



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10950.720380/2019-35
ACÓRDÃO	3102-004.243 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALDO COMPONENTES ELETRÔNICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

ÔNUS DA PROVA.

Nos termos do art. 373, do CPC, cabe ao autor da ação, demonstrar o direito pretendido, e ao réu apresentar fatos impeditivos do direito do autor. A Autoridade Tributária descreve adequadamente o valor do crédito lançado e as suas motivações, de forma pertinente ao alegado em Termo de Verificação. Ao não contestar objetivamente as operações que deram suporte ao lançamento a Recorrente falha em se desincumbir do ônus probatório que lhe cabe.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, afastar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 15-46.903, proferido pela 7ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador – DRJ/SDR, que por unanimidade de votos julgou improcedente a Impugnação.

Por bem retratar os fatos, reproduzo o relatório do voto da Primeira Instância.

Do Lançamento:

A presente autuação fiscal resultou da apuração de crédito tributário no valor de R\$ 3.413.416,06 (três milhões quatrocentos e treze mil quatrocentos e dezesseis reais e seis centavos), decorrente de infrações tributárias com desconto de créditos indevidos em decorrência de aproveitamento de ofício em períodos anteriores, vendas de produtos tributados indevidamente à alíquota zero – Programa de Inclusão Digital, e vendas de produtos tributados indevidamente à alíquota zero – valor unitário excedido, conforme demonstrado abaixo:

Auto de Infração	Período de Apuração	Valor (R\$)
Contribuição Para o PIS/PASEP	01/01/2014 A 31/12/2014	608.770,63
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS	01/01/2014 a 31/12/2014	2.804.645,43

Em seu Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 375 a 498), a autoridade fiscal informa que o procedimento fiscal teve início em 11/10/2018, mediante ciência ao sujeito passivo, por via postal, do Termo de Início do Procedimento Fiscal (TDPF), em que foram solicitados a apresentar, no prazo de vinte dias, os documentos e esclarecimentos necessários à realização da verificação fiscal (fls. 02 a 08).

No TVF, a autoridade fiscal constata que a contribuinte possui como atividade a fabricação de equipamentos, softwares, acessórios de informática, gamer, terminais portáteis de telefonia celular; importação, exportação e comércio atacadista de equipamentos eletrônicos, componentes e suprimentos para informática, entre outras atividades correlacionadas.

Em verificação aos dados cadastrais da contribuinte constantes da base de dados do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ da Secretaria da Receita Federal do Brasil, encontra-se cadastrado o CNAE 2621-3-00 (fabricação de equipamentos de informática) como atividade principal e outros CNAE como atividades secundárias, entretanto, em nenhuma delas consta o comércio varejista de quaisquer produtos.

Em consulta ao site da contribuinte, as informações são claras quanto a realização pelo sujeito passivo somente de vendas no atacado.

No processo de fiscalização, foram utilizados os arquivos digitais da Escrituração Fiscal Digital (EFD – Contribuições), obtidos no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), para a apuração das irregularidades constatadas nos anos-calendário 2014 e 2015.

Da análise dos documentos carreados pela fiscalização em atendimento pelo sujeito passivo ao Termo de Início de Procedimento Fiscal e demais intimações, além dos documentos obtidos no SPED, foram constatadas as seguintes irregularidades:

- Vendas de Produtos Tributados Indevidamente à alíquota zero – Programa de Inclusão Digital O art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, regulamentado pelo Decreto nº 5.602/2005), reduziu a zero as

alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as vendas realizadas a varejo dos produtos relacionados.

Contudo, a autoridade fiscal concluiu que a contribuinte, embora tenha realizado excepcionalmente vendas a varejo, como regra geral realizou as vendas dos produtos relacionados no art. 28 da Lei nº 11.196/2005 no atacado, beneficiando-se indevidamente da alíquota zero.

