



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10215.720250/2010-88
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-011.300 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2024
Recorrente ADMILTON FIGUEIREDO DE ALMEIDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2009

CERCEAMENTO DE DEFESA. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO.
Afasta-se a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa quando se verifica que estão presentes os requisitos legais do auto de infração e que o contribuinte compreendeu perfeitamente os fatos imputados e deles se defendeu satisfatoriamente.

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA. INADMISSIBILIDADE.

Somente deve ser deferida a diligência quando a mesma objetiva providência que não seja decorrente de fato não provado nos autos, cujo ônus era do contribuinte.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO

Os limites da lide submetidas à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF são dados pelos motivos de fatos e de direito submetidos à apreciação da primeira instância de julgamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2009

DESPESAS DO LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO. PRESSUPOSTOS LEGAIS.
A dedução de despesas do Livro Caixa, além de restrita às hipóteses legais, está condicionada à comprovação da correlação entre os gastos incorridos e os rendimentos da atividade correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário, não conhecendo da matéria preclusa, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Rodrigo Rigo Pinheiro, Diogo Cristian Denny (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-47.389 que julgou procedente a NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO do IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA – IRPF, ano calendário de 2008, por verificar dedução indevida de Livro Caixa.

O crédito tributário lançado refere-se IRPF suplementar lançado em decorrência de glosa das despesas declaradas em Livro Caixa (Notificação de Lançamento e-fls. 06 a 09).

Nas descrições do fato é apontado que não poderia ter dedução de despesas de livro caixa em valor superior ao total dos rendimentos declarados que permitem essa dedução. Na Declaração da Pessoa Física havia declaração de recebimentos de pessoa jurídica, sem retenção na fonte e não havia informação de recebido de pessoa física, mas havia deduções de livro caixa. (DIRPF e-fls. 10 a 16)

Com fundamentos semelhantes foram realizados os lançamentos nos processos abaixo, no exercícios de 2006, 2008, 2009, 2010 e 2011.

10215.720250/2010-88	2009
10215.720249/2010-53	2008
10215.720187/2012-41	2010
10215.720239/2011-07	2006
10215.720184/2012-16	2011

A ciência do lançamento foi em 01/09/2009 (e-fl. 18).

A impugnação foi apresentada em 30/09/2009 (e-fls. 03 a 04).

Como o lançamento ocorreu sem intimação prévia do contribuinte, houve Revisão do Lançamento, nos termos da IN RFB nº 958, de 2009, em 11/09/2012, que concluiu por acatar em parte os documentos apresentados. (e-fls. 483 a 502).

Em 17/10/2012 foi peticionado a devolução dos documentos apresentados.(e-fls. 509 a 510). E em resposta ao pedido, foi juntado o Termo às e-fls. 511 a 512, ciência em 05/11/2012.

A ciência da decisão da Revisão ocorreu em 16/10/2012 (e-fl 508), e foi apresentada Manifestação de Inconformidade (e-fls. 514 a 529) em 13/11/2012, alegando, conforme relatório do Acórdão recorrido:

Alega que fez questionamentos ao auditor fiscal relativamente à revisão de ofício e ele “não respondeu, causando cerceamento ao direito de defesa, visto que da decisão cabe recurso e não poderia constituir o crédito tributário sem antes responder os questionamentos, já que estava em curso a fiscalização e a petição apresentada, refere-se ao procedimento de fiscalização”. Cita legislação que sustentaria sua tese, discorre sobre o princípio da boa-fé, sobre a demora na revisão e a não obtenção de resposta quanto às suas indagações a respeito do procedimento revisional, concluindo que é nula “a constituição do crédito tributário por vício em seu nascedouro, já que a petição do Impugnante protocolada em 21 de agosto de 2012, não foi apreciada, causando incidente processual, já que influenciaria no andamento da fiscalização”.

Em tópico que denomina de preclusão, retoma o tema do prazo para conclusão dos trabalhos de revisão, citando princípios constitucionais e o artigo 24 da Lei nº 11.457, de 2007, do qual diz ter natureza processual fiscal e deve “ser aplicado imediatamente, mesmo que seja uma simples revisão, já que se passaram 1.106 dias para ser concluída, causando prejuízos quanto a juros e demais correções”.

Diz que há afirmações contraditórias no trabalho fiscal, que num momento diz que recebeu os documentos e, em outro, nega, esclarecendo “que o crédito tributário foi constituído com base na falta de documentação, porém o auditor fiscal afirma ter recebido os documentos”. Acrescenta que essa contradição “causou prejuízo ao Impugnante, uma vez que todos os documentos foram apresentados em 30 de setembro de 2009, conforme documento protocolado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santarém e novamente informado no dia 21 de agosto de 2012, documento anexo”.

Esclarece que a autoridade revisora esteve no seu escritório novo e fez cinco perguntas, que menciona no relatório e “todas foram respondidas de na ocasião informou o impugnante que os documentos que solicitava, já haviam sido apresentados no protocolo do órgão em 30 de setembro de 2009”. Assevera ter faltado “com a verdade o auditor fiscal, presume-se para causar prejuízo ao impugnante, uma vez que quando esteve no NOVO estabelecimento do Impugnante, foi informado que estava lá a partir de dezembro de 2010, antes estava em dois prédios, pois tratava-se de espaços pequenos e o impugnante dividiu, ou seja, em um prédio, funcionava o Departamento de contabilidade e Setor de Recursos Humanos e no Outro o Departamento Fiscal e Tributária, visto que pela quantidade de funcionários não havia espaço para aglomerar todos em um só prédio”.

Alega que pode “ser comprovado com os endereços dos talões de água, luz e telefone, ou seja, na Avenida Presidente Vargas, 3705 e 3725, funcionavam os departamentos de contabilidade, recursos humano e fiscal, enquanto no prédio NOVO que fica no endereço Avenida Presidente Vargas, 3721, só em dezembro de 2010, que passou a funcionar todos os departamentos”. Ressalta que “o auditor fiscal esteve no novo prédio em diligência e por litigância de má fé, colocou no relatório que o impugnante em 2007 e 2008 funcionava no novo prédio. Faltou com a verdade o auditor fiscal, visto que o prédio passou 8 anos para ser concluído”. Acrescenta que o escritório do jornal O Impacto foi transferido para o novo prédio em dezembro de 2010, “pois antes funcionava na Avenida Presidente Vargas, 3728, junto com a gráfica”.

Diz que “não pode apresentar as Declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas dos profissionais que prestaram os serviços, já que estará entregando dados sigilosos informações pessoais e fiscais. O tratamento desses dados não pode ser precipitadamente entregue ao auditor fiscal, quando existem meios legais para ele requerer”. Assevera que a autoridade revisora “não demonstrou interesse de agir, já que deveria solicitar da Caixa Econômica cópia da RAIS e do FGTS, da Previdência

Social, os recolhimentos do INSS e do Ministério do Trabalho uma fiscalização para saber se os funcionários estavam ou não registrados, já que possui acesso a todas as informações. Presume o Impugnante que o auditor fiscal agiu com litigância de má fé. (artigo 37 da Lei 9.784/99). A investigação quem deve fazer é o auditor fiscal para que seu trabalho seja seguro e idôneo, artigo 142 do Código Tributário Nacional”.

Faz quadro demonstrativo de despesas, associando-as às justificativas para a dedução.

Transcreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional e diz que cabia à autoridade fiscal ter se empenhado na busca pelas provas, já que a responsabilidade pela investigação é dela, mas “*agiu na base do comodismo sem nenhum esforço mental, demonstrando que o propósito era autuar*”. Discorre longamente sobre o seu entendimento de como deveria a autoridade fiscal agir na condução do procedimento fiscal, afirmando que deveria ter intimado vários advogados e uma contadora, que nomina, os quais teriam prestado serviços a “*clientes do escritório e os valores foram depositados repassados ao beneficiário que ofereceu a tributação em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física*”.

No tocante à folha de pagamento dos funcionários, diz que encaminhou “*ao auditor fiscal o resumo da folha de pagamento, não se usa mais holerite, visto que os pagamentos são realizados via banco, servindo a lista e o resumo como comprovantes de pagamento. Deveria o auditor fiscal comprovar junto aos beneficiados, já que na relação constam todos os nomes dos funcionários e na Rais a relação dos funcionários beneficiados*”. Cita decisão em outro procedimento fiscal seu que teria acatado esse tipo de comprovação.

Discorre sobre o princípio da verdade material, que não teria sido respeitado pela autoridade revisora, que “*se limitou a realizar procedimento aparentemente previsto no texto legal sem mencionar, deveria pautar sua atuação de forma a não reputar a norma escrita como fim, mas como meio para se atingir a real finalidade de toda e qualquer atividade do Estado: o interesse público*”. Aduz ser “*necessário que o processo seja baixado em diligência para serem analisados os documentos e intimar os beneficiários pelos valores, visto que o impugnante não pode demonstrar a legalidade dos documentos e dos lançamentos, já que os originais dos documentos não foram devolvidos pelo auditor fiscal, com argumento de que deveria ter sido apresentado cópias. E por que não mandou as cópias ao impugnante?*” Acrescenta que “*o auditor fiscal causou prejuízo ao impugnante retendo os originais dos documentos que serviriam para produção de prova contra a arbitrariedade praticada pelo auditor fiscal na aplicação do auto de infração*”.

Enumera as petições que protocolou endereçadas à autoridade fiscal, não atendidas ou não respondidas, e ao Ministério Público Federal, sem informação do resultado.

Requer a nulidade do procedimento, por cerceamento de defesa, pela retenção dos documentos originais e por não se ter intimado os beneficiários dos valores repassados; a “*preclusão do procedimento, uma vez que se passaram 3 anos sem movimento e a Lei 11.457/2007, artigo 24 determina o prazo de 360 dias para decidir*”; e a nulidade, “*por não ter o auditor fiscal investigado os recolhimentos de FGTS, INSS e a relação da RAIS juntos aos órgãos Lei 9.784/99, artigo 37, para comprovar a verdade das informações prestadas*”.

O Acórdão apreciou a manifestação (e-fls. 550 a 564) e decidiu por não acolher os argumentos.

O Acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

NULIDADES. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não há atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas no livro caixa está condicionada à devida comprovação documental, devendo ser necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, excluídas aquelas vedadas expressamente pela lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 23/06/2014 (e-fl. 569). Em 14/07/2014, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 570 a 592, e documentos às e-fls. 593 a 641, reafirmando os motivos e fatos alegado anteriormente acrescido da alegação de suspeição do Fiscal responsável pela Revisão do Lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

Admissão do Recurso

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

O argumento da suspeição do Fiscal responsável pela Revisão não foi matéria suscitada na Manifestação de Inconformidade, nem se enquadra nas exceções previstas no processo administrativo fiscal, motivo pelo qual dela não conheço.

Preliminar

Devolução dos documentos – cerceamento de defesa

O recorrente alega prejuízo a sua defesa causado pela não devolução dos documentos originais apresentados:

O auditor fiscal usou de má fé contra o recorrente, devido problema de ordem pessoal com o recorrente. Eminentes Conselheiros, fica assim comprovado que os documentos estavam em poder do auditor fiscal, que por questões pessoais contra o Recorrente, não devolveu os documentos, que foram entregues para facilitar a fiscalização, uma vez que as cópias ficaram ilegíveis, daí a apresentação dos documentos originais.

Sem os documentos, **ficou difícil a elaboração da impugnação e agora do Recurso** com detalhes, uma vez que o SISTEMA glosou todas as despesas, sem nenhuma avaliação técnica e para facilitar ainda mais a investigação do auditor fiscal, o recorrente encaminhou o Livro Caixa, e mesmo assim, o auditor manteve o resultado da avaliação do SISTEMA ELETRÔNICO, sem nenhum esforço mental, presume com intuito de prejudicar o recorrente.

O pedido de devolução dos documentos foi respondido pela DRF Santarém ainda antes do término do prazo para Manifestação de Inconformidade (30/10/2012):

(...)

Foi ainda constatado por esta fiscalização que o contribuinte impugnante, após muitos anos representando sujeitos passivos autuados por esta DRF Santarém, **e mesmo ciente de que deve apresentar original e cópia dos documentos solicitados**, para que no ato do protocolo os mesmos sejam averiguados pelo servidor da repartição, carimbados e assinados como autênticos com os originais para devolução imediata destes, **o contribuinte apresentou somente documentos originais**. Para que **não alegasse cerceamento de defesa, foram aceitos e anexados aos processos**. Consequentemente, **caso necessite de cópias dos referidos documentos, deverá procurar a repartição, solicitando vistas aos processos e as cópias necessárias, conforme procedimento já conhecido do contribuinte impugnante**.

Quanto aos prazos, estes são de responsabilidade do sujeito passivo impugnante, já conhecedor de todos os procedimentos envolvidos no processo administrativo **fiscal e que em nenhum momento foi privado dos acessos necessários a sua plena defesa**.

E, para surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em duas vias de igual teor e forma, assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil cuja ciência pelo sujeito passivo dar-se-á por via postal, mediante Aviso de Recebimento (AR).

Portanto, não houve recusa de acesso a informação. Eles foram juntados ao processo e estavam franqueados ao contribuinte o direito de obter cópia dos documentos.

Mérito

Glosa de Despesas de Livro Caixa

O mérito do processo trata das glosas de despesas escrituradas no Livro Caixa. Os documentos apresentados quando da impugnação podem ser divididos em 3 grupos: despesas de custeio (água, luz, telefone, taxas) despesas com empregados com vínculo e despesas com terceiros sem vínculos.

Na fase de revisão do lançamento, o Fiscal informa que realizou diligência no local onde funcionavam as atividades declaradas:

Informamos inicialmente que efetuamos uma visita ao estabelecimento do contribuinte impugnante com o intuito de verificarmos as instalações no qual funcionam as atividades declaradas pelo mesmo.

Tal visita deveu-se ao fato de que, ao analisarmos os documentos presentes no processo, nos deparamos com **comproverantes de consumo de água e energia elétrica com duas Unidades Consumidoras, números de matrículas distintas, assim como duas numerações para o prédio indicado como local onde se dá a prestação dos serviços**.

Verificamos que se trata de um edifício com mais de um andar, **cuas diversas salas são ocupadas por outros profissionais não pertencentes à equipe contábil ou de**

consultoria, conforme informação do próprio contribuinte proprietário impugnante. Visitamos também a sala declarada como local onde são efetuadas as tarefas contábeis e de consultoria.

Além dos espaços visitados, constatamos a presença de um jornal (talvez com gráfica instalada) num dos pisos, assim como a presença de uma residência na cobertura do prédio em questão.

Quanto às despesas para custeio necessárias a percepção da receita, após a visita, constado a instalação de várias atividades no mesmo imóvel, o Fiscal solicitou informações adicionais ao contribuinte com vistas a determinar quais as despesas se referiam à atividade de contabilidade e assessoria que era exercida na pessoa física:

Devido à constatação dos fatos descritos acima, intimamos o contribuinte a apresentar alguns esclarecimentos, tais como:

- Informar por qual motivo são apresentadas diversas Unidades Consumidoras (UC) da Rede Celpa (Energia Elétrica).
- Demonstrar qual delas é efetivamente utilizada nas salas onde estão instaladas as equipes contábeis. Deverá ser provado documentalmente através de plantas das salas utilizadas ao longo do prédio, indicando onde funciona cada equipe vinculada e este livro caixa, planta da instalação elétrica indicando cada UC e suas ramificações, etc. As provas prestadas pelo contribuinte poderão ser averiguadas in loco pelo Fiscal desta DRFB.
- Informar por qual motivo são apresentados duas matrículas com dois endereços diferentes na nota fiscal/fatura de serviços da Companhia de Saneamento do Pará. Demonstrar qual delas é utilizada e considerada nas despesas de custeio para percepção da receita e manutenção da fonte produtora.
- Apresentar a relação de todos os inquilinos (nome e CPF) dos imóveis declarados como pertencentes ao impugnante.
- Apresentar a relação de todos os profissionais que locavam ou utilizavam as salas (período 2005, 2009 e 2010) do prédio onde situava o escritório contábil e que não tinham relação com este.

O Fiscal afirma que a intimação não foi cumprida e, assim fez o rateio das despesas de luz, água, telefone e taxas apresentadas na proporção de 1/5 (um quinto) do total dos documentos apresentados.

Não houve qualquer resposta do contribuinte à nossa intimação, este não apresenta nenhum elemento que discrimine ou demonstre de forma clara e inequívoca as utilizações das diversas Unidades Consumidoras de energia elétrica assim como de abastecimento de água ao longo do edifício sob análise, no sentido de individualizarmos as contas apresentadas pelo impugnante.

Também não deixa claro como se dá a utilização dos espaços físicos disponíveis e a divisão dos custos.

Desta feita, o valor das contas de água, energia elétrica, telefone, celulares, taxas, etc., tiveram somente sua quinta parte considerada como dedutível, devido a impossibilidade de se averiguar quais valores são oriundos ou atribuídos à atividade profissional exercida e deduzida no livro caixa em análise. (Parecer Normativo CST nº 60, de 1978).

Quanto às despesas com funcionários, o Fiscal relata que houve apresentação de documentos, contudo não julgou possuir elementos suficientes e fez uma intimação complementar solicitando apresentação de documentação:

Com referência aos empregados declarados, foram apresentados comprovantes tais como o das folhas 54 a 56, ou seja, a impressão de um suposto resumo de folha de pagamento, folha de salários, em cujo formalismo não se verifica a presença de nenhum elemento que o sustente como verossímil ou válido.

Intimamos então o contribuinte a apresentar os seguintes elementos:

- Apresentar os **registros dos contratos de trabalho de todos os funcionários presentes na folha de pagamento nos anos de 2005, 2009 e 2010. Cópia da carteira de Trabalho** de todos eles e da segunda via dos contra cheques assinados pelos mesmos nos anos impugnados.
- Informar por qual **motivo não foram recolhidas as contribuições previdenciárias para os mesmos**. Informar **por que não foi informada a relação total de funcionários na RAIS e em Gefip. Apresentar cópia da RAIS e Gefip** entregues no período referente a 2005, 2009 e 2010.
- Apresentar documento **comprovando os beneficiários do FGTS** e Previdência recolhidos e apresentados aos processos impugnados supracitados.

Informar quais funcionários (daqueles apresentados na folha de salários) **trabalham no escritório e quais trabalham fora dele como trabalhadores domésticos**. (grifou-se)

Em suma, o Fiscal solicitou documentos capazes de comprovar de forma eficaz, que se tratam de funcionários com vínculo regular de emprego e alocados a atividade de contabilidade e assessoria, mas novamente não obteve êxito:

Os elementos apresentados pelo contribuinte **não foram suficientes para demonstrar a admissibilidade das deduções pleiteadas a título de despesas com empregados. Todos os nomes relacionados pelo contribuinte como funcionários foram glosados devido ao fato de não haver nenhuma prova da correlação entre recolhimento de um valor irrisório de INSS ou FGTS e os nomes declarados como funcionários, assim como ausência de provas de quais pessoas trabalhavam efetivamente e somente no escritório contábil e não na gráfica, no jornal, na residência do impugnante, nos escritórios dos demais profissionais presentes no prédio, etc.**

Outro fato que chama a atenção é o número elevado de pessoas declaradas como funcionários do escritório, **inclusive a própria filha, de nome Adelaide Albarado de Almeida** cujo endereço no período era em Altamira/PA. Constatamos também o **registro de um pedreiro como funcionário, folha 77**. Ou seja, devido ao conjunto de atividades presentes no endereço visitado, **não é possível determinar onde cada funcionário exerce suas tarefas, caso existam de fato**.

O valor de INSS recolhido, se pertencer ao contribuinte, deve ser deduzido em campo próprio na declaração de ajuste. Constatamos também o recolhimento de valores ao INSS em nome de Giovanni Bentes Giordano, as folhas 577 a 580, cujo nome não consta em nenhuma relação de funcionários ou vinculado ao escritório. Da mesma forma, o FGTS recolhido pode pertencer a um empregado doméstico que preste serviço na casa do impugnante, nada foi esclarecido. Glosa dos valores deduzidos a título de Previdência Oficial e FGTS.

O Fiscal faz ressalva que, caso se comprove a existência de funcionários, fosse informado às equipes competentes para que se apure as obrigações trabalhistas e previdenciárias:

Caso o contribuinte demonstre a existência efetiva dos empregados declarados como seus funcionários, deverá ser efetuada a representação aos diversos órgãos e equipes para que se averigue o cumprimento de todas as obrigações Previdenciárias e Trabalhistas e quais as penalidades aplicáveis caso se constate infração à lei.

Quanto aos pagamentos realizados a terceiros sem vínculo empregatício, também houve intimação para comprovar despesas e essa não foi atendida a contento.

Entre os documentos de prova apresentados pelo contribuinte e anexados ao processo, indicamos o recibo a folha 51 como exemplo.

Trata-se de recibos que foram assinados por beneficiários não elencados na folha de salários, além de outros recibos do mesmo gênero apresentados sem assinatura, cujo conteúdo descrito é o recebimento de **valores repassados dos serviços prestados no período**.

Intimamos então o contribuinte a apresentar os seguintes elementos

Apresentar cópia dos contratos com as fontes pagadoras que mantinham relações com os profissionais liberais para os quais o contribuinte impugnante repassava os valores deduzidos em livro caixa.

Apresentar os contratos entre o contribuinte impugnante e os profissionais liberais mencionados.

Apresentar comprovantes das efetivas transferências dos valores declarados como pagos aos profissionais liberais supra citados.

Nenhum elemento foi apresentado. **Não se sabe qual era a relação de prestação de serviço com o escritório, que tipo de serviço era prestado ou se houve a efetiva prestação do mesmo e a contrapartida na transferência dos valores declarados como pagos**. Consequentemente, nenhum dos referidos recibos foi considerado como apto a ser utilizado como comprovante das deduções pleiteadas (grifou-se)

Analisando os argumentos trazidos pela defesa, a DRJ assim se pronunciou sobre a apresentação de documentos:.

Como já dito nesse voto, os documentos e questões de fato trazidos com a impugnação foram submetidos à revisão de ofício. Tais documentos **buscavam comprovar a adequação, à legislação transcrita, das despesas que o impugnante deduziu a título de livro caixa, mas não foram considerados, em sua grande maioria, como suficientes à prova pretendida, tendo a autoridade revisora requerido esclarecimentos e documentos adicionais do impugnante, que entendeu ser indevida essa solicitação fiscal e recusou-se a fornecê-los**, consoante resposta de fls. 275/282.

(...)

Assim, é inadmissível **o impugnante pretender o reconhecimento de um suposto direito seu de que a autoridade fiscal revisora não poderia solicitar informações, esclarecimentos e comprovações documentais adicionais, devendo se ater ao reconhecimento como prova suficiente das suas deduções os documentos apresentados inicialmente com a impugnação**. Isso não tem cabimento. E não tem sustentação legal. **O lançamento, e sua revisão, é um ato privativo da autoridade fiscal, podendo adotar todas as diligências que julgar necessárias para exercer o seu ofício, entre as quais, é óbvio, se encontra o direito de requerer prestação de informações do sujeito passivo**. No tocante às deduções em geral, sequer há a necessidade de submeter-se à espera de informações, podendo glosá-las quando julgar

serem incabíveis, consoante artigo 73 e § 1º do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, verbis:

“Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º). § 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).”

Como bem estabelece o caput desse artigo, é a autoridade fiscal que, a seu juízo, definirá o que é necessário para a devida comprovação ou justificação das deduções efetuadas pelo contribuinte. Nesse diapasão, **a autoridade fiscal foi muito objetiva no pedido de informações, esclarecimentos e documentos adicionais, conforme se verifica do teor do termo de intimação de fls. 269/270**

(...)

Como não houve apresentação dos esclarecimentos adicionais, a autoridade revisora ateve-se aos documentos trazidos com a impugnação tendo analisado-os individualmente e motivado cada uma das glosas, consoante demonstrativos de fls. 290 a 293.

O impugnante levanta uma suposta contradição nas afirmações fiscais quanto à apresentação de documentos. Não se verifica isso. **Quando a autoridade fiscal diz que foi apresentada comprovação documental está se referindo àqueles documentos trazidos com a impugnação. Quando se refere a falta de documentação está dizendo que aqueles são insuficientes e não houve a apresentação de documentação adicional solicitada.** É inverossímil o impugnante dizer que não entendeu isso, que teria tido prejuízos na sua defesa, ainda mais quando se trata de consultor tributário e técnico contábil (fls. 264/265).

Quanto a glosa das despesas de custeio, a DRJ assim se pronunciou:

(...)

Observa-se que a autoridade foi criteriosa no exame do local e solicitou esclarecimentos e comprovações que o impugnante se recusou a dar. Com a manifestação contra o despacho decisório, por seu turno, **o impugnante continua a adotar o mesmo procedimento, limitando-se a dizer que a autoridade faltou com a verdade, que teria esclarecido a autoridade fiscal e que os documentos apresentados são suficientes para análise dos fatos. Não nos parece isso. Efetivamente, é razoável que a existência de documentos com endereços diferentes faça surgir dúvidas a respeito da dedutibilidade das despesas e as explicações trazidas pelo impugnante agora, ou dadas à autoridade revisora, não podem ser aceitas quando desacompanhadas das devidas comprovações documentais. Por exemplo, a afirmação de que seu escritório funcionava em dois locais, até dezembro de 2010, deve vir acompanhada de outros elementos que a suportem. Não bastam meras alegações.**

Já em relação à glosa de despesas com empregados:

Não há reparos a serem feitos a este entendimento da autoridade revisora. Efetivamente, para a dedução de despesas com empregados e correspondentes encargos sociais, **há que se comprovar o efetivo vínculo empregatício, adotando-se para isso os documentos próprios trabalhistas (contrato de trabalho, carteira registrada, etc.). Não bastam para a comprovação apenas os recibos de pagamento quando dúvidas razoáveis houver, e elas as há, como demonstrado pela autoridade fiscal.** Também não é cabível **a inversão do ônus da prova pretendida pelo impugnante. Não é à**

autoridade fiscal que cabe buscar comprovações documentais que somente ao contribuinte compete, uma vez que é ele que tem de fazer prova idônea e inequívoca dos negócios jurídicos dos quais quer retirar o benefício fiscal da dedução da base de cálculo do imposto. A ele cabe provar o vínculo empregatício. Da mesma forma não lhe socorre o artigo 37 da Lei 9.784, aplicável ao processo administrativo fiscal por conta do Decreto nº 7.574, de 2011, que o reproduz no artigo 29:

E quanto a terceiros sem vínculos:

A condução dessa questão pela autoridade fiscal não merece qualquer reparo. Ora, como pode o impugnante pretender que sejam simplesmente aceitos recibos como, por exemplo, os de fls. 33, 58/60, 75, 98, 114, 131, 146, 177/178, 201, 219 e 245/246, a metade não tendo um dos requisitos formais mais básicos que é a assinatura do suposto emitente. Eles são incapazes de fazer qualquer prova quanto à natureza dos serviços ou se estão enquadrados entre aqueles necessários à atividade ou, então, se não se trata, na realidade de prestação de serviço que só poderia se deduzida se fosse com vínculo empregatício. Esses recibos, alguns nem podem ser chamados assim, pois não têm assinatura, são absolutamente incapazes de sustentar o direito à dedução pretendida pelo impugnante. Quanto à alegação de que não pode apresentar as declarações de imposto de renda dos supostos beneficiários dos pagamentos, sugerindo uma impossibilidade de fazer a prova solicitada, não há como acatar. Primeiro, porque não foi esse tipo de prova a pedida, mas, sim, os instrumentos contratuais comprovando os negócios jurídicos que dariam suporte aos supostos repasses, bem como a comprovação das efetivas transferências dos recursos aos alegados beneficiários. Segundo, mesmo que tivesse sido apresentadas as DIRPFs dos profissionais, e nelas constassem os rendimentos, isso é insuficiente para demonstrar que os repasses ocorreram efetivamente e que seriam oriundos de serviços que pudessem ser objetos de dedução de livro caixa. Por fim, quanto à sugestão de que se procure nas DIRPFs dos supostos beneficiários, é de se esclarecer que não pode e nem cabe à Receita Federal quebrar o sigilo fiscal de terceiros para procurar provas que só ao impugnante interessa e incumbe fazer.

O contribuinte não conformado com a análise feita pela Decisão de piso sobre a documentação apresentada, assim se manifesta no Recurso:

Genéricas sobre as despesas

O Relator da Delegacia de julgamento compactua com a arbitrariedade do auditor fiscal, quando afirma que ele encerrou a revisão por falta de documentos. Não é verdade! Os documentos foram todos apresentados no protocolo da repartição, faltou interesse de agir do auditor fiscal, por ter o recorrente realizado denúncias contra um delegado da delegacia da Receita Federal onde ele é lotado, conforme documentos anexos e por ter o recorrente várias vezes questionado o procedimento do auditor fiscal.

Despesas de custeio: água, luz

Em 17 de dezembro de 2010, o Recorrente protocolou documentos na Delegacia da Receita Federal endereçada ao auditor fiscal José Márcio, esclarecendo a situação de seus funcionários, dos advogados, da contadora e dos talões de Luz e Água e o relator alega que nada disso foi justificado. Ou o auditor induziu a erro os julgadores não anexando nos autos do processo os documentos, ou o Relator da Delegacia de Julgamento não analisou os documentos vis a vis, causando prejuízo ao Recorrente, uma vez que os documentos foram encaminhados conforme documento anexo.

(...)

Eminente relator, o escritório estava na época estabelecido em **dois endereços devido o espaço pequeno**, onde não poderiam funcionar todos os departamentos de um escritório de contabilidade, daí, foi ocupado dois espaços. Em um prédio 2,5 de frente por 8 metros de fundo funcionava setor contábil e fiscal, e logo ao lado o outro prédio de 2,5mts, por 7,5 de fundo funcionava o setor de Recursos Humanos e a direção do escritório, ou seja, onde o recorrente prestava os serviços. Os advogados possuíam seus escritórios, porém, prestavam serviços ao escritório do Recorrente. Tais documentos adicionais solicitados foram os **talões de Luz, que já haviam sido apresentados espontaneamente e não aceitos pelo auditor por que ele não aceitava dois talões, tinha que haver somente um estabelecimento. Eminente Relator, os dois prédios estão em nome do recorrente onde exercia suas atividades, um do lado outro.**

Empregados com vínculo

Alega ainda que Alega o relator da Delegacia de Julgamento que o Recorrente **não comprovou os vínculos empregatícios com seus funcionários. Não é verdade, uma vez que em 20 de dezembro de 2010, foi encaminhado via protocolo na Delegacia da Receita, petição juntando 15 cópias dos registros dos funcionários, registrados desde o ano de 2005.** (documento acostado). Portanto, Eminente Relator, faltou com a verdade o auditor fiscal quando não anexou nos autos do processo os documentos induzindo os julgadores a erro.

(...)

No item 3, tanto o auditor fiscal quanto o relator **desconhecem as novas regras do departamento de Recursos Humanos, não existe contrato quando os funcionários cumpriram os 90 dias.** A RAIS, GUIA DO FGTS, CARTEIRA PROFISSIONAL, HOLERITE E GRPS comprovam o vínculo dos funcionários com o recorrente, como foi comprovado, quando o recorrente apresentou espontaneamente no protocolo da Delegacia e não apreciados pelo auditor fiscal e relator da Delegacia de Julgamento. O Relator questiona a falta de assinatura nos recibos. Os pagamentos são realizados via banco que fornece uma listagem confirmando o depósito. Auditor e relator, não estão preparados. Se o Recorrente estava errado, por que o auditor fiscal não comunicou ao Ministério do Trabalho? Por que não comunicou ao Ministério Público Federal do Trabalho? Não comunicou Eminente Relator por que todos os funcionários estavam registrados com vínculo empregatício em nome do recorrente. Se esses erros existiam, o auditor fiscal deu causa a prejuízo à União, quando deixou de arrecadar INSS e FGTS! Embora sendo do empregado, o governo aplica até sua demissão. Nada disso aconteceu Eminente Relator, o recorrente registrou e recolheu todos os direitos de seus funcionários.

(...)

No item 9, fica comprovado Eminente Relator que o auditor fiscal e o relator não entendem nada das leis trabalhistas, já que foram apresentadas as folhas de pagamento. Em outra parte de sua alegação afirma **que os funcionários não estavam registrados. Se existe folha de pagamento, recolhimento do INSS e FGTS e apresentação da RAIS. Eminente Relator bastava o auditor fiscal e o relator confrontarem AS GUIAS DE FGTS, RELAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO INSS E DA RAIS para saber quais os funcionários vinculados ao escritório.** Fica exaustivamente demonstrado que o auditor fiscal e o relator possuem visão curta, neófitos em fiscalização das leis trabalhistas, poderia ter pedido ajuda dos auditores do Ministério do Trabalho para não alegar asneiras, demonstrando fraco conhecimento técnico em fiscalização e julgamento.

Terceiros sem vínculo

No item 6, não existe esse tipo de contrato entre seus clientes. Ridícula essa exigência. O recorrente é contabilista e não advogado. Deveria o auditor fiscal ter intimado os advogados para comprovarem, porém, se omitiu para não ficar sabendo da verdade, pois queria prejudicar o recorrente.

(...)

Como poderia o recorrente apresentar as Declarações dos advogados se esse documento é pessoal e sigiloso, deveria o auditor intima-los a apresentar e não fez, se omitindo para prejudicar o recorrente. Agora alega o relator que o recorrente deveria apresentar para justificar, desconhece o relator o Sigilo Fiscal, ou para ele não existe.

Eminente Relator, não deveria existir Delegacia de julgamento, pois lá além de impedir a defesa oral, não funciona com imparcialidade como ficou comprovado com os resultados dos julgamentos das impugnações do recorrente.

(...)

Faltou interesse de agir do auditor, que demonstrou que o resultado de seu trabalho era autuar o Recorrente com apoio da Delegacia de Julgamento, que não julga com imparcialidade. Portanto, Eminentes Conselheiros, o recorrente foi prejudicado em sua impugnação junto a Delegacia de Julgamento mesmo apresentando o Livro Caixa com os documentos apresentados e juntados nos autos do processo individualizando vis a vis as despesas e os repasses para a contadora responsável técnica e aos advogados.

O Recorrente por ser o responsável pelo escritório é também o responsável pela indicação dos advogados aos clientes, por esse motivo os clientes depositam os valores em sua conta corrente e este repassa aos advogados que declaram, oferecendo a tributação através de suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física, situação comunicada ao auditor fiscal que ignorou, daí o pedido de diligência para baixar o processo em diligência para solicitar dos advogados identificados a prestarem esclarecimentos e apresentarem suas Declarações de Imposto de Renda.

Conclui o Recorrente por colacionar julgados com fins de demonstrar que repasse de honorários não integram a base de cálculo do contribuinte.

O ponto central da lide é a comprovação das despesas escrituradas no Livro Caixa.

De início ressalta-se a conclusão correta da decisão *a quo* que estabelece que é ônus probatório do contribuinte demonstrar que as despesas escrituradas estão corretas e são dedutíveis, nos termos do art. 797 do Decreto nº 3000, de 1991 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR:

Art 797 É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, **o contribuinte a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário** (grifou-se).

Também não há reparo a ser feito na afirmação que a Autoridade Fiscal tem o dever/poder de solicitar documentação complementar, desde que haja dúvida razoável, a documentação exigida possa ser apresentada pelo contribuinte e seja útil e necessária a provar o fato.

As transcrições do trechos do Despacho Decisório não deixam dúvidas que houve razoável incerteza sobre a documentação apresentada e que os documentos e esclarecimentos solicitados eram possíveis de serem apresentados pelo contribuinte e importantes no contexto da fiscalização.

Em resposta ao Termo de Intimação nº 01, prorrogado conforme Termo 002, o contribuinte limitou-se a informar que não estava obrigado a apresentar os documentos:

Na intimação, o auditor fiscal em sua pretensão se apoia nos fundamentos dos artigos 904, 927, 928 e 930 do vigente Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99). Todavia, o requerente **não está obrigado legalmente a apresentar os documentos com base na fundamentação citada, até porque já apresentou em 30 de setembro de 2009 os documentos que deram causa a escrituração do livro caixa.**

A vasta indicação dos artigos mencionados por Vossa Senhoria com os quais procura amparar sua atuação já demonstra, que está em desacordo com os textos dos artigos, pois nenhum deles menciona a entrega de documentos.

O artigo 904 cuida apenas da competência funcional dos servidores fazendários, em nenhum momento instituindo qualquer obrigação para o contribuinte apresentar documentos ou prestar informações.

O artigo 927 diz que as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, **são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos auditores-fiscais do Tesouro Nacional.**

Prestar informações não significa entregar documentos. Dar esclarecimentos não é o mesmo que "...comprovar, mediante apresentação de documentação./

No termo, para citar um exemplo, no caso das despesas com empregados foi solicitada a cópia da carteira de trabalho das pessoas elencadas como empregados, documento hábil a comprovar a relação de emprego e possível de ser apresentado pelo contribuinte.

O Recorrente afirma que apresentou ao Fiscal mas não faz a juntada destes documentos nos autos do processo. Afirma que seria tarefa do Fiscal juntar aos autos todos documentos que analisou. Equivoca-se. **No caso de comprovação de despesa, o ônus processual é do contribuinte e o momento processual correto de fazer é junto com a Impugnação ou com a Manifestação de Inconformidade.**

O mesmo argumento se presta para a comprovação das despesas de custeio. Segundo o relatório, embora se alegue que houve mudança de endereço e o estabelecimento visitado não era onde funcionava na ocasião dos fatos geradores, não são apresentados os dados complementares que o Fiscal solicita.

Já em relação aos terceiros, o Recorrente insiste na tese que a solicitação da Receita Federal é de que ele apresente as Declarações do IRPF dos supostos beneficiários dos pagamentos. Novo equívoco, jamais foi solicitado tal documento. A documentação exigida é a prova da relação contratual entre eles, caso não exista contrato formal, outro documento que demonstrasse a existência da relação e a prova das atividades desenvolvidas. A documentação apresentada não foi suficiente para demonstrar quais eram as atividades realizadas entre eles. Os julgados apresentados não se prestam ao caso se antes não ficar inequivocamente demonstrado que se tratam de honorários.

Ainda em relação à apresentação de documentos comprobatórios há na Impugnação e no Recurso pedido de diligência para a produção de documentos.,

A prova ocupa lugar importante na garantia dos interesses tutelados, interferindo de forma direta no convencimento dos Eminentíssimos Conselheiros sobre os fatos colacionados no processo. A demonstração cabal dos fatos trazidos pelo Recorrente permite que os Eminentíssimos Conselheiros determinem a prestação jurisdicional que seja mais adequada a cada caso concreto. A finalidade do julgamento é ter sua decisão embasada em fundamentos legítimos perquiridos e **restaurando o equilíbrio perdido na decisão da Delegacia de Julgamento quando não baixou o processo em diligência para que o Recorrente pudesse comprovar que ele apresentou as provas e não foram analisadas, causando prejuízos ao Recorrente.**

A ampla possibilidade de produção de provas no curso do Processo Administrativo Tributário alicerça e ratifica a legitimação dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade jurídica.

(...)

Diante das incertezas do auditor fiscal e da Delegacia de Julgamento, se faz necessário que o processo **seja baixado em diligência** para que o Recorrente possa demonstrar que as provas existem e estão anexadas nos autos do processo, justificando os pagamentos das despesas e repasses dos valores aos advogados do escritório do Recorrente, sem que **o auditor fiscal tenha intimado a apresentar suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física para comprovar o lançamento e o oferecimento dos valores a tributação.**

O Recorrente por ser o responsável pelo escritório é também o responsável pela indicação dos advogados aos clientes, por esse motivo os clientes depositam os valores em sua conta corrente e este repassa aos advogados que declaram, oferecendo a tributação através de suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física, situação comunicada ao auditor fiscal que **ignorou, daí o pedido de diligência para baixar o processo em diligência para solicitar dos advogados identificados a prestarem esclarecimentos e apresentarem suas Declarações de Imposto de Renda.**

A diligência fiscal e a perícia técnico-contábil não têm o condão de substituir a parte na sua atividade de produção de prova. Muito menos quebrar sigilo de terceiros para supostamente cumprir ônus processual do Recorrente.

Por fim, alega ainda que teria ocorrida a preclusão

Eminente relator, os documentos foram ignorados, com o propósito de prejudicar o recorrente, pois deixou de exercer seu direito a ampla defesa. A simples revisão que não foi realizada conforme artigo 142 do CTN, **ocorreu após 3 anos da apresentados espontânea dos documentos ao auditor fiscal e a Lei 11.457/2007, artigo 24, determina que seja julgado em 360 dias. O relator alega nas mesmas páginas, que a Lei é de norma programática. Absurdo esse entendimento, pois o artigo é claro É OBRIGATÓRIO.**

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

(...)

Em 21 de agosto de 2012 foi encaminhado petição ao auditor fiscal, requerendo a preclusão do procedimento por ter a revisão paralisada por 3 anos sem apresentar nenhum ato de prosseguimento(documento acostado). Não respondeu.

Está correta a análise da decisão recorrida. No curso do processo administrativo fiscal não há de se falar em preclusão do procedimento ou a ocorrência de prescrição intercorrente, conforme já proferido em Súmula. O crédito tributário está suspenso desde a impugnação tempestiva e só voltará a ser cobrado após ciência da decisão final administrativa, assim, não traz prejuízo ao contribuinte a duração do tempo de análise processual.

Súmula CARF nº 11:

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ressalta-se que a decisão não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça de defesa, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão do recorrente e firmar juridicamente o posicionamento adotado.

Os pontos centrais trazidos na Impugnação e Manifestação de Inconformidade foram detalhadamente analisados e fundamentados pela decisão de piso. Os documentos juntados com o Recurso ou já foram apresentados antes ou não são suficientes para alterar a conclusão sobre a lide, motivo pelo qual não vejo razão de alterar as conclusões da decisão de recorrida.

Não entendo necessária a realização de diligência, por já ter sido demonstrado que trata de trazer ao autos provas cujos ônus era do contribuinte.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do recurso voluntário, não conhecendo da matéria preclusa, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias