disso, a IN 93/97 foi suficiente para esclarecer que a despesa com pagamento de gratificação a empregados poderá ser deduzidas na apuração do lucro real, independentemente de limitação, não se justificando, pois, a lavratura dos Autos de Infração ora impugnados;

Que as repercussões dos argumentos acima aplica-se a CSLL;

Ultrapassadas as questões anteriormente expostas, e que impõe a nulidade do procedimento administrativo, em face de suas patentes ilegalidades, ainda há a necessidade de se discutir a arbitrariedade na forma de se aplicar as multas, o que configura verdadeiro confisco;

Em considerar que a Impugnante está sofrendo aplicação de uma multa exorbitante de 75%, é evidente que haverá grave redução patrimonial que afetará e prejudicará a sua capacidade contributiva;

Que a multa aplicada deve ser de 20% sobre o débito atualizado, em atenção ao princípio da Proporcionalidade e da Razoabilidade.

Na Defesa, a Impugnante anexou as Faturas/Duplicatas que serviram de base para o lançamento.

A DRJ acolheu os argumentos de defesa e julgou improcedente o lançamento, mencionando em seu voto verdadeira aula, digna de elogios, extraída do trabalho “Processo Administrativo Fiscal, do Autor Gilson Wessler Michels da DRJ/Florianópolis) Vejamos o inteiro teor da decisão:

02 DAS DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS

Ainda a título de preliminar, em especial às decisões judiciais citadas na peça recursal, é imperioso observar o disposto nos art. 102, § 2º, e 103^ª da Constituição Federal (DOU de 31/12/2004), com redação dada pela Emenda Constitucional n.º 45, de 08/12/2004, além do artigo 8º desta Emenda.

O artigo 102, § 2º, da CF/1988 determina que:

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Já o artigo 103^ª estipula que:

O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Por fim, o artigo 8º da Emenda Constitucional n.º 45/2004 preconiza que “As atuais súmulas do Supremo Tribunal Federal somente produzirão efeito vinculante após sua confirmação por dois terços de seus integrantes e publicação na imprensa oficial”.

Por essas normas constitucionais, apenas as súmulas vinculantes supramencionadas deverão ser observadas pela Administração Pública e aquelas decisões judiciais em que o contribuinte se configure como parte.

Mesmo em relação ao entendimento e às súmulas (não vinculantes) dos Tribunais Superiores, data venia sua respeitabilidade, não submete o administrador em seus julgados, já que não faz parte da legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do CTN.

Diferentemente seria se tratasse de súmulas vinculantes, mas tais comandos jurisprudenciais não foram trazidos pelo(a) contribuinte.

Outrossim, são improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Neste sentido, o inciso II do artigo 100 do CTN determina que:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...].

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Veja-se também o Parecer Normativo CST n.º 390/1971:

Entenda-se aí que, não se constituindo em norma legal geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

Logo, mesmo que o Conselho de Contribuintes, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tenha decidido reiteradas vezes sobre determinada questão, pode a autoridade administrativa da Delegacia de Julgamento ter outro entendimento, salvo na hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26^A do Decreto 70.235/1972, incluído pela Lei n.º 11.196/2005.

II - DO MÉRITO

I – DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO

Fica claro, conforme acima mencionado, que a Impugnante confundiu multa aplicada pela falta de adimplemento da obrigação tributária (§ 2º do art. 61 da Lei 9.430/96), com a multa aplicada no caso do lançamento de ofício (Inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96), que é o caso da aplicada neste lançamento, conforme autos de infração devidamente descrito e comprovados os fatos que o originaram.

Mesmo que a Impugnante entendesse que a multa aplicada tem efeito confiscatório, não entendemos desta forma, pois vejamos:

Sobre este tema, convém registrar que a multa em apreço constitui mera sanção por ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, razão pela qual se revela inaplicável o princípio da vedação do confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da CF/88.

Não obstante este fato, deve-se observar que não existe um patamar predefinido que permita dizer que um tributo tem ou não efeito confiscatório, cabendo essa valoração ao legislador ou, mediante provocação, ao órgão judicial competente.

Assim, em primeiro plano, pode-se dizer que o princípio do não confisco é uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infraconstitucional, não podendo este último instituir tributo que tenha efeito confiscatório, onerando excessivamente o contribuinte. Em segundo plano, o princípio dirige-se, eventualmente, ao Poder Judiciário, que deve aplicá-lo no controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis.

Não se pode, portanto, dizer que o princípio esteja direcionado à Administração Tributária, que submete-se ao princípio da legalidade, não podendo se esquivar da aplicação de lei editada conforme o processo legislativo constitucional. Em outras palavras, à Administração Tributária incumbe a execução da lei, em estrita observância dos seus mandamentos, sob pena de responsabilidade funcional.

A autoridade lançadora, tampouco a julgadora, portanto, não devem e nem podem fazer um juízo valorativo sobre a conveniência do lançamento. O lançamento tributário é rigidamente regrado pela lei, ou, no dizer do art. 3º do CTN, é “atividade administrativa plenamente vinculada”. O que é determinante para a efetivação do lançamento é a ocorrência do fato gerador, e não a repercussão da exigência no patrimônio do contribuinte.

Conforme o art. 142 do CTN, ocorrido o fato gerador, a autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário, calculando a exigência de acordo com a lei vigente à época do fato, sendo irrelevante sua repercussão na situação econômico financeira do sujeito passivo.

Pelas razões exaradas não há como acolher o argumento da postulante.

2 – DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS – ÔNUS DA PROVA

Vejamos o que alega a Impugnante:

Cabe ao Fisco a prova em sentido contrário, isto é, que as despesas não são necessárias, seguindo este raciocínio junta-se a presente todas as Notas Fiscais pagas à Incentive House pela prestação de serviços de estímulo ao aumento de produtividade, enquadra-se, pagamento de prêmios e gratificações aos funcionários que atingiram determinadas metas.(grifamos)

Após a análise detalhada dos autos, verificamos que assiste razão à Impugnante, como veremos:

Primeiramente, elencaremos, abaixo, todas as solicitações de documentos e/ou esclarecimentos pedidos pela Fiscalização, através das Intimações, no decorrer da Ação Fiscal:

No Termo de Início de Fiscalização, de 30/01/2007(fl. 03)

1) livros Diário, Razão e LALUR com a escrituração das operações realizadas nos anos calendário 2002 e 2003; 2) livros Registro de Apuração do ICMS e/ou cópias das declarações do ICMS (DAM) com valores das vendas nos anos calendários 2000 a 2003;

3) Contrato social e suas alterações nos anos de 2002 a 2006;

4) comprovantes das receitas, custos e despesas realizadas;

5) cópias das declarações DACON, DCTF e DIPJ apresentadas nos anos de 2001 a 2003;

6) DARF de recolhimentos dos tributos e contribuições federais;

7) escrituração e comprovação das operações de remessas de divisas para o exterior; e

8) escrituração e comprovação das operações de créditos abertos junto à Incentive House Accor Services, CNPJ 00.416.126/000141, no valor total de R\$ 108.206,34, durante o ano calendário 2003.

E no Termo de Intimação de 28/05/2007 (fl. 05):

1) Extratos das contas correntes bancárias com a movimentação dos anos calendário 2002 e 2003, em papel e em meio magnético; e

2) Livros Diário e Razão com as movimentações dos anos calendário 2003 a 2006 em meio magnético.

E no Termo de Intimação de 29/11/2007 (fl. 06):

1) Comprovar com documentação hábil e idônea o valor total registrado na DIPJ do ano calendário 2002 (ficha 5A) a título de pagamentos realizados a pessoa jurídica por prestação de

serviços, no 4º trimestre, de R\$ 3.716.942,59, bem como o total dos pagamentos a título de "Outras Despesas Operacionais", de R\$ 1.411.109,70, também do 4º trimestre;

2) Comprovar com documentação hábil e idônea as exclusões das bases cálculo do PIS e da COFINS (ficha 19B da DIPJ) realizadas a título de "Vendas Mercadorias com Substituição", nos meses de Julho/02 (R\$ 6.589.353,95) Outubro/02 (R\$ 7.272.240,43); e ,

3) Esclarecer, por escrito e com documentação hábil e idônea, as diferenças apontadas nas planilhas em anexo a este Termo, onde são apontadas divergências entre valores declarados na DIPJ em confrontação com os apresentados na DCTF, e comparados com os pagamentos registrados no sistema da Receita Federal do Brasil em Manaus. Este item refere-se aos anos calendários 2000 a 2002.

E no Termo de Intimação de 18/12/2007 (fls. 07):

1) apresentar os arquivos digitais do sistema de processamento eletrônico de dados utilizado, relativos aos registros contábeis, fornecedores e clientes documentos fiscais, comércio exterior, controle de estoques e registro de inventários, bem como de controle patrimonial, nos anos calendários 2002 a 2006, de acordo com as especificações contidas no Ato Declaratório Executivo nº 15/2001 (DOU de 26/10/01), combinado com as disposições da Instrução Normativa SRF nº 86/2001 (DOU de 23/10/01).

1.1 No caso da não apresentação dos arquivos digitais acima especificados, em qualquer dos anos calendário, o contribuinte deverá informar a esta Fiscalização, por escrito, da impossibilidade e das razões do não atendimento.

1.2 De acordo com as respectivas declarações de informações econômico fiscais (DIPJ) apresentadas, em todos os períodos base (trimestres) dos anos de 2002 a 2006 o contribuinte utilizou sistema de processamento eletrônico de dados; e 1.3 Relativamente aos períodos base dos anos calendários 2003 a 2006, já solicitamos as apresentações dos arquivos referentes as escriturações dos livros diário e razão, conforme item 2 do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 28/05/07.

2) apresentar os comprovantes e/ou esclarecimentos sobre as receitas brutas não tributadas pelo PIS e pela COFINS nos períodos base dos anos calendários 2000 a 2006, conforme já solicitado no item 5 do Termo de Procedimento de Verificações Preliminares, lavrado em 30/01/07 (AC 2003 a 2006), e no item 2 do Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 29/11/07 (AC 2000 a 2002).

3) apresentar cópias dos balanços relativos aos períodos base nos anos calendários 2003 a 2006.

4) *apresentar os comprovantes e as escriturações relativas a pagamentos de operações de créditos abertos junto à pessoa jurídica Incentive House – Accor Services, CNPJ 00.416.126/000141, no valor total de R\$ 108.206,34, no ano calendário 2003.*

Após estes Pedidos, foram juntadas Notas Fiscais Faturas (fls. 57 a 240), em que consta as seguintes descrições nas mesmas:

- Programa de estímulo ao aumento de produtividade.

- Serviços Adicionais

E na Descrição dos fatos no Auto de Infração (fls. 14), assim descreve, a infração, a fiscalização:

....deixou de adicionar ao lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, despesas desnecessárias à manutenção das suas atividades comerciais, todas pagas à pessoa jurídica Incentive House S/A, referentes a coberturas de cartões de créditos e de comissões sobre os respectivos créditos cobertos, nos trimestres e valores abaixo relacionados, de acordo com os anexos planilhas dos pagamentos realizados à Incentive House S/A, anos calendário 2003 a 2006.

Observa-se que o único item, mencionado nas intimações, sobre a matéria objeto da tributação, trata-se do Contribuinte apresentar comprovantes, e demonstrar as escriturações relativas a pagamentos de operações de créditos abertos junto à pessoa jurídica Incentive House – Accor Services, CNPJ 00.416.126/000141, no valor total de R\$ 108.206,34, no ano calendário 2003.

Não Contatamos, nos Autos, quaisquer documentos que ensejassem na imputação da matéria tributária, ou melhor, a Fiscalização não prova o porquê são consideradas não dedutíveis as despesas referentes aos dispêndios elencados nas Notas fiscais/Faturas, apresentadas pelo Contribuinte.

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:

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 dúvida 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 administrativo 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 n.º 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 n.º 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 regrados pela legislação específica que os regem (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 carácter 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 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)...”

• ESCRITURAÇÃO COMERCIAL – VALOR PROBANTE:

(a) RIR/1999, artigo 276 (caput do artigo 223 do RIR/1994) – 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) RIR/1999, artigo 923 (parágrafo 1.º do artigo 223 do RIR/1994) – 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) RIR/1999, artigo 924 (parágrafo 2.º do artigo 223 do RIR/1994) 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) RIR/1999, artigo 925 (parágrafo 3.º do artigo 223 do RIR/1994) 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)

Pelo exposto, concordamos com a alegação da Impugnante, por conseguinte, pela exoneração do crédito tributário lançado pelos motivos acima descritos.

Deixo de apreciar as demais alegações da fiscalizada, pois não mais apresentam objetivo ao deslinde do presente processo, uma vez que o crédito tributário envolvido já apresenta-se, a este momento, gravado sob o signo da “improcedência”, sendo exonerado.

Subiram os autos a este E. Tribunal em razão de Recurso de Ofício.

Este é o relatório!

Voto

Conselheiro Relator Rafael Correia Fuso

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

Entendo que a decisão da DRJ não merece reparos, considerando os fundamentos que passo a expor.

Primeiro, é notório que a fiscalização deixou de exigir provas que se referem à natureza jurídica dos valores pagos a funcionários e terceiros a título de incentivo promocional, como contrato entre as partes, escrituração e questionamentos da fiscalização quanto a esses pagamentos etc.

Como se observou da decisão da DRJ, no rol de documentos exigidos quanto à operação, apenas foram exigidos comprovantes e escriturações relativas a pagamentos de operações de créditos abertos junto à Incentive House, no ano de 2003, e diante desse pedido o contribuinte juntou Notas Fiscais emitidas pela empresa promocional.

Portanto, faltou aqui aprofundamento quanto à investigação do fato jurídico tributário, qual seja a prova efetiva de que essa despesa não é necessária à empresa, não se podendo apenas autuar sobre essa premissa.

Além disso, destaca-se que esse tipo de remuneração, segundo a jurisprudência majoritária dessa Corte, implica em exigência de imposto de renda na fonte, em razão da remuneração paga a pessoa física, e de contribuição previdenciária.

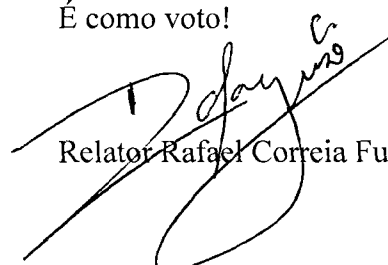
Se essa é a natureza jurídica vista por essa Corte, qual seja de remuneração ou pagamento indireto de salário quando envolve funcionários, e considerado pagamento a autônomos quando envolvem terceiros, então fica evidente que estamos diante de uma despesa necessária, pois se remunerou pessoas com o intuito de estimular, fomentar e expandir as vendas da contribuinte, o que por si só são consideradas “necessárias e normais”.

Portanto, essa despesa não seria passível de ser incluída na base de cálculo dos tributos ora cobrados.

São apenas considerações complementares, que não afetam o brilhantismo trazido no voto da DRJ.

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso, e no mérito, NEGO-LHE provimento, mantendo a decisão da DRJ.

É como voto!


Relator Rafael Correia Fuso