Em 11/10/2018, o sujeito passivo foi intimado a apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse que cada uma das vendas constantes do “Demonstrativo de Produtos Vendidos com Alíquota Zero – Decreto nº 5.602, de 2005” (encaminhado em anexo ao TIFP), foi realizada A VAREJO. No citado demonstrativo foram listadas as vendas dos produtos relacionados no art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Em 14/11/2018, o sujeito passivo apresentou por meio do dossiê de atendimento sob nº 10010.016863/1018-17, resposta ao TIFP na qual relata o seguinte:

“A Aldo Componentes Eletrônicos Ltda, por intermédio de Revendas Credenciadas através de contrato comercial, habilita a estes a modalidade de “Venda Direta”, desde que seja respeitado todas as regras estabelecidas.

Na modalidade de “Venda Direta” os clientes da Aldo, tornam-se representantes e agentes de vendas a serviço da Aldo, realizando intermediação para a promoção de venda dos produtos da Aldo até o consumidor final.

A Revenda credenciada realiza o Pedido de Compra das mercadorias direto no “SITE” da Aldo, na modalidade de venda DIRETA, onde irá intermediar a venda ao consumidor final, caracterizando operação “Direct-Selling”, seguindo todas as normas estabelecidas no contrato, ficando totalmente responsável pelo atendimento ao cliente.

A Revenda credenciada na prestação dos serviços de agente de vendas, representação comercial ou promoção de venda, é remunerada através de emissão da nota fiscal de comissionamento de vendas.

...

Considerando que as operações intermediadas pelos agentes comerciais contratados pela Aldo, caracteriza a venda ao consumo, estas usufruem do benefício de tributação a alíquota “zero” para o PIS e a COFINS, para os produtos contemplados no Decreto 5.602/2005.”

Em 05/12/2018, o sujeito passivo apresentou o arquivo digital “DEFESA SENIOR 03-12-2018.xlsx”, contendo planilha em formato Excel, acompanhada de resposta com os seguintes esclarecimentos:

“A Aldo Componentes Eletrônicos Ltda, através deste documento descreve a funcionalidade da planilha em formato Excel em complemento à resposta da intimação do Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 09.1.05.00-2018-00114-1.

Foram acrescentadas as colunas adicionais: Operação, Número NFs-e Comissão, Valor Total Comissão, CNPJ da Revenda.

Com base na sistemática da operação de venda direta e consumo final, por ventura descrita em resposta a esta mesma intimação no dia 14/11/2018, as colunas adicionais representam:

OPERAÇÃO:

- Consumo Próprio: a mercadoria foi destinada para consumo final do próprio destinatário da Nota.

- Venda de Mercadoria: A venda foi realizada através de um representante comercial, com direito a comissão sobre a venda.

NÚMERO NFS-e COMISSÃO:

VALORES: Representa o número da NFS-e do representante comercial para recebimento da comissão sobre a venda pela nota.”

A contribuinte apresentou vários arquivos digitais relativos aos contratos e às notas fiscais eletrônicas de serviços (NFS-e) das comissões sobre as vendas diretas.

Mediante análise por amostragem realizada no arquivo digital “DEFESA SENIOR 03-12-2018.xlsx” nas saídas indicadas pelo sujeito passivo na coluna “OPERAÇÃO” como “VENDA DE MERCADORIA”, a fiscalização verificou que as vendas foram realizadas para consumidor final, conforme a definição de “Direct-Selling” acima descrita, beneficiando-se, portanto, da alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, prevista no art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005.

Concluiu-se, por conseguinte, que o sujeito passivo também realizava vendas A VAREJO, mas estas seriam exceção e deveriam ser comprovadas mediante documentação hábil e idônea. A regra geral é que o sujeito passivo atua no ATACADO.

Na amostragem analisada pela fiscalização, cuja alegação do sujeito passivo foi de que as vendas se destinaram a “CONSUMO PRÓPRIO”, definido pelo sujeito passivo em sua resposta datada de 04/12/2018 como sendo “a mercadoria destinada para consumo final do próprio destinatário da nota”, constatou-se que na verdade esses produtos NÃO se destinavam a consumidor final (VAREJO),

mas sim foram fornecidos a empresas revendedoras de produtos de informática, ou seja, as vendas ocorreram no atacado.

Verificou-se que o sujeito passivo apresentou a alegação inverídica de que as mercadorias se destinavam a consumo final do destinatário das notas fiscais eletrônicas (NF-e), com a finalidade de afastar a tributação dessas saídas às alíquotas integrais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Há que se destacar que essa alegação foi apresentada desacompanhada de qualquer documentação hábil e idônea que pudesse comprová-la.

Desta forma, a fiscalização segregou todas as vendas realizadas pelo sujeito passivo, com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a empresas que possuíam, de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), as atividades de “comércio atacadista de equipamentos de informática” (CNAE 4651601) e “comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática” (CNAE 4751201), cadastradas em seu CNPJ, como principais ou secundárias, e as listou no arquivo digital do Demonstrativo de Vendas de Produtos de Informática a Varejistas e Atacadistas – Alíquota Zero.

Importante mencionar que as vendas realizadas a empresas que possuíam em seu cadastro na base de dados CNPJ outros CNAE, que não guardassem relação com comércio atacadista ou varejista de equipamentos de informática, foram excluídas de tributação, haja vista que indicam terem sido efetivadas para consumidor final.

A Fiscalização argumenta que desde o Termo de Início de Procedimento Fiscal, do qual foi intimada em 11/10/2018, a contribuinte foi intimada a apresentar documentação hábil e idônea que comprovasse que as vendas realizadas nos anos de 2014 e 2015 a título de “Programa de Inclusão Digital” foram realizadas a varejo, e que, embora tenha tido todo esse prazo, ainda assim foi concedido prorrogação, cujo prazo venceu em 10/01/2019.

No dia 10/01/2019, o sujeito passivo apresentou sua resposta ao Termo de Constatação e de Intimação fiscal lavrado em 19/12/2018, contendo somente alegações, desacompanhada de qualquer documento que pudesse afastar as constatações da fiscalização.

Vendas de Produtos Tributadas Indevidamente com Alíquota Zero – Vendas Ocorridas a Partir de 01/12/2015

A redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, prevista no art. 28 da Lei nº 11.196/2005, findou-se em 30/11/2015. Diante disso, foram tributadas, às alíquotas de 1,65% (PIS/PASEP) e 7,65% (COFINS), as vendas dos produtos constantes do art. 28 da Lei nº 11.196/2005 realizadas indevidamente com alíquota zero das referidas contribuições a partir de 01/12/2015, cujo montante foi de R\$ 456.234,12 para o mês de dezembro/2015.

Vendas de Produtos Tributadas Indevidamente à Alíquota Zero – Valor Unitário Excedido

O art. 2º do Decreto nº 5.602/2005 estabeleceu limites máximos de preços dos produtos listados nos incisos do seu art. 1º, para que a redução de alíquotas a zero fosse aplicável.

Com base na legislação, concluiu-se que os produtos classificados na NCM 8471.50.10, cujo preço de venda fosse superior a R\$ 2.000,00, estaria sujeito às alíquotas integrais da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Créditos Descontados Indevidamente em Decorrência de Aproveitamento de Ofício em Períodos Anteriores Devido à tributação às alíquotas integrais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins das vendas realizadas à alíquota zero, descritas nos subitens acima retrotranscritos, houve necessidade do aproveitamento de ofício (pela fiscalização) dos saldos de créditos dessas contribuições que se encontravam disponíveis.

O aproveitamento desses créditos de ofício acarretou a inexistência ou a insuficiência de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que haviam sido descontados pelo sujeito passivo em períodos posteriores.

Assim, os valores que foram objeto dos autos de infração se referem aos descontos realizados pelo sujeito passivo na Escrituração Fiscal Digital (EFD Contribuições), referentes a créditos inexistentes ou insuficientes, haja vista que foram aproveitados de ofício em períodos de apuração anteriores para desconto dos débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados em razão das infrações constatadas pela fiscalização.

Diante de tais constatações, e à vista da legislação tributária, a autoridade fiscal efetuou os cálculos para exigência Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) que deixaram de ser recolhidas aos cofres públicos, apurando-se as contribuições,

acrescidas da multa de lançamento de ofício e dos juros de mora, em conformidade com os respectivos enquadramentos legais.
(...)

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento, por cerceamento de defesa quando os Autos de Infração (AI) são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando os AI e seus anexos, o Relatório do Processo Administrativo Fiscal, bem como os demais elementos constantes dos autos, oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam as autuações.

DECADÊNCIA.

É de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, o prazo para o lançamento de ofício do tributo cujo pagamento tenha sido antecipado pelo contribuinte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015

DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As posições doutrinárias, assim como as decisões administrativas e judiciais que não se enquadram dentre as hipóteses que vinculam a administração tributária não são consideradas fontes do direito tributário em função de sua subordinação estrita ao princípio da legalidade.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

COFINS. ALÍQUOTA ZERO. PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL. CONDIÇÕES. RESPONSABILIDADE POR DESTINAÇÃO DIVERSA.

A alíquota zero da contribuição para a Cofins relativamente aos equipamentos do Programa de Inclusão Digital (art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005) somente pode ser aplicada quando a venda for realizada diretamente a consumidor final para utilização do seu próprio consumo, restando como responsável pelo pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, devidos como se a redução a zero não tivesse ocorrido, o contribuinte que tenha realizado venda de equipamento fora das especificações estabelecidas na lei.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

A presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o contribuinte, que pode refutá-la mediante oferta de provas hábeis e idôneas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

PIS. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento da Cofins, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento à autuação relativa ao PIS, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias objeto de lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 19 de dezembro de 2019, e apresentou Recurso Voluntário no dia 15 de julho de 2019.

Em seu Recurso Voluntário alega o seguinte:

- I. O auto de infração decorreu de mera presunção, considerando a legislação por rígida literalidade, sem levar em consideração os detalhes das operações, portanto, e em razão de que não há provas da classificação fiscal ou de desvio de finalidade, o lançamento deve ser considerado nulo.
- II. O lançamento carece de motivação e cerceia a defesa da Recorrente.
- III. Decadência – o lançamento teria considerado o período de apuração de agosto de 2011, e a Recorrente apenas tomou ciência do auto de infração, em 23 de janeiro de 2019. Também alega que o crédito teria sido constituído em 10/08/2016.
- IV. A venda de grande quantidade a um único cliente não afastaria os requisitos de benefício tributário previstos pela “MP do Bem”, e os produtos que superaram os limites de valores para o benefício, de fato tiveram incidência das contribuições.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

Por todo o exposto, a Recorrente vem postular junto a esse Egrégio Conselho Administrativo, que seja conhecido e provido e presente Recurso, para que o Acórdão proferido pela 7ª Turma de Julgamento da Delegacia Da Receita Federal de Julgamento, em Salvador, seja reformado, acatando as pretensões aduzidas pelo recorrente, no sentido de que:

a) tendo em vista que o fato apontado não importa, absolutamente, numa infração, não pelo menos da forma proposta. Em não havendo infração, não há razão nenhuma no prevalecimento de uma imposição de penalidade, porquanto se deu o devido cumprimento das obrigações acessória e principal em base ao valor do crédito tributário efetivamente, em vista da ocorrência do fato gerador;

b) em que pese os objetivos demonstrados pelo Sujeito Ativo da obrigação tributária, quanto ao trabalho realizado, e por todo exposto, a conclusão óbvia do não prevalecimento da presente pretensão fiscal, pelo menos da forma proposta, é incontestável, tornando evidente a sua nulidade, e sob qualquer ótica que se a analise, constatar-se-á o total descabimento da ação fazendária;

c) ainda, inobstante todo o esforço demonstrado pela própria Delegacia de Julgamento em comento, em dar total improcedência à Manifestação de Inconformidade oferecida pelo estabelecimento recorrente, ainda, assim, referida Delegacia acabou por reconhecer que, de fato, as operações albergadas pelo auto de infração retro referenciado, foram praticadas a varejo, muito embora no objeto social do estabelecimento recorrente tenha a expressão “atacado”. Fato é que, operações assim ocorreram, as quais acobertadas por documentos fiscais próprias e hábeis para tanto;

Destarte, a recorrente vem postular à esse Egrégio Conselho, que sejam acolhidas as razões arguidas preliminarmente, e por conseguinte, fazer coisa julgada formal. Caso sejam vencidas tais arguições, que seja julgado, no mérito, totalmente improcedente a medida fiscal, devendo esta ser extinta de pleno direito, porquanto não demonstrada pela própria autoridade autuante, de forma contundente e segura a irregularidade pretendida, em vista do correto enquadramento das mercadorias objeto das operações praticadas, em vista da boa-fé da autuada, bem como dos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da segurança jurídica, nos termos já expostos, e ainda, diante do fato de que a própria d.Delegacia de Julgamento corrobora o fato de que as operações deram-se a varejo, aliás situação essa perfeitamente tipificada pelo Artigo 28, da Lei 11196/2005, situação essa correta e regularmente demonstrada através de cópia dos documentos já juntados aos presentes autos, aliás conforme informa a própria d.Delegacia de Julgamento.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

Preliminares de Nulidade

A Recorrente argumenta que o lançamento foi baseado em meras presunções e que teria ocorrido cerceamento do seu direito de defesa, em face de uma motivação mal elaborada.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), está juntado às e.fls. 375 a 497.

No TVF, foram apontadas as seguintes irregularidades:

- I. **Vendas de Produtos Tributadas Indevidamente à Alíquota Zero – Programa de Inclusão Digital** – O programa seria destinado a vendas a varejo, e foram encontradas vendas no atacado. Na e.fl. 391 e 392, a Autoridade Tributária afirma que identificou nas informações prestadas pelo contribuinte em atendimento a intimações da auditoria, por meio de amostragem, diversas operações no atacado, como sendo destinadas a consumo próprio. Nas e.fls. 393 a 493, o TVF relaciona muitas operações de vendas a clientes específicos, sempre em grandes quantidades, determinando a condição de venda a atacado e afastando a alegação de venda para consumo próprio.
- II. **Identificou vendas utilizando a alíquota zero, após 01/01/2015** – fundamentou-se na Solução de Consulta COSIT nº 564, de 20 de dezembro de 2017, para estabelecer que não seria possível utilizar alíquota zero após da data limite de encerramento do benefício tributário.
- III. **Vendas com alíquota zero de produtos de preço unitário superior ao previsto na legislação.**
- IV. **Uso de créditos que haviam sido aproveitados de ofício em períodos de apuração anteriores.**

O TVF está perfeitamente motivado e com um grande número de informações de documentos fiscais que permitem rastrear cada valor que foi considerado no lançamento de forma que é perfeitamente possível à Recorrente apresentar a sua defesa.

Não reconheço nenhum dos requisitos de nulidade previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Decadência

Os créditos tributários lançados nos autos de infração de PIS/COFINS, referem-se aos períodos de apuração de 31/01/2014 a 30/11/2015, e foi dada ciência da autuação à Recorrente, no dia 23/01/2019.

Mesmo utilizando a regra de contagem de prazo decadencial mais favorável à Recorrente, art. 150, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o dia da ciência engloba períodos de apuração até 23/01/2014, portanto, anterior ao período de apuração mais antigo autuado.

Afasto a alegação de decadência.

Mérito

No mérito, o fato é que a Recorrente não apresenta nenhum fato impeditivo do direito do autor, no caso a Autoridade Tributária. A autuação é bem motivada, fundamentada em diversos documentos fiscais, indicando fatos relevantes e coerentes com as acusações, de forma que o ônus probatório por parte da Autoridade foi perfeitamente cumprido.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 373, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o novo Código de Processo Civil.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo. A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

*“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).
Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º)
Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º)”*

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

*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.*

A Recorrente não fez qualquer esforço para demonstrar que as alegações do TVF seriam infundadas, limitando-se a descrever genericamente a legislação e defendendo, sem apresentar provas, de que cumpriu os requisitos do benefício tributário.

Entendo que a Recorrente não apresentou qualquer fato impeditivo do direito lançado pela Autoridade Tributária.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, afastar as preliminares, e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral