

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

Processo nº 13808.004321/2001-29
Recurso nº 159.294 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.111 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de dezembro de 2009
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente Teleze Comércio, Imp. e Exp. de Veículos, Peças e Serviços Ltda.
Recorrida 4ª Turma/DRJ/São Paulo I-SP

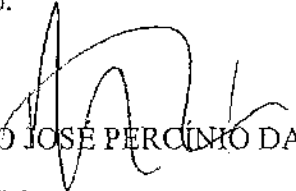
Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. Cabe à fiscalização, como regra geral, reunir os elementos caracterizadores da infração atribuída ao sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente e Relator

Editado em: 29 JAN 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Sérgio Gomes, Marcos Shigueo Takata, Décio Lima Jardim e Aloysio José Percínio da Silva (Presidente da Turma). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva e Alexandre Barbosa Jaguaribe (conselheiro convocado).

Relatório

Trata-se de exigência de crédito tributário de IRPJ e, como tributação reflexa, de CSLL, relativo aos anos-calendário 1996 a 1999, conforme autos de infração das fls. 293 e 300, respectivamente, com imposição da multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96.

As infrações motivadoras do lançamento foram descritas no Termo de Verificação e Constatação (TVC – fls. 278) da seguinte forma:

“a) Despesas de Treinamento: o contribuinte não logrou êxito em comprovar a efetiva realização dos treinamentos constantes em cada Nota Fiscal ou grupo de Notas Fiscais relacionadas no anexo 1 deste termo, não apresentou contrato de prestação de serviço ou qualquer outro documento que apresentasse detalhes sobre o treinamento (assunto, carga horária, o local, instrutor, treinandos), limitando-se a justificar o alto valor das despesas com a afirmação de que por se tratar de uma concessionária de veículos, seus funcionários necessitam de muitos treinamentos. Complementarmente, verificamos que seu montante mensal, na maioria das vezes, supera o valor da folha de pagamento (incluindo todos os funcionários) do contribuinte.

(...)

b) Despesas de Licença de Uso da Marca: o contribuinte não apresentou nenhum documento relacionado a esta despesa, seja cópia do Registro da Marca especificando o seu prazo de validade, seja cópia de contrato averbado no INPI, ou qualquer outro documento que a comprovasse satisfatoriamente e onde fosse possível avaliar sua real natureza, bem como, justificasse seus valores.

(...)

c) Despesas com Serviços de Terceiros – PJ: o contribuinte não apresentou nenhum documento relacionado a esta despesa, seja a cópia do contrato de prestação de serviço ou qualquer outro documento que contivesse maiores detalhes da assessoria prestada. O contribuinte esclareceu verbalmente que se tratava de assessoria na divulgação da marca dos produtos KIA, ou seja, propaganda institucional que beneficiaria todo o rol de concessionárias da marca. Esta fiscalização não nega a importância da propaganda institucional para a alavancagem das vendas, porém não pode aceitar como dedutíveis despesas não comprovadas com documentos hábeis e idôneos.”

O sujeito passivo apresentou tempestiva impugnação (fls. 326).

A colenda 4ª Turma da DRJ/São Paulo I julgou procedente o lançamento, conforme o Acórdão nº 16-10.070/2006 (fls. 1.797), assim ementado:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: PRELIMINAR. NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.



2

Não há que se falar em nulidade por falta de motivação se houve correta descrição das razões que levaram às glosas efetuadas, nem sequer em cerceamento do direito de defesa visto que a descrição dos fatos permitiu adequado entendimento das infrações, tendo dado origem à impugnação de cada um dos itens autuados, não estando presente qualquer violação às disposições contidas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

PEDIDO DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de solicitar a realização de diligência, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferida a que considerar prescindível ou impraticável.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A autoridade julgadora não possui a prerrogativa de pronunciar-se sobre a constitucionalidade da legislação tributária, encontrando-se cingida aos estritos termos da lei, mesmo porque a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. PROVA DE SUA EXISTÊNCIA E NECESSIDADE. ÔNUS DA CONTRIBUINTE.

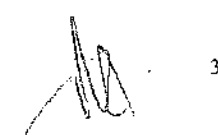
Compete à contribuinte o ônus da prova da legitimidade dos lançamentos que importem redução do crédito tributário. A dedutibilidade das despesas está condicionada à comprovação de sua existência e necessidade às atividades da empresa.

DESPESAS DE TREINAMENTO

Não atendidos os requisitos legais para a dedutibilidade das despesas, por meio de documentos próprios e adequados que confirmem a legitimidade necessária aos registros contábeis, de modo a permitir comprovar a efetiva realização dos treinamentos e a quantificação das despesas a eles relativas, correta a autuação fiscal.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE TERCEIROS.
PESSOA JURÍDICA. PROPAGANDA
INSTITUCIONAL.

Não atendidos os requisitos legais para a dedutibilidade das despesas, por meio de documentos hábeis e idôneos, que permitissem comprovar a efetiva realização do serviço prestado e quantificar os valores lançados pela autuada como despesa com serviços de terceiros, correta a autuação fiscal.



3

DESPESAS DE LICENÇA DE USO DA MARCA

Não atendidos os requisitos legais para a dedutibilidade dessas despesas, nem apresentados documentos hábeis e idôneos, que permitissem comprovar sua efetiva realização e quantificar os valores contabilizados, correta a autuação fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA CSLL.

A tributação reflexa deve acompanhar o que ficou decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.”

Cientificada do acórdão em 23/03/2007 (fls. 1.834), a autuada interpôs recurso voluntário no dia 20 do mês seguinte (fls. 1.837), no qual suscitou preliminar de nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, contestou integralmente o mérito, assegurando que as despesas atendem aos requisitos de necessidade e de comprovação documental, e requereu, alternativamente, conversão do julgamento em diligência.

A recorrente informou ser sociedade mercantil cujo objeto social é comércio, importação e exportação de veículos automotores novos e usados, inclusive a distribuição dos produtos da Kia Motors do Brasil Ltda., Brazil Trading Ltda. e KMB Distribuidora de Peças Ltda., além da prestação de serviços de assistência técnica, comércio de peças e acessórios de veículos em geral. A Kia Motors do Brasil Ltda. representa no Brasil a Kia Motors Corporation.

Alegou estar sujeita a inúmeras obrigações contratuais perante a detentora da marca Kia no Brasil. Tal relacionamento comercial prevê realização de treinamentos e veiculação de publicidade institucional, com participação obrigatória de todos os distribuidores da marca.

Destacou que praticamente todas as despesas foram originadas de serviços prestados por terceiros, que emitiram faturas e notas fiscais, discriminando cada um dos serviços. Tratando-se de uma rede de distribuidoras, toda a documentação original se encontrava com a detentora da marca (Kia) e coordenadora das atividades de treinamento e publicidade. Assegurou a recorrente que a detentora teria distribuído aos seus concessionários os comprovantes de pagamentos relativos a propaganda e treinamento.

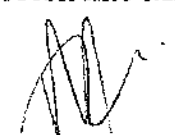
Defendeu a indicação pela fiscalização dos documentos que seriam aceitáveis, concedendo-lhe prazo para obtenção dos demais, em vez de rejeitar a documentação ofertada.

Noticiou ter firmado contrato com a King Treinamentos e Promoções Ltda., indicada pela Kia Motors do Brasil Ltda., para treinamento do pessoal de vendas, de *marketing* e de assistência técnica e promoção e publicidade da marca Kia e dos seus produtos.

Especificamente quanto à comprovação de cada um dos itens glosados, além de reiterar a necessidade dos dispêndios, alegou a recorrente:

a) treinamento: os documentos juntados com a impugnação, tais como certificados de participação e apostilas, demonstram de forma cabal a efetiva participação dos seus profissionais.

b) serviços de terceiros (propaganda institucional): a publicidade da marca era comum à distribuidora e às suas concessionárias, havendo participação da recorrente nas



despesas com propaganda institucional. A autoridade fiscal jamais requereu qualquer elemento de prova suplementar para formar o seu convencimento, o que poderia ser obtido junto à empresa contratada (King). Todas as notas fiscais, sem exceção, apontam o tipo de serviço prestado, o meio de comunicação escolhido, o local e o custo.

c) licença de uso da marca: a Kia Motors do Brasil Ltda., representante da marca Kia no Brasil, conforme contrato de distribuição firmado com a coreana Kia Motors Corporation, podia cobrar pela licença de uso da marca, como de fato cobrou. Por sua vez, a recorrente podia lançar tal verba como despesa dedutível. Trouxe aos autos, por amostragem, em face do volume, documentos que atestam a sua afirmação. Os documentos sempre estiveram à disposição da fiscalização.

Juntou cópia de duas decisões da DRJ de Fortaleza-CE, sobre o mesmo tema, envolvendo outras concessionárias da marca Kia (fls. 1.866 e 1.875).

É o relatório.



Voto

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos para admissibilidade.

A preliminar de nulidade da decisão tem por base alegação de cerceamento de direito de defesa em razão de a DRJ ter ignorado as provas produzidas e negado a realização de diligência.

A alegação é descabida.

A c. Turma *a quo* realizou detalhado exame das provas juntadas, expondo claramente os motivos da rejeição da documentação trazida aos autos. A negativa ao pedido de diligência foi igualmente motivada. A autuada dispôs de todos elementos para exercer o seu direito de defesa, o que efetivamente aconteceu, como se constata pelo exame do recurso interposto.

No mérito, conforme relatado, percebe-se que a fiscalização não questionou a necessidade dos dispêndios para a atividade da recorrente. O fundamento do auto de infração foi a falta de comprovação da efetividade dos serviços.

A recorrente juntou aos autos, com a impugnação, o conjunto documental das fls. 349/1.792, composto basicamente de cópia reprográfica de:

a) contrato com a King Treinamentos e Promoções Ltda. para treinamento do pessoal de vendas, *marketing* e assistência técnica e promoção e publicidade da marca Kia e dos seus produtos (fls. 406);

b) contrato de distribuição entre Kia Motors do Brasil Ltda. e Kia Motors Corporation (fls. 409);

c) certificados de registro da marca Kia no INPI – Instituto Nacional da Propriedade Industrial (fls. 417/423);

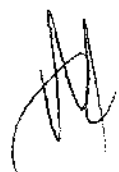
d) certificados de participação em treinamentos entre 1996 e 1999 (fls. 433/460);

e) apostilas de diversos treinamentos técnicos fornecidos por King Treinamentos e Promoções Ltda. (fls. 461/841)

f) notas fiscais, faturas, recibos, fotografias, etc., relativos a publicidade em jornais, revistas, televisão, painéis, bonés, estádios e times de futebol, etc. (fls. 842/1.792);

A documentação apresentada pela recorrente demonstra claramente a realização de dispêndios vinculados aos itens glosados pela fiscalização.

O conhecimento mínimo sobre a operacionalização do ramo de concessionárias de veículos automotores, algo de domínio do cidadão comum razoavelmente informado, autoriza presumir que esses dispêndios são perfeitamente usuais na atividade,



6

normalmente submetida a rigorosos controles de qualidade por parte das respectivas montadoras, objetivando a preservação das suas marcas.

Em processo versando sobre matéria semelhante (nº 10380.004402/2001-07), relativa a despesas com treinamentos, também envolvendo concessionária da marca Kia, a egrégia 3ª Turma da DRJ de Fortaleza julgou improcedente o lançamento, mediante o Acórdão nº 3.822/2003 (fls. 1.866), juntado aos autos pela recorrente, de cujo voto condutor extraio o seguinte trecho:

“8.2 Conforme especificado nos Relatórios de Diligência Fiscal supramencionados, as despesas com treinamento objeto da glosa da Autuação apreciada, além de constarem das Notas Fiscais, 103/249, 252/348, foram demonstradas através dos seguintes documentos:

8.2.1 Documento de fls. 426, item 1. Segundo tais esclarecimentos, fls. 426, item 1, os treinamentos do período de 1996 até 31/03/97 foram realizados nas cidades de Itu e Jundiaí, Estado de São Paulo, bem como no revendedor Importauto.

8.2.2 Documento de fls. 426, item 2, juntando os Certificados de Conclusão de Curso, de fls. 592/606, e as Apostilas de Treinamento, de fls. 607/854. Conforme tais esclarecimentos, fls. 426, item 2, foi indicada também a relação nominal dos responsáveis pelos treinamentos.

8.2.3 Documento de fls. 412, item 3. De acordo com os esclarecimentos de fls. 412, item 3, a Empresa apresentou cópia do Livro de Registro de Prestação de Serviços, de fls. 427/529, cópia do Livro Diário, de fls. 530/577, e cópia do Livro Razão Analítico, de fls. 558/561, em que constam os valores das receitas de prestação de serviços de treinamentos prestados à Empresa em epígrafe, relativos aos fatos geradores de 31/12/96, 31/3/97 e 30/6/97.

8.2.4 Documentos de fls. 577/854, 863, 868, 873, 878/972, 978. Em tais documentos, constam as seguintes informações:

1º) A Empresa King Treinamentos e Promoções Ltda. encontra-se *cancelada*, e o sócio responsável, perante a SRF, é o Sr. ANTONIO GERALDO DE RESENDE, o qual foi intimado a apresentar a documentação relativa ao treinamento, fls. 863, 868, 877/879.

2º) Apostilas apresentadas, fls. 607/854.

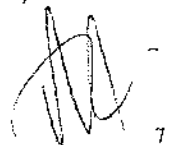
3º) Nomes dos Instrutores que realizaram o treinamento, fls. 874.

4º) Nomes dos Funcionários Treinandos, fls. 979.

5º) Cópias dos Certificados, fls. 980/1037.

6º) Esclarecimentos do Sócio Responsável pela Empresa King Treinamentos e Promoções Ltda, Sr. ANTONIO GERALDO DE RESENDE, de que ficava a critério das concessionárias o envio dos funcionários, e que todas as despesas relativas a alimentação, passagens e hospedagem ficavam por conta das mesmas, bem como que muitos treinamentos eram executados à distância, via telefone, fls. 873/875.

7º) Valor da receita que a Empresa KING TREINAMENTOS E PROMOÇÕES LTDA auferiu com o treinamento, prestado à Fiscalizada, fls. 978.



8º) Cópias das notas fiscais, bem como a escrituração das mesmas nos Livros Registro de Prestação de Serviços, Razão e Diário, fls. 883/972.

8.3 Ao se apreciarem os autos, verifica-se que a Autuação consistiu em descaracterizar os custos/despesas de treinamentos. Para que os custos/despesas sejam aceitos como dedutíveis, além de necessários à atividade da empresa e à sua manutenção, terão de ser efetivamente incorridos, registrados no exercício de competência, e comprovados por documentação hábil. Dessa forma, a dedutibilidade dos custos/despesas está inteiramente condicionada ao preenchimento cumulativo dos pressupostos da necessidade, escrituração e comprovação hábil.

8.4 Em face dos documentos supradescritos, constata-se que não ficou descaracterizado o atendimento aos mencionados pressupostos, pelo que descabe a Autuação apreciada.” (os destaques no texto são do original).

Tendo em vista as conclusões obtidas do procedimento de diligência realizado no âmbito do referido processo, bem aplicáveis ao presente julgamento, considero desnecessária nova diligência, tendo em vista a similitude entre os casos, confirmando o modelo operacional descrito no recurso.

Ademais, considero equivocada a conclusão da autoridade fiscal acerca da rejeição total das despesas, sabendo-se que são dispêndios que efetivamente ocorrem no ramo específico de atividade.

Na minha forma de pensar, os elementos colhidos durante a fase de fiscalização deveriam ter sido utilizados para aprofundamento da investigação, a exemplo da verificação do reconhecimento pela King Treinamentos e Promoções Ltda das receitas originárias de serviços prestados à recorrente e das receitas provenientes do uso da marca pela Kia Motors do Brasil Ltda.

A meu ver, a infração não restou devidamente caracterizada, o que seria encargo inicial da fiscalização fazê-lo.

Como regra geral, incumbe ao fisco o ônus de provar a existência do fato gerador tributário. Atente-se para o que determina o art. 9º do Decreto-Lei 1.598/77¹, em especial o § 2º:

“Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - 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.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º 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.”

¹ Correspondente aos art. 174 do RIR/80; art. 223 do RIR/94 e art. 276, 923, 924 e 925 do RIR/99.



8

Semelhante comando é encontrado no art. 79 do Decreto-lei 5.844/43².
Prescreve o dispositivo:

“Art. 79. Far-se-á o lançamento *ex officio*:

(...)

§1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores, com elemento seguro de prova, ou indício veemente de sua falsidade ou inexatidão.

(...)”

Competia à fiscalização descrever corretamente a infração e reunir todos os elementos comprobatórios. Nessa linha, é a lição de Paulo Celso Bonilha³:

“Como bem salientou o saudoso e ilustre professor⁴, que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma “*relevatio ab onere agendi*” e não uma “*relevatio ab onere probandi*”, isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercer, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas esse atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão.”

Não é diferente a jurisprudência pacífica do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, como bem ilustram os seguintes acórdãos:

“IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - ÔNUS DA PROVA
- Nos casos de lançamento por omissão de receitas, excetuando-se as presunções legais, incumbe a Fazenda provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito.” (Acórdão 108-07.124/2002).

“ÔNUS DA PROVA - Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Compete ao Fisco, *ab initio*, investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário ou da prática de infração praticada no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. O sujeito passivo somente poderá ser compelido a produzir provas em contrário quando puder ter pleno conhecimento da infração com vista a elidir a respectiva imputação.” (Acórdão 103-20.594).

“PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. Compete ao Fisco, como regra geral, a prova da ocorrência do fato gerador tributário.” (Acórdão 103-21.466).

Dessa forma, entendo que a fiscalização não reuniu os elementos necessários para a inequívoca caracterização da infração.

² Correspondente aos art. 678, §2º, do RIR/80; art. 894, §1º, do RIR/94 e art. 845, §1º, do RIR/99.

³ “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, São Paulo, Dialética, 2ª edição, 1997, pág.75.

⁴ O “saudoso e ilustre professor” a quem se refere Bonilha é Gian Antonio Micheli.

A respeito da tributação reflexa (CSLL), conforme entendimento amplamente consolidado na jurisprudência deste Colegiado, a decisão relativa ao auto de infração matriz (IRPJ) deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Conclusão

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, dou provimento ao recurso.


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

1 TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, ____ / ____ / ____.

JOSÉ ANTONIO DA SILVA

Ciência

Data: ____ / ____ / ____

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

☐ apenas com ciência;

☐ com Recurso Especial;

☐ com Embargos de Declaração;

☐ _____.