



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10909.005680/2008-43
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.385 – 2ª Turma
Sessão de 28 de novembro de 2018
Matéria DEDUÇÕES DE LIVRO-CAIXA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NILO AFONSO MACHADO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata o presente processo de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, tendo em vista a glosa de despesas de livro-caixa, referente ao exercício de 2006.

Em sessão plenária de 17/04/2012, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2802-001.492 (e-fls. 31 a 33), assim ementado:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2005

DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO

É ônus da autoridade lançadora comprovar a ocorrência do fato em que se baseou para caracterizar a infração. Recurso Provido.”

A decisão foi assim registrada:

“ACORDAM os membros do Colegiado por unanimidade de votos DAR PROVIMENTO ao recurso nos termos do voto do relator.”

O processo foi encaminhado à PGFN em 28/11/2012 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 34) e, em 21/12/2012, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 35 a 41 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 42), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando rediscutir a questão do **ônus da prova, no caso de glosa de despesas escrituradas em livro-caixa.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 16/12/2015 (e-fls. 43 a 47).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- a lei determina que cabe ao Contribuinte a comprovação das despesas que deseja deduzir, o que não ocorreu no caso dos autos, como reconheceu o próprio relator;

- segundo a DRJ, o Contribuinte não comprova o desempenho de uma atividade relativa à prestação de serviços sem vínculo empregatício e se obteve receitas desta atividade, sequer trouxe documento capaz de elucidar a relação existente com a fonte pagadora dos rendimentos por ele declarados;

- logo, no caso dos autos, por total ausência de comprovação de que o Contribuinte preenchia os requisitos para ter direito à dedução, deve ser mantida a glosa dos valores deduzidos a título de livro caixa;

- o Contribuinte limita-se a informar que não possui nada que possa comprovar a falta de vínculo empregatício e que cabe ao fisco o ônus da prova;

- de acordo com a legislação, temos que o ônus da prova nos casos de dedução ou mesmo de comprovação de recebimento de valores transitados em conta de titularidade do autuado e informados em sua declaração de rendimentos cabe ao Contribuinte e não ao Fisco;

- exigir que a Administração Tributária investigue fatos declarados pelo próprio Contribuinte e prove a inoportunidade deles é desvirtuar toda a legislação do Imposto de Renda;

- a legislação atribui ao particular o ônus da prova e não ao Fisco, como sustenta o acórdão recorrido; logo, por força dessa inversão está correto o lançamento, já que o Contribuinte não conseguiu comprovar as suas alegações.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o Recurso Especial, mantendo-se na integralidade o lançamento.

Cientificado, o Contribuinte ficou-se silente (e-fls. 50/51).

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Não foram oferecidas Contrarrazões.

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, tendo em vista a glosa de despesas de livro-caixa, referente ao exercício de 2006. O Contribuinte registrara em sua Declaração de Ajuste Anual apenas rendimentos recebidos de pessoa jurídica, que seriam decorrentes da prestação de serviços sem vínculo empregatício. A autoridade lançadora, entretanto, deduziu que tais rendimentos seriam decorrentes do trabalho com vínculo empregatício e efetuou a glosa das despesas de livro-caixa, incompatíveis com rendimentos do trabalho assalariado.

Nesse contexto, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, ao fundamento de que seria ônus da autoridade lançadora a comprovação de que os rendimentos declarados pelo Contribuinte seriam fruto do trabalho com vínculo empregatício. A Fazenda Nacional, por sua vez, pugna pelo restabelecimento do lançamento, alegando que o ônus da prova, no caso de glosas de despesas escrituradas em livro-caixa, caberia ao Contribuinte.

Assim, no caso do acórdão recorrido, verificou-se verdadeira reclassificação dos rendimentos declarados pelo Contribuinte, concluindo o Colegiado recorrido, repita-se, que caberia à autoridade lançadora o ônus de comprovar que a natureza do rendimento declarado seria de trabalho com vínculo empregatício, visto que a Declaração de Ajuste Anual não permite verificar essa particularidade, tampouco houve investigação a esse respeito. Ressalte-se que a Fiscalização sequer anexou ao processo a respectiva Declaração de Ajuste Anual, deixando de demonstrar ao menos que haveria o registro de uma pessoa jurídica como fonte pagadora. Confira-se o acórdão recorrido:

"O recorrente apresenta como único argumento, as seguintes informações:

- a) que prestava serviços somente de natureza não assalariado;*
- b) que recebeu rendimentos apenas do trabalho não assalariado;*
- c) que não possuía vínculo empregatício com a empresa o qual fez constar da declaração de imposto de renda ano calendário 2005 exercício 2006 como FONTE PAGADORA.*

A decisão recorrida, por sua vez, considerou que o interessado por dois momentos teve a oportunidade de comprovar os fatos por ele contestado, qual seja, se os rendimentos percebidos são ou não assalariados, e não fez.

Argumentou o relator do acórdão recorrido que o interessado não comprova o desempenho de uma atividade relativa à prestação de serviços sem vínculo empregatício; se obteve receitas desta atividade, sequer trouxe documento capaz de elucidar a relação existente com a fonte pagadora dos rendimentos por ele declarados. Logo, no caso dos autos, por total ausência de comprovação de que o contribuinte preenchia os requisitos para ter direito à dedução, deve ser mantida a glosa dos valores deduzidos a título de livro caixa.

Ressalve-se que o que se discute no presente processo é se o contribuinte tem ou não vínculo empregatício com a fonte pagadora.

Entende este colegiado que é ônus do lançador a comprovação de que os rendimentos, em questão, são fruto de vínculo empregatício. Na DIRPF não contém essa informação e não houve investigação para comprovar a existência de vínculo.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Dou provimento ao recurso" (grifei)

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência seria representado por julgado em que, diante de situação fática similar - glosa liminar das deduções de despesas de livro-caixa, motivada pela reclassificação dos rendimentos declarados pelo contribuinte como decorrentes da prestação de serviços sem vínculo empregatício, para decorrentes do trabalho com vínculo empregatício - e se considerasse que caberia ao sujeito passivo o ônus de comprovar que recebeu rendimentos apenas do trabalho sem vínculo empregatício.

Entretanto, analisando o inteiro teor do paradigma - Acórdão nº 104-23.393 - verifica-se que a situação nele tratada em nada se assemelha à do recorrido. Confira-se:

Relatório

"A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

(...)

3 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE — DESPESAS DE LIVRO CAIXA DEDUZIDAS INDEVIDAMENTE: Glosa de despesas escrituradas no Livro Caixa, conforme item 1 do Termo de Verificação Fiscal, lavrado nesta data, parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração. Infração capitulada no artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 9º, inciso I, da Lei 8.981, de 1995.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, responsáveis pela constituição do crédito tributário, esclarecem, ainda,

através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 54/58) entre outros, os seguintes aspectos:

*- que, quanto à dedução indevida dos valores escriturados no Livro Caixa, tem-se que examinando a natureza dos gastos escriturados no Livro Caixa verificamos que a funcionária Falda Faria de Miranda, registrada às fls. 07 do livro registro de empregados de nº 01, foi desligada em 08/08/95, sendo que a partir de então, os gastos com o vigia **Edmar Gonçalves Nunes e a secretária Cinthia dos Reis Paranhos devem ser glosados, pois não foi comprovado o vínculo empregatício de que trata o inciso 1 do artigo 81 do RIR194. O montante compreende todos os valores pagos no período de agosto a dezembro, no valor de R\$ 2.709,00;"** (grifei)*

Voto

"Quanto à glosa de despesas lançadas em Livro Caixa, tem-se que somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

(...)

O profissional autônomo pode escriturar o livro Caixa para deduzir as despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Receita e despesa deve manter correlação com a atividade, independentemente se a prestação de serviços foi feita para pessoas físicas ou jurídicas.

Ora, a inscrição da despesa utilizada no Livro Caixa é condição primordial para a admissibilidade de sua dedução dos rendimentos tributáveis, na declaração de ajuste anual, sem contar que não basta a sua comprovação por meio de documentação idônea, devendo ainda ficar comprovado, que as despesas de custeio pagas são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora. Tais despesas devem estar devidamente discriminadas e identificadas em documentos hábeis e idôneos e em nome do contribuinte que efetuar os pagamentos.

Ora, foram glosados os gastos efetuados com o vigia Edmar Gonçalves Nunes e da secretária Cinthia dos Reis Paranhos, pagos no período de agosto a dezembro, pela falta da comprovação do vínculo empregatício. E, ainda, o excesso de despesas em relação à receita auferida.

*O artigo 81 do Regulamento do Imposto de Renda, 1994, vigente na época do lançamento enumera, de forma cristalina, as deduções permitidas quando da percepção pelo contribuinte de rendimentos de trabalho não assalariado, da receita decorrente do exercício de sua atividade: **a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício**, e os encargos trabalhistas e previdenciários: os emolumentos pagos a terceiros; as*

despesas do custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Por outro lado, o artigo 82 do mesmo Regulamento disciplina que as deduções permitidas pela legislação e devidamente escrituradas em livro caixa, não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até, dezembro, mas o excedente de deduções porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

Assim sendo, a reclamação do suplicante não tem guarida, já que como se depreende dos autos o valor dos rendimentos tributáveis decorrentes de trabalho não assalariado per fez no ano-calendário de 1995, o valor de R\$ 3.513,11 e a dedução pretendida de R\$ 6.900,00.

*É de reiterar, mais uma vez, que não se trata de interpretação equivocada dos fatos como assevera o suplicante, mas de cumprimento ao determinado na lei, de que somente as receitas provenientes do trabalho não assalariado devem ser consideradas para efeito de escrituração no livro caixa. **Para que as despesas com vigia e secretária sejam dedutíveis deve enquadrar-se em um dos incisos do artigo 81 do RIR/94.** A toda evidência não se enquadram, nos dois primeiros, haja vista não se tratar de remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício (inciso I) nem de emolumento (inciso II).*

*Assim, conclui-se que, se o pagamento a terceiro, mesmo sem vínculo empregatício, tiver características de despesas de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, seria dedutível no livro caixa. Para isso é necessário que o recibo pelo pagamento das despesas especifique a natureza dos serviços de modo a verificar sua relação com a atividade profissional do contribuinte e a necessidade na percepção dos rendimentos e a sua equivalência na produção dos mesmos rendimentos. Mesmo que assim não fosse **não se pode perder de vista que o contribuinte deduziu valores que excederam a renda mensal auferida decorrente do trabalho não assalariado.***

(...)

*Por fim devo lembrar, que é regra geral no direito tributário que o ônus da prova cabe a quem alega. A lei pode, entretanto, determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. **É o que ocorre no caso das deduções.** O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Mesmo que a norma possa parecer, em tese, um tanto quanto discricionária, deixando ao talante da autoridade lançadora a iniciativa, esta agiu albergada no dispositivo acima mencionado.*

*A inversão legal do ônus da prova, do fisco para o contribuinte, **transfere para o recorrente a obrigação de comprovação e justificção das deduções,** e, não o fazendo, implica nas conseqüências legais, ou seja, o não cabimento das deduções,*

por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar implica trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado." (grifei)

Com efeito, o paradigma não trata de glosa liminar de despesas de livro-caixa, em face de rendimentos com vínculo empregatício do declarante, e sim de discussão acerca da natureza das despesas declaradas por profissional liberal, relativas a pagamento de pessoal, em que o declarante não conseguiu comprovar a existência de vínculo empregatício. Já no recorrido, repita-se que a glosa foi liminar, ou seja, sequer chegou-se à fase de discussão acerca da comprovação das despesas, limitando-se a discussão à natureza dos rendimentos informados em Declaração de Ajuste Anual - se decorrentes ou não de vínculo empregatício.

Assim, a leitura dos excertos colacionados permite concluir pela inexistência de qualquer dissídio interpretativo, uma vez que as diferentes soluções a que chegaram os acórdãos recorrido e paradigma não decorreram de divergência jurisprudencial, mas sim do conjunto fático específico de cada processo. No recorrido, constatou-se reclassificação dos rendimentos declarados pelo Contribuinte, o que não se verificou no paradigma.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo