



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.012220/2008-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.475 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 29 de julho de 2021
Recorrente FERNANDO CESAR RAMOS FERREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

PAF. LAVRATURA DO LANÇAMENTO. AUDIÊNCIA PRÉVIA DO CONTRIBUINTE. DESNECESSIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 46.

A fase inquisitiva é de atuação exclusiva da autoridade fiscal, que busca obter elementos para demonstrar a ocorrência do fato gerador e as circunstâncias relativas à exigência, e independe da participação do contribuinte, inexistindo nulidade por eventual cerceamento de defesa nesta fase procedimental.

Os contornos do processo administrativo fiscal são definidos pela impugnação, instaurando-se a partir daí a fase litigiosa processual, oportunidade em que todas as razões de fato e de direito deverão ser deduzidas na defesa, em observância ao princípio da eventualidade.

Somente ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, após iniciada a fase litigiosa com a apresentação pelo sujeito passivo de impugnação à exigência fiscal.

IRPF. GUARDA DE DOCUMENTOS. PRAZO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Não há limitação temporal para a guarda de documentos comprobatórios de direitos que se alegue, cabendo ao contribuinte produzir as provas necessárias para justificar suas alegações.

DESPESAS ESCRITURADAS EM LIVRO-CAIXA. DEDUÇÕES SUJEITAS À COMPROVAÇÃO OU JUSTIFICAÇÃO. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL IDÔNEA.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado poderá deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, a remuneração paga a terceiros, os encargos trabalhistas e previdenciários, os emolumentos pagos a terceiros e as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita à manutenção da fonte produtora, sendo que todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação por meio de documentação hábil e idônea, a juízo da autoridade lançadora.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.
PRECLUSÃO. OCORRÊNCIA.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente e/ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Wilderson Botto (relator) que dava provimento parcial ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega.

(documento assinado digitalmente)

Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Ricardo Chiavegatto de Lima, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Wilderson Botto.

Relatório

Autuação e Impugnação

Trata o presente processo de exigência de IRPF referente ao ano-calendário de 2004, exercício de 2005, no valor de R\$ 18.613,67, já acrescido de multa de ofício e juros de mora, em razão da dedução indevida de despesas de livro-caixa, no valor de R\$ 34.621,49, conforme se depreende da notificação de lançamento constante dos autos, culminando com a apuração do imposto suplementar no valor de R\$ 8.469,23 (fls. 14/16).

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 02-37.739, proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - DRJ/BHE (fls. 32/36):

Contra Fernando César Ramos Ferreira, CPF 056.106.806-20, foi lavrada Notificação de Lançamento nº 2005/606445414622126 relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2005, ano-calendário 2004 na qual foi glosada **Dedução de Despesas de Livro Caixa** no valor de R\$34.621,49 sob a justificativa de que o contribuinte declarou apenas rendimentos recebidos de pessoa jurídica com vínculo empregatício.

Após apresentação de Solicitação de Retificação de Lançamento contra a Notificação identificada acima, esta foi cancelada em razão do acatamento em parte do pedido do

contribuinte, tendo sido emitida nova Notificação de nº 2005/6064451108064132 que será objeto de análise neste acórdão.

O crédito tributário formalizado está assim discriminado:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA SUPLEMENTAR.....	R\$ 8.469,23
MULTA DE OFÍCIO.....	R\$ 6.351,92
JUROS DE MORA (até 29.08.2008).....	R\$ 3.792,52
TOTAL.....	R\$ 18.613,67

Foi glosado o valor de R\$34.621,49 a título de Livro Caixa, pois o contribuinte **não apresentou os comprovantes das despesas e o Livro Caixa.**

A ciência do resultado da SRL ocorreu em 20/08/2008 e a impugnação foi apresentada em 19/09/2008.

Alega o impugnante que apresentou SRL e sem que fosse intimado houve emissão de nova notificação com a justificativa de que, embora intimado, o contribuinte deixou de apresentar a documentação e o Livro Caixa.

Entende que a notificação é nula pois não foi intimado para tal fim. Salaria que a notificação não pode prosperar pois fere os princípios elementares que regem o direito em qualquer que seja o aspecto.

Sustenta que é inadmissível o lançamento de débito quando o contribuinte deixou de ser intimado para cumprir as exigências que os originou.

Pede que seja declarada insubsistente a notificação e consequentemente cancelado o lançamento.

Acórdão de Primeira Instância

Ao apreciar o feito, a DRJ/BHE, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo-se incólume o crédito tributário exigido.

Recurso Voluntário

Cientificado da decisão, em 15/03/2012 (fls. 41/42), o contribuinte, em 13/04/2012, interpôs recurso voluntário (fls. 43/48), trazendo os argumentos a seguir, brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos:

DA TEMPESTIVIDADE

PRELIMINARMENTE

Com o cancelamento da notificação de lançamento anterior, restou expedida nova notificação de lançamento, glosando as despesas declaradas e gastos com a atividade profissional, sem que houvesse a intimação do Recorrente para apresentação dos documentos comprobatórios, sendo a conduta fiscal totalmente arbitrária e desprovida de qualquer fundamento legal, restando ferido o direito constitucional da ampla defesa.

Assim, a notificação de lançamento é nula de pleno direito.

Comprovada a existência do vício, caberá a invalidação do ato, independente de provocação do interessado, o que poderá ser feito a qualquer tempo ou grau de jurisdição, inexistindo, para tanto, preclusão, urgindo o acolhimento destas razões preliminares, declarando-se a nulidade do lançamento objurgado.

DO MÉRITO

Não se discute aqui se as despesas devem ou não ser objeto de comprovação, mas sim a forma adotada pela autoridade lançadora para cobrança do imposto que entende como devido.

Assim sendo, pelos vícios apontados, a autuação não deve prosperar.

DOCUMENTOS ANEXADOS

Com o intuito de demonstrar a legalidade das despesas, objeto das deduções, anexa a título de amostragem algumas delas, considerando-se que ditos documentos datam de oito anos atrás, tornando impossível a apresentação de todos eles.

Requer, ao final, o cancelamento da notificação de lançamento. Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 49/143.

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do art. 23-B, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/15, e suas alterações.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wilderson Botto - Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

O Recorrente, em sede de preliminar, pugna pela nulidade da autuação por ter ocorrido cerceamento do seu direito constitucional à ampla defesa, porquanto não foi intimado a apresentar os documentos comprobatórios das despesas lançadas no livro-caixa em face da lavratura da notificação de lançamento vergastada, tornou a autuação nula de pleno direito.

Contudo razão não lhe socorre.

Tais alegações, novamente repisadas nessa seara recursal, já foram apreciadas em primeira instância, estando a decisão de piso assim fundamentada (fls. 34):

Do pedido de nulidade – Falta de Intimação Prévia

O pedido de esclarecimento ao contribuinte é um dos meios de que se vale o Fisco quando da revisão da declaração de imposto de renda, sendo uma faculdade na forma do artigo 835 do regulamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99. A intimação prévia para esclarecimento é um procedimento interno, não maculando o lançamento caso não tenha sido feita ou feita de forma incompleta.

Consoante artigo 844 do mesmo diploma legal, a intimação ao contribuinte somente é feita quando a autoridade lançadora entender necessária.

(...)

A despeito da inexistência da intimação, o exercício da ampla defesa e do contraditório foram assegurados no processo, tendo sido oportunizado ao impugnante, após a conclusão do procedimento fiscal, conhecer a motivação fática e jurídica do lançamento

por meio do relatório fiscal contendo a descrição dos fundamentos da glosa da Dedução do Livro Caixa, do imposto devido e do período da autuação, permitindo-lhe rebater o lançamento mediante uso de todas as provas admitidas em direito.

Ainda que posteriormente se constate que os eventuais esclarecimentos prévios do contribuinte elidiriam o lançamento, não é por sua falta que decorre a nulidade de todo o procedimento. Isto somente ocorreria se ficasse com figurado prejuízo ao contraditório e ampla defesa, o que não resta comprovado no presente processo.

Ademais, o contribuinte teve oportunidade de apresentar por duas vezes o Livro Caixa e a documentação suporte, limitando-se a pleitear a nulidade do lançamento por falta de intimação prévia.

Assim, deve ser rejeitada a preliminar.

Cabe salientar, reforçando o acerto da decisão recorrida, que a primeira fase do procedimento, a fase inquisitiva, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência, independentemente da participação do contribuinte. Logo, a validade do procedimento fiscal não depende do termo de início de ação fiscal e nem de intimação prévia, podendo a apuração da irregularidade, quando conhecida, prescindir dessa formalidade, caso em que a exigência fiscal será formalizada de imediato, sendo este o entendimento já assentado e sumulado neste CARF:

Súmula nº 46:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Portaria CARF nº 49, de 1/12/2010, publicada no DOU de 7/12/2010, p.42).

Ademais, da leitura da autuação pode-se claramente apurar que o auto de infração está amparado nos fatos descritos que, no entender da autoridade fiscal, ensejaram a apuração detalhada do imposto devido e dos encargos aplicados, com a indicação dos dispositivos legais atinentes, além de oportunizar ao contribuinte o exercício do direito de defesa. Do ponto de vista procedimental, a conduta fiscal transcorreu dentro da restrita legalidade sem qualquer prejuízo ou inobservância ao contraditório que, em detrimento das alegações recursais, foi exercido com regularidade e plenitude, inexistente, pois, a nulidade aventada.

Não obstante, tem-se ainda que a apreciação da declaração de ajuste visando confirmar o direito creditório alegado, **não** retira da fiscalização o poder e o dever de rever as informações declaradas, sendo certo que, compete ao contribuinte manter em boa guarda os documentos que poderão ser exigidos para comprovação das despesas declaradas, ao teor do art. 797 do RIR/99.

Portanto, rejeito a preliminar suscitada.

Mérito

Da dedução indevida de despesas escrituradas no livro-caixa:

Insurge-se, o Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/BHE, que manteve o lançamento em face da dedução indevida de despesas a título de livro-caixa por falta de sua respectiva apresentação, decorrente do processamento da DAA/2005, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 8.469,23, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise acerca do todo processado.

Visando suprir o ônus que lhe competia, instrui a peça recursal com cópia dos documentos comprovando por amostragem as despesas realizadas no ano-calendário de 2004 (fls. 57/143).

Inicialmente, vale salientar que a própria lei estabelece a quem cabe provar determinado fato. É o que ocorre, por exemplo, no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-lei nº 5.844/43, por seu turno, que a comprovação das despesas declaradas compete ao sujeito passivo, que poderá (ou não) ser intimado a promover a devida justificação ou comprovação. Mesmo que a norma possa parecer, ao menos em tese, discricionária, deixando ao sabor do Fisco a iniciativa, e este assim procede quando está albergado em indícios razoáveis de ocorrência de irregularidades, **mesmo porque o ônus probatório implica trazer elementos que afastem eventuais dúvidas sobre o fato imputado.**

Nesse ponto, o art. 149 do CTN determina ao julgador administrativo realizar, de ofício, o julgamento que entender necessário, privilegiando o princípio da eficiência (art. 37, *caput*, CF), cujo objetivo é efetuar o controle de legalidade do lançamento fiscal, harmonizando-o com os dispositivos legais, de cunho material e processual, aplicáveis ao caso, calhando aqui, nessa ótica, por pertinente e indispensável, a análise dos documentos trazidos à colação pelo Recorrente.

Assim, passo ao cotejo da documentação ora apresentada, em relação aos fundamentos motivadores da glosa subsistente traçada na decisão recorrida (fls. 34/36):

Da dedução de despesas de Livro Caixa Sobre a glosa das despesas escrituradas no Livro Caixa, é oportuno que, antes mesmo de analisar as alegações suscitadas na impugnação apresentada e dos documentos anexados, algumas considerações sejam expostas.

A dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa encontra amparo no artigo 6º, incisos e parágrafos da Lei nº 8.134/90. Dispõem os referidos dispositivos legais:

“Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o artigo 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I- a remuneração paga a terceiros, **desde que com vínculo empregatício**, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II- os emolumentos pagos a terceiros;

III- **as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.**

§1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995);

b) a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995);

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

(...)”

(...)

Assim, para que uma despesa possa ser considerada como de custeio e, portanto, dedutível, devem ser respeitados os quatro requisitos cumulativos indispensáveis para isto:

- a) deve estar relacionada com a atividade exercida;
- b) deve ser efetivamente realizada no decurso do ano-calendário correspondente ao exercício da declaração;
- c) deve ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora;
- d) deve estar escriturada em Livro Caixa e comprovada com documentação idônea.

Resta claro que a lei vigente, ao especificar expressamente que as despesas dedutíveis devem ter estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto e, ao condicionar essas deduções à escrituração no Livro Caixa e à **comprovação mediante documentação idônea**, objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

A escrituração do livro Caixa é condição primordial para a admissibilidade da respectiva dedução da base de cálculo do IRPF apurado na Declaração de Ajuste Anual e deve abranger, de forma cronológica, as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

Depreende-se do dispositivo transcrito que o direito à dedução das despesas de livro caixa na declaração **está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se às despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.**

O interessado **não anexou à impugnação qualquer documento referente às despesas de livro Caixa, tampouco o fez até a presente data.**

Assim, por **falta de comprovação das despesas** mantêm-se a glosa efetuada no lançamento.

Antes de qualquer coisa, vale registrar que as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, requerem análise individualizada, cotejada com a atividade desenvolvida pelo profissional, a fim de se determinar a essencialidade do dispêndio e a possibilidade deste se enquadrar como uma despesa de custeio passível de dedução. Como exemplos corriqueiros temos: **aluguel, água, luz, telefone, condomínio, sendo estas despesas vinculados ao local onde se exerce a atividade profissional, e despesas com material de consumo.**

E como bem fundamentado na decisão recorrida, de fato, ao especificar expressamente quais as despesas dedutíveis e ao condicionar as deduções à estrita conexão com a manutenção da fonte produtora, a legislação de regência objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo tributário, afastando qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução. De outra parte, para se verificar se as despesas são realmente necessárias e estão relacionadas com a atividade desenvolvida, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência.

Acrescente-se, ainda, que não podem ser considerados quaisquer dispêndios com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, que não se extingam com sua mera utilização, assim consideradas como aplicação de capital. Por conseguinte, não podem ser deduzidos os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição de equipamentos eletrônicos e instalação de máquinas, instrumentos, mobiliários.

Logo, para serem dedutíveis, as despesas devem estar escrituradas no livro caixa e **discriminadas em documentos idôneos**, não sendo aceitos, dentre outros, os sem identificação

do contribuinte ou com identificação em nome de terceiros; os tickets de caixa e notas fiscais que não identifiquem o comprador, o produto ou o serviço. Ressalte-se que, usualmente, o documento emitido por pessoa jurídica hábil para a comprovação da despesa é a nota fiscal, devendo nela se constar a identificação do comprador e a discriminação do produto ou do serviço prestado.

Após as considerações acima, passa-se à análise da prova documental ora trazida. E do cotejo do conjunto probatório produzido, em relação aos fundamentos motivadores da glosa traçada na decisão recorrida, me convenço que a pretensão recursal merece parcialmente prosperar, porquanto o Recorrente desincumbiu do ônus que lhe competia.

De fato, os pagamentos realizados nos meses de janeiro a dezembro/2004, em sua maioria são dedutíveis – com **água (R\$ 265,26 - fls. 57/68)**; **luz (R\$ 1.542,11 - fls. 69/79)**; **telefone (R\$ 1.937,35 - fls. 81/82, 84/85, 87, 90/91, 95, 98 e 101/107)**; **alerta/informativo de prazos e intimações processuais (R\$ 340,00 - fls. 108/119)**; **despesa com material de consumo (R\$ 20,00 - fls. 120)**; e **aluguel (R\$ 12.000,00 - fls. 136/143)** – por se tratarem de despesas necessárias à percepção da receita e referirem-se à manutenção da fonte produtora, além do fato de terem sido realizadas pelo próprio Recorrente e relacionadas à atividade profissional por ele exercida (escritório de advocacia), urgindo o restabelecimento da dedução das aludidas despesas.

Exceção de faz aos pagamentos remanescentes – com **(i) aluguel (R\$ 1.287,50 - fls. 135)**, por falta de comprovação de que tal despesa foi realizada no ano-calendário de 2004, uma vez que o recibo está datado em 30/12/2003; **(ii) telefone (R\$ 2.322,02 - fls. 80, 83, 86, 88/89, 92/94, 96/97 e 99)**, pois as contas trazidas são de titularidade de pessoa diversa e não há comprovação de sua efetiva participação na fonte produtora; e **(iii) pessoal (R\$ 10.240,00 - fls. 121/134)**, por não haver a indicação da natureza dos serviços prestados, bem como a comprovação dos vínculos empregatícios, ao teor do art. 6º, inciso I, da Lei nº 8.134/90 – não se enquadrando tais gastos no conceito de custeio passível de dedução. Assim, correta a ação fiscal no particular, tudo em sintonia com a legislação de regência, razão pela qual mantenho a glosa operada.

Por fim, cabe lembrar que o lançamento fiscal rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto, a atividade fiscal, vinculada e obrigatória, na exata dicção do art. 142 do CTN, competindo ao Fisco revisar a declaração de ajuste apresentada, calcular a exigência e constituir o crédito tributário ou ajustar o imposto a restituir declarado, sob pena de responsabilidade funcional.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, nos termos do voto em epígrafe, para restabelecer as despesas de livro-caixa devidamente comprovadas, no valor total de R\$ 16.104,72, na base de cálculo do imposto de renda.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto

Fl. 9 do Acórdão n.º 2003-003.475 - 2ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10680.012220/2008-93

Voto Vencedor

Savio Salomão de Almeida Nóbrega – Redator designado

Muito embora o Conselheiro Relator tenha fundamentado seu voto em argumentos um tanto robustos e técnicos, peço vênia para discordar da linha de raciocínio tal qual exposta e, no final, negar provimento ao recurso voluntário, de acordo com as razões que passarei a expor a seguir.

De início, destaque-se que o ponto que ensejou a divergência de entendimentos que ora se expõe diz respeito às deduções de despesas de custeio escrituradas em Livro-caixa e, especificamente, ao momento de apresentação dos respectivos documentos que possam comprová-las, de sorte que a análise que deve ser aqui realizada tem por escopo final a interpretação do artigo 16, inciso III e § 4º do Decreto n.º 70.235/72, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal no âmbito federal.

Antes de tudo, é importante tecermos algumas considerações a respeito das deduções de despesas de custeio escrituradas em Livro-caixa, podendo-se observar, de plano, e de acordo com o artigo 73 do Decreto n.º 3.000/99 o qual, aliás, deve ser aqui aplicado por força do artigo 144 do Código Tributário Nacional¹, que todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação. Confira-se:

“Decreto n.º 3.000/99

Título V- Deduções

Capítulo I - Disposições Gerais

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-lei 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 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-lei 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).” (grifei).”

Seguindo essa linha de entendimento, registre-se que os profissionais autônomos podem apresentar deduções da receita decorrentes do exercício da respectiva atividade relativamente às remunerações pagas a terceiros, emolumentos pagos a terceiros e despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, conforme dispunha o artigo 75 do referido Decreto n.º 3.000/99. Veja-se:

“Decreto n.º 3.000/99

Seção II - Despesas Escrituradas no Livro Caixa

Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da

¹ Confira-se que, de acordo com o artigo 144 da Lei n.º 5.172/66, "O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei n.º 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei n.º 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”.

Por sua vez, o artigo 76, § 2º do Decreto n.º 3.000/99 cuidou de dispor, igualmente, sobre a obrigação do contribuinte comprovar a veracidade das receitas e das despesas mediante documentação idônea. É ver-se:

“Decreto n.º 3.000/99

Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º)”.

A partir da leitura dos dispositivos transcritos, é possível realizar as seguintes conclusões: (a) todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação; (b) as deduções devem estar vinculadas à remuneração paga a terceiros, aos emolumentos pagos a terceiros e, ainda, às despesas de custeio necessárias à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora; (c) as deduções não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade; e (d) que os profissionais autônomos devem comprovar a veracidade das receitas e despesas escrituradas em Livro Caixa mediante documentação idônea.

O fato é que, em sede de impugnação, o recorrente não anexou qualquer documento que pudesse comprovar a veracidade das despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, tais quais haviam sido registradas em Livro-caixa, sendo que, quando do protocolo do Recurso Voluntário, o recorrente entendeu por bem anexar documentos na tentativa de comprovar as suas alegações.

A propósito, note-se que a autoridade julgadora de 1ª instância já havia disposto no sentido de que o contribuinte não havia apresentado quaisquer documentos que pudessem comprovar as despesas de custeio, pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, conforme se verifica do trecho abaixo transcrito, extraído das fls. 36 do acórdão recorrido:

“Resta claro que a lei vigente, ao especificar expressamente que as despesas dedutíveis devem ter estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto e, ao condicionar essas deduções à escrituração no Livro Caixa e à comprovação mediante documentação idônea, objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em

consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

A escrituração do livro Caixa é condição primordial para a admissibilidade da respectiva dedução da base de cálculo do IRPF apurado na Declaração de Ajuste Anual e deve abranger, de forma cronológica, as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

Depreende-se do dispositivo transcrito que o direito à dedução das despesas de livro caixa na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se às despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

O interessado não anexou à impugnação qualquer documento referente às despesas de livro Caixa, tampouco o fez até a presente data.

Assim, por falta de comprovação das despesas mantêm-se a glosa efetuada no lançamento.” (grifei).

Em sede recursal, o recorrente trouxe aos autos documentos relativos aos pagamentos de despesas com contas de água (fls. 57/68), luz (fls. 69/79), telefone (fls. 81/82, 84/85, 87, 90/91, 95, 98 e 101/107), alerta/informativo de prazos e intimações processuais (fls. 108/119), despesas com material de consumo (fls. 120) e despesas com aluguel (fls. 136/143).

É bem verdade que de acordo com o artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, a prova documental deve ser apresentada quando do oferecimento da impugnação, a menos que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, (b) refira-se a fato ou a direito superveniente ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Confira-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito).”

Pelo que se pode notar, a legislação tributária fixa a concentração dos atos probatórios em momentos pré-estabelecidos, tanto no que diz respeito à instrução probatória por parte do Fisco como por parte do contribuinte, estabelecendo-se assim a necessária preclusão. O estabelecimento de um prazo, em regra, consiste em determinar um período em que o ato processual pode ser validamente praticado ou a delimitação de tempo dentro do qual deve ser praticado o ato processual, assegurando, portanto, o andamento do processo.

O próprio princípio do devido processo legal manifesta princípios outros além do da verdade material. É que o processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão, de modo que segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes para o processo. E, aí, é de se concluir que o instituto da preclusão passa a ser figura indispensável ao devido processo legal, e de modo algum

se revela incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou com a busca pela verdade material².

De todo modo, o que deve restar claro é que a não apreciação de documentos trazidos aos autos apenas em sede recursal não afronta o princípio da ampla defesa do contribuinte, já que o instituto da preclusão previsto no artigo 16, § 4º do Decreto n 70.235/72 equivale a própria aplicação do princípio da verdade material o qual, aliás, confere ao julgador a prerrogativa de verificar a legalidade do lançamento independentemente das provas carreadas ao processo.

É nesse mesmo sentido que Maria Teresa Martínez López e Marcela Cheffer Bianchini³ têm sustentado:

“Deve-se observar que a justificativa apresentada para o entendimento de que ocorre afronta ao princípio da ampla defesa quando não são apreciadas provas apresentadas após a impugnação é de índole constitucional e, portanto, para afastar a aplicabilidade do parágrafo 4º do artigo 16 do PAF, deve-se alegar sua inconstitucionalidade, mas é vedado por lei aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

Não compartilhamos do entendimento expressado por esta corrente. Estando assegurado, por lei, o direito a apresentação de alegações e provas que caracterizariam o contraditório e a ampla defesa e, sendo a verdade material o objeto do Processo Administrativo Fiscal, assim como a celeridade processual, a oficialidade, dentre outros princípios, não se pode falar em desrespeito ao direito de defesa do contribuinte, pela aplicação do prazo de preclusão para apresentação das provas, já que é a própria aplicação do princípio da verdade material, que confere ao julgador a prerrogativa de verificar a legalidade do lançamento, independentemente das provas trazidas ao processo.”

De fato, os documentos relativos aos pagamentos de despesas com contas de água (fls. 57/68), luz (fls. 69/79), telefone (fls. 81/82, 84/85, 87, 90/91, 95, 98 e 101/107), alerta/informativo de prazos e intimações processuais (fls. 108/119), despesas com material de consumo (fls. 120) e despesas com aluguel (fls. 136/143) não devem ser aqui apreciados em virtude da ocorrência da preclusão no que diz com o momento da apresentação da prova, nos termos do que alude o artigo 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/72.

Com efeito, se é certo que os respectivos documentos não podem ser aqui apreciados por conta da preclusão, também é certo que as deduções a título de despesas escrituradas no Livro-caixa não podem ser reestabelecidas, haja vista que as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora não foram oportunamente comprovadas, nos termos do artigo 73, caput do Decreto n.º 3.000/99.

² LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 37.

³ LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. BIANCHINI, Marcela Cheffer. Aspectos polêmicos sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo federal.. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita. (Coords.). São Paulo: Dialética: 2010, p. 48.

Com base em tais fundamentos, entendo por negar provimento ao recurso voluntário, de modo que a glosa às deduções realizadas a título de despesas escrituradas em Livro-caixa deve ser mantida incólume.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que costa nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Savio Salomão de Almeida Nóbrega