



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.000952/2007-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.699 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de novembro de 2019
Recorrente PAULO ROBERTO DE SOUZA CARNEIRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

DEPESAS REGISTRADAS EM LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO POR DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. VINCULAÇÃO À PERCEPÇÃO DA RECEITA E À MANUTENÇÃO DA FONTE PRODUTORA.

As despesas registradas em Livro Caixa devem ser comprovadas por meio de documentação hábil e idônea por meio da qual deve restar efetivamente configurado que se tratam de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. IMPUGNAÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL. PRECLUSÃO.

As provas que o sujeito passivo deseja produzir devem ser trazidas aos autos, em regra, quando da formalização da impugnação ou, excepcionalmente, nas hipóteses previstas na legislação de regência, as quais, aliás, deverão restar evidenciadas nos autos.

Excepcionalmente, as provas poderão ser apresentadas em momento posterior ao protocolo da impugnação desde que configurem informações suplementares à impugnação e refiram-se à matéria originalmente arguida na impugnação e, ainda, desde que sejam apresentadas antes da decisão de primeira instância.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento no artigo 6º da Lei n. 81.34/90 e artigo 8º, II, “g” da Lei n. 9.250/95 em que foi constituído crédito tributário de IRPF apurado em razão de glosa de deduções registradas em Livro Caixa relativas ao ano-calendário 2002 no total de R\$ 296.301,23, do que resultou na constituição do crédito no montante de R\$ 17.534,66 (fls. 101).

Verifica-se do *Relatório* de fls. 102 que na *Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda* (DIRPF) do ano-calendário 2002 consta que o contribuinte desenvolve atividades profissionais voltadas a espetáculos e artes, sendo que no entendimento da autoridade fiscal esta definição carece de maiores informações no sentido de se averiguar quais as despesas escrituradas em Livro Caixa são realmente vinculadas à atividade exercida. O contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos e, em resposta, declarou-se como profissional autônomo que exercia atividades de caráter esportivo.

E, aí, a partir da análise da documentação apresentada a fiscalização entendeu por glosar quase que a totalidade das deduções pleiteadas pelos seguintes motivos: (i) porque os documentos apresentados não eram hábeis e idôneos a comprovar as deduções; (ii) por conta da falta de comprovação dos efetivos pagamentos; e (iii) em razão de se tratar de documentos registrados em nome de terceiros. A propósito, as glosas estão indicadas e discriminadas no Anexo único do Auto de Infração juntado às fls. 106/113.

O contribuinte foi, então, devidamente intimada da autuação e apresentou impugnação de fls. 2/10, alegando, em síntese, (i) que exercera função de *manager* e gerente de assuntos relacionados ao futebol, cujas atividades consistem na negociação de atletas, promoção e produção de eventos esportivos etc., sendo que as deduções tais quais registradas em Livro Caixa objetivavam a manutenção da fonte produtora e a percepção da receita, nos termos do artigo 6º, III da Lei n. 8.134/1990, bem assim (ii) que referidas despesas restavam comprovadas por meio de pagamentos, extratos bancários e faturas de cartão de crédito os quais bem atestavam que os gastos ali informados eram necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora.

Em acórdão de fls. 259/262, a 3ª Turma da DRJ de Salvador entendeu por julgar a impugnação improcedente, mantendo-se o crédito tributário, conforme se pode observar dos trechos abaixo transcritos:

“O impugnante descreve as atividades exercidas e afirma que apresentará provas e demonstrativos no curso do processo de que os dispêndios registrados em livro caixa são necessários à manutenção da fonte produtora dos seus rendimentos. Até o momento, porém, não apresentou estes elementos, não comprovando assim o seu direito.

Quanto à apresentação de provas após a impugnação, cumpre alertar para o que dispõe o § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972 (...).

[...]

A exigência de comprovação através de notas fiscais se justifica plenamente no caso em que os documentos apresentados não permitam identificar o objeto da despesa, a quem

beneficia ou quem a realizou. E o caso dos pagamentos de boletos bancários e das faturas de cartão de crédito desacompanhados de outros elementos, que o impugnante argumenta seriam suficientes para comprovar o seu direito.

Insustentável também o seu entendimento de que a manutenção de sua pessoa e de todas as suas atividades sociais seja equivalente à manutenção da fonte produtora dos rendimentos. Evidentemente' há diversas despesas que, posto que hipoteticamente indispensáveis ao exercício de uma profissão, não são dedutíveis, exatamente por não se poder comprovar a sua correlação com a manutenção da fonte dos rendimentos e distingui-las daqueles dispêndios que a vida em sociedade normalmente exige ou que são o seu próprio objeto. Um advogado provavelmente não poderá exercer com sucesso a sua carreira se não se apresentar de forma adequada, mas nem por isso poderá pleitear a dedução das suas despesas com vestuário e cuidados pessoais. E não é diferente com todos os demais trabalhadores.

Conclui-se que se deve entender como despesas necessárias à manutenção da fonte dos rendimentos aqueles dispêndios destinados a suportar as condições materiais próprias, indispensáveis e características da atividade desenvolvida, naquilo que a distingue das atividades e dispêndios dos demais cidadãos no custeio e fruição de seus objetivos pessoais e sociais.

A análise do livro caixa e documentos apresentados pelo contribuinte (volumes anexos) permite concluir que foram incluídos todos os dispêndios de um cidadão normal, e mais aqueles próprios de quem mantém nível social compatível com os rendimentos que recebe. Inclui contas de cartão de crédito sem qualquer discriminação, inclusive em nome de dependentes, gastos com combustível, oficina, peças de veículos, táxi, estacionamento, clubes sociais, telefone, tv a cabo, empregados domésticos, condomínio, aluguel, previdência, seguro, aquisição de revistas, livros, roupas, produtos para os pés, medicamentos, doações, cabeleireiro, doceiro, lavanderia, restaurantes, bares e lanchonetes.

Não se comprovando, assim, a dedutibilidade das despesas registradas em livro caixa, voto pela procedência do lançamento.”

O contribuinte foi devidamente intimado da decisão de 1ª instância em 12.08.2009 (fls. 266) apresentou Recurso Voluntário de fls. 274/284, protocolado em 10.09.2009, suscitando, pois, as razões de seu descontentamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72, razão por que dele conheço e passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

De início, observo que o recorrente encontra-se por elencar, em síntese, as seguintes alegações:

- (I) Que a partir da análise das faturas de seu cartão de crédito colacionas aos autos pode-se verificar de maneira clara que os gastos e despesas são necessários e guardam pertinência com a atividade profissional exercida;
- (II) Que as despesas havidas com vestuário, deslocamento, hospedagem e viagens devem ser reconhecidas como passíveis de restituição do Imposto

de Renda uma vez que estão intimamente interligadas ao desempenho da atividade profissional desenvolvida;

- (III) Que nos termos do artigo 76, § 2º do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, os gastos dedutíveis devem ser comprovados por meio de notas fiscais, mas, sim, que devem ser comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos; e
- (IV) Que cabe à autoridade fiscal comprovar que as despesas dedutíveis ligadas à atividade tal qual desenvolvida não são necessárias à profissão exercida e que, portanto, não cabe à fiscalização pautar-se em meras presunções;

Com base em tais alegações, o recorrente pleiteia a improcedência da autuação para que as deduções registradas em Livro Caixa no valor de R\$ 74.123,34 possam ser consideradas. Note-se, ainda, que o recorrente colaciona aos autos novos documentos que estão juntados às fls. 297/991, os quais, aliás, podem ser discriminados da seguinte forma: (i) Livro Caixa (fls. 297/328); (ii) Despesas registradas no mês de janeiro (fls.331/381); (iii) Despesas registradas no mês de fevereiro (fls. 383/456); (iv) Despesas registradas no mês de março (fls.458/532); (v) Despesas registradas no mês de abril (fls. 537/595); (vi) Despesas registradas no mês de maio (fls. 597/632); (vii) Despesas registradas no mês de junho (fls. 634/675); (viii) Despesas registradas no mês de julho (fls. 677/724); (ix) Despesas registradas no mês de agosto (fls.726/767); (x) Despesas registradas no mês de setembro (fls.772/808); (xi) Despesas registradas no mês de outubro (fls.810/869); (xii) Despesas registradas no mês de novembro (fls. 871/921); (xiii) Despesas registradas no mês de dezembro (fls. 923/951); e (xiv) outras despesas (fls. 953/991).

No meu entendimento, a discussão gira em torno da comprovação de deduções registradas em Livro Caixa e, principalmente, da possibilidade de apresentação de provas em momento processual posterior ao protocolo da impugnação. Penso que seja mais apropriado analisar tais questões em tópicos apartados.

1. Da legislação de regência que dispõe sobre deduções em Livro Caixa

O artigo 73 do RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/99, inaugurando o *TÍTULO V*, trata de estabelecer as *DISPOSIÇÕES GERAIS* sobre as *DEDUÇÕES* ao prescrever que todas elas estão sujeitas à comprovação ou justificação, conforme se pode verificar da redação transcrita abaixo:

“Decreto n. 3.000/99 – RIR/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).

Com base no artigo 75 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, vigente à época da autuação, os titulares dos serviços notariais e de registro podem apresentar deduções da receita decorrentes do exercício da respectiva atividade. Veja-se:

“Decreto n. 3.000/99 - RIR

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 Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 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.” (grifei).

A partir da leitura dos dispositivos transcritos é possível realizar as seguintes conclusões: (i) todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação; e (ii) as deduções devem estar vinculadas às despesas de custeio necessárias à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora;

Na hipótese dos autos, note-se que o recorrente não conseguiu comprovar que as deduções registradas no Livro Caixa relativas ao ano-calendário 2002 no total de R\$ 296.301,23 são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Os documentos juntados na impugnação não são hábeis e idôneos para comprovar tal necessidade. Tanto é que a própria DRJ bem dispôs que o contribuinte teria afirmado que apresentaria provas no curso do processo, sendo que até aquele momento não teria procedido de maneira tal. Caberia ao recorrente, portanto, comprovar que as despesas eram necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora por meio de documentos hábeis e idôneos os quais, a propósito, deveriam ter sido juntados na impugnação.

2. Da inteligência do artigo 16 do Decreto n. 70.235/72

Com a introdução do parágrafo 4º no artigo 16 do Decreto n. 70.235/72, o momento processual para juntada de prova documental foi restringido à ocasião da impugnação sob pena de preclusão, o que significa dizer que o contribuinte, em princípio, não poderá juntar qualquer outro documento posteriormente a menos que comprove quaisquer das hipóteses excepcionais ali elencadas. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 16. (*omissis*):

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, 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;

e) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.” (grifei).

Competindo à própria administração impulsionar o processo até seu ato-fim por força do princípio da oficialidade, é de se reconhecer que o processo administrativo fiscal corresponde a uma sequência ordenada de atos que são desenvolvidos com vistas à decisão final. Para impedir que este caminho se prolongue por tempo indeterminado a lei fixa o espaço máximo dentro do qual os atos processuais devem ser validamente praticados, quer seja em relação à autoridade fazendária, quer seja quanto aos contribuintes. Com ou sem colaboração das partes, a relação processual segue sua marcha procedimental em razão de imperativos jurídicos lastreados precipuamente no mecanismo dos prazos. É por isso mesmo que o Decreto n. 70.235/72 prescreve que a concentração dos atos probatórios deve ocorrer em momentos pré-estabelecidos.

Aliás, o próprio princípio do devido processo legal manifesta-se por meio princípios outros que vão além do princípio da verdade material. Porque o processo requer andamento, desenvolvimento, marcha e conclusão. A segurança e a observância das regras previamente estabelecidas para a solução das lides constituem valores igualmente relevantes para o processo. É aí que o instituto da preclusão aparece como figura indispensável ao devido processo legal, diferentemente dos que sustentam alguns quando afirmam que a preclusão revela-se incompatível com o Estado de Direito ou com o direito de ampla defesa ou, ainda, com o princípio da verdade material.

E nem se diga que a apresentação de alegações e documentos pode ser realizada até a tomada da decisão administrativa por força do artigo 38 da Lei n. 9.784/99, porque, ainda que tal dispositivo normativo estabeleça um prazo mais amplo do que aquele prescrito pelo Decreto n. 70.235/72, a lei geral apenas será aplicada subsidiariamente aos processos regulados por lei específica¹. E, aí, considerando que o Decreto n. 70.235/72 é lei específica, decerto que prevalecerá sobre a norma geral, já que nos quadrantes da hermenêutica um dos critérios que visa eliminar eventuais conflitos aparentes de normas é o de que a lei especial anula uma lei mais geral ou, ao menos, subtrai uma parte material da norma para submetê-la a uma regulamentação diferente.

O próprio artigo 16, § 4º do Decreto n. 70.235/72 elenca algumas hipóteses em que a norma ali prescrita é flexibilizada ao prescrever que a prova documental poderá ser apresentada após a formalização da peça impugnativa quando (i) o contribuinte tenha demonstrado a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, (ii) refira-se a fato ou a direito superveniente ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Por oportuno, devo abrir um parêntesis apenas para fazer uma pequena observação. É que ainda que o artigo 16, § 4º do Decreto n. 70.235/72 seja expresso em dispor sobre o momento da apresentação da prova documental, compartilho do entendimento adotado por outras posições jurisprudenciais deste Conselho no sentido de que as provas e documentos podem ser aceitos excepcionalmente desde que configurem informações suplementares à impugnação e refiram-se à matéria originalmente arguida na impugnação e, ainda, *desde que sejam apresentadas antes da decisão de primeira instância*. Porque ainda que o contribuinte faça a juntada de documentos após o prazo legal estabelecido para tanto, parece-me razoável

¹ É nesse sentido que prescreve o próprio artigo 69 da Lei n. 9.784/99: "Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei."

considerar que tais documentos deveriam ser previamente analisados pela autoridade julgante de 1ª instância².

Esse entendimento não afronta o princípio da ampla defesa, porque se, por um lado, o princípio da ampla defesa tem guarida no artigo 5º, LV da Constituição Federal, por outro, é inconteste que a norma estatuída no artigo 16, § 4º do Decreto n. 70.235/72 encontra-se válida e plenamente vigente, sendo defeso a este Conselho afastá-la ou deixar de observá-la por suposta alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade de acordo com o artigo 26-A do próprio Decreto n. 70.235/72, artigo 62 do Regimento Interno – RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343, de junho de 2015 e Súmula n. 2 do CARF, cujas redações reproduzo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

RICARF – Portaria MF n. 343/2015

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF n. 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Considerando que o direito de apresentar alegações e provas encontra-se assegurado pela legislação tributária de regência, bem assim que o processo administrativo fiscal é regido não apenas pelo princípio da verdade material, mas, também, à luz dos princípios da celeridade processual, oficialidade, dentre outros, não há se falar em violação aos direitos do contraditório e ampla defesa quando da aplicação do instituto da preclusão previsto no artigo 16, § 4º do Decreto n. 70.235/72.

Por essas razões, entendo que os documentos juntados apenas nesta fase recursal não merecem ser considerados em virtude da ocorrência da preclusão a que alude o artigo 16, § 4º do Decreto n. 70.235/72.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do recurso voluntário e, no mérito, voto por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

² Essa linha de raciocínio parece alinhada com a hipótese normativa constante do artigo 16, § 5º do Decreto n. 70.235/72 que estabelece que "a juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior."