



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.720293/2014-09
ACÓRDÃO	2201-012.374 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HELIANA MARIA OLIVEIRA MELO FERREIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009

PROCESSO TRIBUTÁRIO. DESISTÊNCIA PARCIAL (PERT). CONHECIMENTO PARCIAL.

Havendo petição de desistência parcial em razão de adesão ao PERT (MP nº 783/2017), não se conhece do recurso quanto aos débitos nele inseridos. Recurso conhecido apenas na parte remanescente.

IRPF. LEILOEIRO OFICIAL. “ACRÉSCIMOS” PAGOS POR ARREMATANTES. PADRONIZAÇÃO DOS VALORES. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO E DE COMPROVAÇÃO DE TERCEIRIZAÇÃO DE DESPESAS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS CONFIGURADA.

Depósitos adicionais, padronizados por tipo de bem/comitente, transitando na conta da contribuinte e não lançados no Livro-Caixa caracterizam receita não oferecida à tributação. Inexistindo documentos que demonstrem repasse a terceiros (regularização de veículos, taxas de pátio/transferência), mantém-se a autuação por omissão de rendimentos.

LIVRO-CAIXA. ART. 6º DA LEI Nº 8.134/1990. REQUISITOS CUMULATIVOS. DESPESAS NÃO ESSENCIAIS E APLICAÇÕES DE CAPITAL. GLOSAS MANTIDAS.

Dedutibilidade condicionada a vinculação à atividade, efetivo pagamento no ano-base, necessidade para percepção da receita e manutenção da fonte e comprovação idônea com escrituração. Mantêm-se as glosas relativas a consultoria mercadológica, consultoria e assessoria tributária, dedetização, locação de veículos (uso não essencial), obras/benfeitorias em imóvel locado (CAPEX) e outros gastos não enquadráveis como custeio.

LIVRO CAIXA. DESPESAS COM PLANO DE SAÚDE DE EMPREGADOS. DEDUTIBILIDADE CONDICIONADA. RESTABELECIMENTO DAS GLOSAS.

As despesas com planos de saúde de empregados somente podem ser deduzidas dos rendimentos do trabalho não assalariado quando devidamente comprovadas, extensíveis a todos os empregados e escrituradas em livro caixa, conforme entendimento da Receita Federal do Brasil expresso na Solução de Consulta Interna nº 6/2014.

LIVRO-CAIXA. PAGAMENTOS A ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Os gastos efetuados por titulares de serviços notariais e de registro com a contratação de escritório de advocacia para prestação de serviços podem ser dedutíveis dos rendimentos decorrentes do exercício de atividade não assalariada, desde que consistam em despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

LIVRO-CAIXA. GASTOS COM SEGURANÇA. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

São dedutíveis, no livro-caixa, as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, tal como traz a Solução de Consulta Cosit nº 240/2018.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%.

Superveniente alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 impõe, aos processos não definitivamente julgados, a aplicação da penalidade menos severa. Na inexistência de reincidência, reduz-se a multa qualificada para 100%, aplicando-se de ofício a retroatividade benigna, permanecendo a multa de 150% apenas para hipóteses legais de reincidência.

MULTAS. CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA DE 50% (CARNÊ-LEÃO) COM A MULTA DE OFÍCIO DE 75%. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 147.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: em não conhecer em parte do recurso voluntário, em razão de adesão ao parcelamento do débito; na parte conhecida, em dar-lhe provimento parcial para: i) afastar as glosas de despesas com honorários

advocatícios, segurança e plano de saúde; ii) reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em função da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Debora Fofano dos Santos (substituto[a] integral), Fernando Gomes Favacho, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Weber Allak da Silva, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Cleber Ferreira Nunes Leite.

RELATÓRIO

Trata o **Auto de infração** (fls. 3 a 15) de omissões de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas e físicas, omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, dedução indevida de despesas de livro caixa e multa isolada por falta de recolhimento de imposto devido a título de carnê-leão, relativas ao ano-calendário de 2009, conforme descrito no **Termo de Verificação Fiscal** (fls. 16 a 39) e Planilhas (fls. 40 a 290). A fundamentação legal para o lançamento encontra-se às fls. 6, 7, 8, 13 e 14.

Após ciência do auto de infração e do Termo de Verificação Fiscal em 31/01/2014 (fls. 4 e 39), a Contribuinte apresentou em 25/02/2014 **Impugnação** (fls. 3090 a 3162), acompanhada dos documentos de fls. 3163 a 4885, valendo-se, em síntese, dos seguintes argumentos - em razão da sua riqueza de detalhes, colho o relatório da decisão de primeira instância como parte integrante do relatório desta decisão.

(fl. 5.032) 1) deve ser declarada a nulidade parcial do auto de infração, cancelando-se o lançamento tributário, seja por ausência de previsão legal para a presunção aplicada, seja pela ausência de parâmetro razoável para a base presumida;

2) deve ser julgado improcedente o lançamento tributário, tendo em vista as inconsistências no arbitramento realizado e a comprovação de que tais rendimentos seriam reembolsos de despesas (honorários com despachante, taxa de transferência e regularização dos veículos alienados em leilão);

- 3) os valores constantes do anexo 4 não foram confirmados pela Impugnante, nem pelas diligências ou pelos extratos bancários, tendo a Fiscalização presumido o recebimento de rendimentos com base apenas nas informações de um comitente e de alguns arrematantes que adquiriram bens do Banco Panamericano e Finasa;
- 4) não houve comprovação de que os valores apontados no anexo 4 (planilhas 6 e 7) foram efetivamente recebidos, não tendo a Fiscalização vinculado as notas de arrematação com os depósitos bancários a ela relativos;
- 5) a Fiscalização não considerou que no ano-calendário de 2009 a Interessada leiloou bens de outros comitentes, não tendo havido, contudo, a confirmação dos arrematantes sobre o valor dos acréscimos supostamente cobrados sobre os bens arrematados desses comitentes;
- 6) a Fiscalização não levou em consideração que os alegados acréscimos seriam muitas vezes cobrados em valores inferiores ou mesmo não cobrados, como aconteceu com as notas de arrematação anexadas ao doc. 08, nas quais se comprova que não houve cobrança de acréscimos ou de valores menores do que os que foram presumidos pelo Fisco;
- 7) como reconhecido pela Fiscalização e pelos arrematantes, os valores cobrados servem para pagamento das despesas com regularização dos veículos;
- 8) a Interessada está reunindo a documentação que será apresentada assim que finalizada a vinculação entre os depósitos bancários, notas de arremate e os valores despendidos na regularização dos bens;
- 9) a Fiscalização não faz prova da base tributável, se escorando em presunção precária, procedimento esse que só seria aceitável se houvesse presunção legal que invertesse o ônus da prova, o que não seria o caso;
- 10) a precariedade da presunção realizada pela Fiscalização ficaria evidente quando se analisa o caso do comitente nº 57167 (Diego Calcagniti Santana ME), tendo a Fiscalização, na elaboração das planilhas do anexo 4, presumido que foram cobrados R\$ 150,00 de acréscimo, quando o valor correto seria R\$ 100,00, conforme demonstrado nas notas de arrematação relacionadas nas planilhas 1 e 2 do Anexo 1;
- 11) diante das inconsistências apontadas, a presunção dos acréscimos realizada pela Fiscalização não deve prosperar, pelo fato de a presunção adotada não ter previsão legal, pela insuficiência dos dados obtidos, e pelo fato de os 20% de acréscimos identificados pelo Fisco não serem suficientes para justificar a presunção realizada sobre os 80% restantes;
- 12) deve ser reduzida para 75% a multa indevidamente fixada no percentual de 150%, haja vista não ter sido comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação por parte da Interessada;

- 13) a Súmula 14 do CARF considera que a simples apuração de omissão de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo;
- 14) embora a Fiscalização tenha pretendido induzir o raciocínio de que houve dolo por parte da Impugnante, apto a ensejar a qualificação da multa de ofício para 150%, apurou-se, na realidade, suposta omissão de rendimentos, sem que houvesse fraude, dolo ou simulação;
- 15) não há nos autos prova material de que a Impugnante tenha dolosamente tentado impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fiscal, tendo, ao contrário, colaborado com a evolução dos trabalhos fiscais;
- 16) segundo a Súmula do CARF nº 14, a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo;
- 17) a Fiscalização não poderia presumir a fraude, não se podendo vislumbrar a caracterização de evidente intuito de fraude por parte da Interessada;
- 18) a Fiscalização teria tributado depósitos na conta corrente nº 1527-0, no Banco Sicoob, agência nº 3.145, que não é de titularidade da Contribuinte;
- 19) nos casos das contas conjuntas mantidas com Rogério Lopes Ferreira, nos bancos Bradesco e Sicoob, a Fiscalização deixou de intimar todos os co-titulares para comprovar a origem dos depósitos, desatendendo princípio firmado na Súmula nº 29 do CARF;
- 20) a Fiscalização não aplicou o §6º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, atribuindo à Impugnante a totalidade dos depósitos efetuados nas contas conjuntas;
- 21) o depósito de R\$ 30.000,00, ocorrido em 11/08/2009, na conta nº 26340-0, mantida no Bradesco, corresponde a uma transferência entre contas de mesma titularidade, conforme comprova o aviso de lançamento emitido pelo Banco Bradesco;
- 22) a atividade desenvolvida pela Impugnante não se limita apenas à realização do leilão, mas engloba também a prestação de diversos serviços relacionados a esta atividade, assemelhando-se a uma empresa de grande porte e não a um simples profissional autônomo;
- 23) apresentados os documentos que demonstram a vinculação da Impugnante ao SEAAC e a obrigatoriedade de pagamento de tais valores aos empregados, a glosa relativa aos pagamentos à Verocheque Refeições Ltda. deve ser afastada;
- 24) a glosa das despesas com Revisão Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda. não pode prosperar, tendo em vista que os serviços prestados por essa empresa são vinculados à atividade dos leiloeiros e extremamente necessários, não fazendo sentido o fundamento da ausência de regularidade nos pagamentos mensais efetuados;

- 25) não há espaço para afirmar que as despesas com a C&S Aluguel de Veículos e Estacionamento Ltda., relativas à guarda de veículos que seriam leiloados seriam dispensáveis à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora, inclusive a glosa dessas despesas poderia ter sido evitada se a autoridade fiscal tivesse questionado a Impugnante sobre a utilidade desse gasto;
- 26) não merece prosperar a glosa das despesas com Leonardo Afonso Pontes e Pontes Sociedade de Advogados, haja vista a necessidade de contratação de advogados para promover a defesa da Impugnante e orientá-la sobre como proceder em relação aos problemas advindos com o exercício da profissão de leiloeiro;
- 27) as despesas com serviços prestados por boleteiras, alimentação no dia do leilão, segurança, serviços de empilhadeira e serviços de malote são extremamente necessárias e intrinsecamente relacionadas à atividade da Impugnante;
- 28) as despesas com fim de ano em Ribeirão Preto correspondem a gastos com confraternização que seriam realizados em datas comemorativas com o intuito de integrar os funcionários, motivá-los, criando um ambiente de trabalho mais agradável e produtivo, o que, sem dúvida, estaria entre os objetivos de quaisquer atividades lucrativas;
- 29) não pode prosperar a glosa de despesas com o plano de saúde Unimed Cooperativa de Trabalho Médico dos empregados da Interessada, não sendo esses gastos mera liberalidade da Interessada com seus empregados;
- 30) as despesas com Lancepar Participações e Empreendimentos Ltda. são relativos à consultoria mercadológica e não podem ser consideradas desnecessárias à manutenção da fonte produtora, motivo pelo qual deve ser afastada a glosa;
- 31) a Interessada apresenta a nota fiscal de prestação de serviços relativa a despesa com Isaac V. Meneses Dedetizadora – ME, no intuito de afastar a presente glosa de R\$ 398,00;
- 32) a Interessada apresenta as autorizações para transferências interbancárias de fundos e os cheques para comprovar as despesas com Moverauto Transporte de Veículos Ltda.;
- 33) com relação ao gasto escrito em 05/01/2009 com a Moverauto Transporte de Veículos Ltda., no valor de R\$ 40.000,00, junta-se os comprovantes de pagamento, ressaltando-se que essa despesa foi escrito em 05/01/2009, na data de emissão do recibo, entretanto os pagamentos ocorreram no final de 2008, conforme se depreende dos documentos anexados;
- 34) o valor de R\$ 1.080,00, pago a Vlademir Alves Pereira, trata-se de pagamento referente à remoção de dois veículos;

- 35) o cheque nº 595, no valor de R\$ 2.497,25, foi debitado da conta da Impugnante no dia 31/08/2009, e com o dinheiro oriundo desse cheque, naquele mesmo dia, foi feito depósito na conta de Vlademir Alves Pereira, conforme comprovante de depósito em conta corrente;
- 36) por completa ausência de fundamentação dos motivos que ensejaram a glosa dos gastos com obras, inviabilizando a defesa da Impugnante, tais valores deveriam ser restabelecidos no seu Livro Caixa, cancelando-se a glosa realizada;
- 37) deveria ser declarada a nulidade parcial do auto de infração, cancelando-se o lançamento tributário no que concerne às glosas das despesas descritas pela Fiscalização como despesas com obras, em vista do claro cerceamento do direito de defesa provocado pela ausência de descrição dos fatos e fundamentos que ensejaram a glosa de tais despesas, com violação do art. 10, III, do Decreto nº 70.235, de 1972;
- 38) as despesas com obras, indevidamente glosadas pelo Fisco, correspondem a gastos com reparação e conservação de imóvel locado que não conferem à Impugnante direito a indenização;
- 39) o Conselho de Contribuintes teria decidido que despesas de benfeitorias não indenizáveis para adequação de imóvel de terceiros não se conceituam como aplicação de capital, sendo dedutíveis quando as circunstâncias as permeiam como necessárias à manutenção da fonte produtora do rendimento;
- 40) seria fácil constatar que os gastos tidos pela Fiscalização como obras seriam despesas de custeio, nos moldes da interpretação da própria Receita Federal;
- 41) os pagamentos efetuados a Reiscar Locadora de Automóveis Ltda. – ME em 2009 correspondem a veículos alugados para ficar à disposição dos comitentes e dos arrematantes nos dias dos leilões, nos termos das notas fiscais de serviços acostados aos autos;
- 42) a Interessada comprovou e faz jus a deduzir as despesas indevidamente glosadas pelo Fisco como despesas pagas por Rogério Lopes Ferreira;
- 43) a despesa relacionada a Sorgale Transporte Ltda., em 13/04/2009, no valor de R\$ 35.995,00, foi paga pela própria Impugnante, entretanto o Banco Bradesco equivocou-se e emitiu o comprovante em nome do cônjuge da Interessada;
- 44) no intuito de comprovar o equívoco do Banco Bradesco, a Impugnante anexa a declaração do erro do banco, bem como página do extrato bancário da Impugnante que comprova a saída de tais valores da conta da Contribuinte;
- 45) algumas das despesas com remoções de veículos foram comprovadas durante o procedimento de fiscalização, juntando a Interessada os demais comprovantes de pagamentos e documentação hábil a comprovar valores pagos em janeiro, fevereiro e março de 2009, conforme relacionado à fl. 3152;

46) a multa isolada lançada no percentual de 50% merece ser cancelada em razão da impossibilidade de cumulação com multa de ofício sobre a mesma base de cálculo;

47) a legislação seria expressa no sentido de que a multa de 50% somente poderia ser exigida isoladamente;

48) a duplicidade de multa sobre o mesmo fato já foi objeto de julgamento pelo Conselho de Contribuintes que concluiu pela impossibilidade da referida cumulação;

49) devem ser afastadas as penalidades aplicadas em razão do evidente caráter confiscatório da exigência, bem como do desrespeito ao livre exercício da atividade econômica e ao patrimônio da Contribuinte, tendo havido afronta ao disposto nos arts. 5º, LIV, 150, IV, e 170, II e IV, da Constituição da República. (...)

Em 12/05/2014, a Interessada apresentou a **petição** de fls. 4892 a 4894, juntando os documentos de fls. 4895 a 4933, alegando em síntese: (...)

(fl. 5.037) 1) a presunção aplicada pela Fiscalização, além de não possuir previsão legal, não levou em consideração o fato que os acréscimos não seriam muitas vezes cobrados ou seriam cobrados em valores inferiores àqueles previstos pela Fiscalização;

2) nas planilhas 1 e 2, elaboradas pela Fiscalização com valores confirmados pela Impugnante, percebe-se que o padrão dos acréscimos cobrados no caso de bens do comitente Diego Calcagniti Santana ME era o valor de R\$ 100,00, mas a Fiscalização indevidamente considerou como acréscimo o valor de 150,00 nas planilhas 6 e 7;

3) não há dúvidas de que a presunção dos acréscimos realizada pela Fiscalização não deve prosperar, seja pelo fato de os 20% dos acréscimos identificados pela Fiscalização não serem suficientes para justificar a presunção realizada sobre os 80% restantes, seja pelo fato de os dados obtidos serem insuficientes para realizar tal presunção e por isso ocorreram vários erros na mensuração da base presumida, ou, por último, pelo fato de a presunção adotada não ter previsão legal.

Em 17/04/2015, a DRJ/RJO enviou o presente processo em **diligência** (fls. 4940 e 4941) para que autoridade lançadora analisasse e se pronunciasse acerca dos documentos trazidos pela Interessada junto a sua impugnação de fls. 3090 a 3162 e à petição de fls. 4892 a 4894, no seguinte sentido:

1) efetuar o cruzamento dos valores apontados na planilha de fls. 3206 e 3207 e nas cópias de notas de arrematação de fls. 3208 a 3378 e 4895 a 4933 com os créditos bancários originados dos arrematantes nas contas da Interessada, efetuando, para tanto, as alterações porventura necessárias nas planilhas dos Anexos I, II, III, IV e V, mencionadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 16 a 39;

2) analisar se as justificativas trazidas pela Interessada às fls. 3182 a 3184 e fls. 3379 a 3389 comprovam a origem de alguns dos depósitos bancários considerados como de origem não comprovada, refazendo-se se for o caso, o demonstrativo de depósitos sem origem comprovada;

3) esclarecer se os comprovantes de despesas de livro caixa trazidos às fls. 3390 a 3832 e 3833 a 4885 são hábeis para comprovar algumas das despesas de livro caixa glosadas pelo Fisco, discriminado, em caso positivo, quais valores merecem ser revistos.

Em resposta à diligência de fls. 4940 e 4941, a Fiscalização lavrou o **Relatório de Diligência** às fls. 4944 a 4964, alterando parte dos valores apontados no Anexo 4 (planilhas 6 e 7), Anexo 5 (planilha 8) e das despesas de livro caixa glosadas no auto de infração de fls. 3 a 15, conforme se observa nas planilhas de fls. 4950 a 4964. Cientificada do Relatório de Diligência de fls. 4944 a 4964 em 15/12/2015, a Contribuinte apresentou em 13/01/2016 a **petição** de fls. 4969 a 4979 e os documentos de fls. 4982 a 4992, valendo-se, em síntese, dos seguintes argumentos:

1) com relação ao item 1 do relatório de diligência, restou comprovada a impossibilidade da aplicação da presunção adotada pela Fiscalização, seja pelo fato de os 20% dos acréscimos identificados pela Fiscalização não serem suficientes para justificar a presunção realizada sobre os 80% restantes, seja pelo fato de os dados obtidos serem insuficientes para realizar tal presunção e por isso ocorreram vários erros na mensuração da base presumida, ou, por último, pelo fato de a presunção adotada não ter previsão legal;

2) o documento acostado à fl. 3388 demonstra claramente que se trata do lançamento de R\$ 30.000,00, ocorrido em 11/08/2009 e sua origem é a transferência da conta da Contribuinte de nº 13490-2 (agência 3427) para a conta 26340-0 (agência 2132), conforme documentação de fl. 3389;

3) em relação às contas conjuntas (nº 556-8 no Banco Sicoob e nº 78703-5 no Banco Bradesco), a Fiscalização sequer refutou a alegação no sentido de que se trata de contas conjuntas e que o co-titular não foi intimado durante o procedimento de fiscalização;

4) basta a simples leitura dos documentos acostados pela Contribuinte para concluir que essas contas são conjuntas e, diante da ausência de intimação do co-titular da conta autuada, bem como diante da ausência de divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares, houve notório desrespeito ao §6º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, ensejando o cancelamento dos créditos tributários exigidos;

5) os gastos com a prestação de serviços de Revisão Auditoria e Consultoria Empresarial são absolutamente necessários e imprescindíveis ao desempenho da atividade da Contribuinte, sendo indevida a glosa proposta pela Fiscalização;

- 6) a Impugnante reforça os fundamentos apontados em sua defesa que demonstram a necessidade dos gastos com Lancepar e Leonardo Afonso Pontes e Isaac V. Meneses Dedetizadora – ME, não tendo a Fiscalização analisado a documentação trazida aos autos pela Contribuinte;
- 7) com relação aos gastos com obras realizadas nos imóveis locados para realização de leilões, há expressa disposição contratual prevendo que a locatária obriga-se por todas as obras, exceto as que importem na segurança, conforme item 11.1 do contrato;
- 8) resta evidente que as obras efetuadas no imóvel locado não foram indenizadas pelo locador, conforme termo de rescisão do contrato de locação, assinado em 30/01/2015, quando a Contribuinte devolveu o imóvel;
- 9) os gastos com Reiscar Locadora de Automóveis Ltda. Eram necessários, pois os veículos alugados eram usados para transportar os arrematantes até o banco para que façam o depósito;
- 10) a Fiscalização extrapolaria suas funções para fazer juízo de valor acerca da necessidade de despesa operacional.

O Acórdão n. 12.81-771 da 18ª Turma da DRJ/RJO (fl. 5.030 a 5.055) julgou a impugnação *parcialmente procedente* para retificar o auto de infração nos seguintes termos:

a) Da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e de pessoas jurídicas (fl. 5.040).

Examinou-se a apuração de omissão de rendimentos da contribuinte, leiloeira oficial, no ano-calendário de 2009, decorrente de “acréscimos” pagos por arrematantes além da comissão de 5% e dos valores de arremate, que transitaram por sua conta antes do repasse aos comitentes.

A Fiscalização estruturou a prova em quatro anexos: (i) Anexo 1, com vínculos feitos pela própria contribuinte entre notas de arrematação e depósitos (pessoas físicas e jurídicas); (ii) Anexo 2, com confirmações de arrematantes diligenciados de que, além da comissão, pagavam acréscimos (em geral entre R\$ 100,00 e R\$ 150,00 por bem); (iii) Anexo 3, com vinculações efetuadas pela Fiscalização quando CPF/CNPJ dos extratos coincidiam com o das notas; e (iv) Anexo 4, formado pelas notas remanescentes, às quais se imputou padrão de acréscimos com base em dados dos principais comitentes (Finasa e Panamericano) e demais elementos do procedimento.

Os erros quantitativos apontados pela defesa no Anexo 4 foram acolhidos integralmente no Relatório de Diligência, com retificações mês a mês nas planilhas 6 (pessoas físicas) e 7 (pessoas jurídicas). Remanesceu, contudo, a conclusão de que os acréscimos eram receitas omitidas — e não meros reembolsos de despesas — pois não houve comprovação documental dos dispêndios alegados (regularização de veículos, taxas de pátio/transferência), tampouco escrituração correspondente no Livro Caixa. Com isso, mantiveram-se como omitidos os

rendimentos dos Anexos 1 a 3 e, após os ajustes do Anexo 4, consolidou-se o total de omissões por mês (PF e PJ), alcançando o montante de R\$ 1.986.793,00.

b) Da omissão de rendimentos calcada em depósitos bancários de origem não comprovada (fl. 5.044).

Apreciou-se a autuação por depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei 9.430/1996), reconhecendo-se a natureza de presunção legal relativa e a consequente inversão do ônus da prova. A contribuinte obteve a exclusão integral de dois lançamentos por falta de titularidade (conta Sicoob nº 1527-0) e o reconhecimento de que duas contas eram conjuntas com o cônjuge, aplicando-se o rateio de 50% previsto no § 6º do art. 42 quanto às contas Sicoob nº 5.568 e Bradesco nº 787.035. Persistiu, entretanto, como não comprovado o depósito de R\$ 30.000,00 em 11/08/2009 na conta Bradesco nº 263.400, por ausência do comprovante de transferência entre contas de mesma titularidade — sendo insuficiente declaração bancária posterior (2014) sem o documento da operação de 2009. Refeita a planilha, o total tributável por depósitos sem origem comprovada foi fixado em R\$ 747.386,05.

c) Da dedução indevida de despesas de livro caixa (fl. 5.047).

No tocante ao Livro Caixa (art. 6º da Lei 8.134/1990), assentaram-se os quatro requisitos cumulativos das despesas dedutíveis (relação com a atividade; efetivo pagamento no ano-base; necessidade para gerar a receita e manter a fonte produtora; e comprovação idônea com escrituração). Após a diligência fiscal, foram aceitas diversas despesas comprovadas (v.g., Verocheque, C&S Aluguel de Veículos e Estacionamento, Vlademir Alves Pereira e Sorgale, além de remoções dentro dos limites escriturados). Mantiveram-se, porém, as glosas relativas a: (a) consultoria tributária/contábil (Revisão Auditoria e Consultoria Empresarial), por não constituir dispêndio indispensável à manutenção da fonte produtora, já havendo, ademais, despesas contábeis ordinárias deduzidas; (b) consultoria mercadológica (Lancepar), dedetização (Isaac V. Meneses) e honorários advocatícios (Leonardo Afonso Pontes), por não se enquadrarem como despesas de custeio necessárias nos termos do art. 6º; (c) locação de veículos (Reiscar) — com indícios de uso particular e, de todo modo, sem caráter indispensável à percepção de receita — inclusive com exclusão de pagamentos suportados por terceiro (cônjuge) e de valor de 2008 lançado em 2009; (d) obras e benfeitorias em imóvel locado, qualificadas como aplicações de capital (vida útil superior a um ano), não dedutíveis em Livro Caixa; e (e) outros gastos (boleteiras, alimentação no dia de leilão, segurança, empilhadeira, malote, plano de saúde de empregados e confraternização), igualmente sem aderência ao conceito legal de custeio. Ao final, as glosas originalmente propostas (R\$ 447.074,20) foram reduzidas para R\$ 316.512,85.

d) Das multas aplicadas (fl. 5.052).

Quanto às penalidades, afastou-se a tese defensiva de que se trataria de “mera” omissão apta apenas à multa simples. Registrhou-se que, no caso concreto, a contribuinte ocultou reiteradamente receitas de acréscimos vinculadas à sua atividade de leiloeira, com transações fora da escrituração e sem oferta à tributação, o que evidenciaria intuito de fraude e autoriza a multa

qualificada de 150% (art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996 e art. 71, I, da Lei 4.502). Rechaçou-se a alegação de impossibilidade de cumulação de multas: a multa de ofício de 75% incide sobre o IR apurado no ajuste (base de cálculo própria), ao passo que a multa isolada de 50% recai sobre o imposto devido mensalmente a título de carnê-leão não recolhido, inexistindo identidade de bases. As arguições constitucionais (confisco e outras) foram tidas por insuscetíveis de controle na via administrativa, devendo a instância fiscal aplicar a legislação vigente.

Na recomposição do lançamento, considerou-se a base declarada e o imposto apurado na DIRPF de 2010, procedendo-se ao recálculo do IR de 2009: somaram-se aos rendimentos declarados as omissões de rendimentos (R\$ 2.734.179,05), adicionou-se a glosa de despesas de Livro Caixa (R\$ 316.512,85) e apurou-se a base de cálculo de R\$ 3.631.603,14, com imposto devido de R\$ 990.735,50 e saldo a pagar de R\$ 838.940,27. Desse montante, fixou-se o imposto sujeito à multa de 75% em R\$ 292.572,19 e o imposto sujeito à multa qualificada em R\$ 546.368,08; todavia, para evitar agravamento, manteve-se o valor mais benéfico já lançado para a qualificada (R\$ 543.582,72). A multa isolada de 50% (carnê-leão) foi preservada tal como apurada no auto.

e) Conclusão (fl. 5.054).

A impugnação foi julgada procedente em parte: (i) acolheram-se as correções de valores nos acréscimos do Anexo 4 e o rateio de 50% nas contas conjuntas, com exclusão de lançamentos indevidos; (ii) reduziram-se as glosas de Livro Caixa para R\$ 316.512,85; (iii) reconfigurou-se o imposto sujeito à multa de 75% para R\$ 292.572,19 (com a respectiva multa reduzida) e manteve-se o imposto sujeito à multa qualificada em R\$ 543.582,72; e (iv) preservaram-se os valores da multa isolada de 50% apurados pela Fiscalização.

A Recorrente foi intimada do Acórdão em 14/06/2016, como atestam as fls. 1.109/1.110, tendo interposto **Recurso Voluntário** em 12/07/2016 (fls. 1.111 a 1.197).

Da leitura das razões recursais, se extrai que a Recorrente repete os argumentos apresentados na impugnação e acresce justificativa sobre os depósitos bancários após o rateio feito pela decisão de primeira instância, na proporção de 50% em razão de ser conta conjunta com o seu cônjuge.

Após a interposição do Recurso voluntário, a Recorrente apresentou petição (fls. 5.632-5.635), na qual expressamente desiste da sua pretensão recursal da maneira parcial por haver aderido ao programa de parcelamento instituído pela Medida Provisória n. 783/2017 (PERT), desistindo, de maneira expressa, a pretensão recursal em relação ao ponto que trata dos depósitos de origem não comprovada.

Devolveu-se ao CARF para a continuidade do julgamento, posto que os débitos em que o contribuinte expressamente desistiu do contencioso administrativo já foram desmembrados para o Processo 15504.728781/2017-53. Permanecem sob controle do presente processo apenas os débitos que ainda se encontram em litígio (fl. 5.831).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

1. Admissibilidade.

A Recorrente foi intimada no Acórdão em 14/06/2016 (fl. 5.061 e 5.062), tendo apresentado Recurso Voluntário em 12/07/2016 (fl. 5.064 a 5.149). Disso se conclui que foi apresentado dentro do prazo de trinta dias previsto no art. 33, do Decreto n. 70.235/72. Em razão disso, conheço do recurso.¹¹

Embora a decisão de primeira instância tenha mantido a autuação no ponto em que reconheceu a incidência do imposto sobre os valores representados por depósitos de origem não comprovada na conta bancária da Recorrente, o que a fez interpor recurso voluntário também quanto a este ponto, deve-se observar a petição existente (fls. 5.632-5.635), na qual expressamente desiste da sua pretensão recursal da maneira parcial por haver aderido ao programa de parcelamento instituído pela Medida Provisória n. 783/2017 (PERT).

Assim, o Recurso Voluntário não deve ser conhecido no tocante aos débitos insertos no PERT.

2. Omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e de pessoas jurídicas arrematantes dos bens leiloados.

No Relatório Fiscal, a Fiscalização acusa a Recorrente de ter, no ano-calendário 2009, omitido rendimentos derivados do exercício da profissão de leiloeira que foram recebidos de pessoas físicas e jurídicas. A acusação está baseada na análise da conta corrente da Recorrente, onde foi possível constatar que os arrematantes dos bens leiloados depositavam, além dos valores correspondentes aos bens e o percentual de remuneração da leiloeira, valores adicionais, sem que esses valores fossem submetidos à tributação.

Intimada a esclarecer o motivo do pagamento desses valores adicionais recebidos dos arrematantes, a Recorrente afirmou que eles eram utilizados para fazer frente às despesas necessárias à regularização dos veículos, ao pagamento de taxas de pátio, despesas com transferências, entre outras despesas e que sequer eram cobrados em algumas ocasiões.

Cumpre ressaltar, sobre este ponto, que a Fiscalização, após a apresentação de petição na fase litigiosa do caso, com esclarecimentos apresentada pela Recorrente, realizou a retificação dos valores apontados como omitidos (fls. 4.944 a 4.949).

Não obstante a retificação apontada, os valores recebidos sem contabilização mostraram-se incontestes no levantamento realizado pela Fiscalização. Uma vez configurado este fato por meio das provas, cabia à contribuinte prestar os esclarecimentos e provas capazes de

elidir a presunção de omissão de rendimentos, o que, entretanto, não foi feito, embora devidamente intimada para tanto, isto é, o argumento apresentado não veio acompanhado das provas que o subsidiasse.

Ainda sobre este ponto, vale atentar para a particularidade verificada pela Fiscalização:

(fl. 28) 78. *Contudo, pode-se verificar que tais valores não se encontram escriturados no Livro Caixa, ou seja, a contribuinte auferiu receitas que não foram oferecidas à tributação. Vale lembrar que, independentemente da destinação, os valores deveriam escrituradas no Livro Caixa, seja como receita, seja como dedução de despesas. Ademais pode-se verificar que os valores cobrados pela leiloeira são padronizados a depender do tipo de veículo e comitente. Assim, não é plausível a alegação de que os valores se referiam a regularização de veículos, já que o valor necessário para a regularização dos veículos ou motos seriam idênticos, independentemente da maior ou menor facilidade de regularização do bem. Também não foi apresentado qualquer documento comprovando a transferência do valor para terceiros para a regularização do veículo. Ademais, é praxe em outros leilões realizados em diversos locais do Brasil a cobrança da chamada "taxa de pátio". A única diferença em relação à fiscalizada é que os valores são expressos no edital do leilão e os leiloeiros declararam essa receita, enquanto a fiscalizada somente informa o valor da taxa no momento do leilão e não declara o valor recebido.*

As circunstâncias notadas no trecho destacado do Relatório Fiscal acima mencionado demonstram que a regularidade e igualdade dos valores depositados na conta da Recorrente e a inexistência de comprovantes de transferência desses valores a terceiros para a regularização dos veículos vão, na verdade, de encontro ao argumento apresentado pela Recorrente. Isso porque a padronização da cobrança a depender do tipo do veículo leiloado não condiz com a natural diferença de valores que se espera em referidas despesas, não sendo, em razão disso, crível a tese apresentada.

Em razão disso, considero correta a autuação.

3. Dedução indevida de despesas de livro-caixa.

A Recorrente insurge-se contra as glosas de despesas com deduções em livro caixa referentes aos seguintes gastos:

- 1) Despesas com a Empresa Revisão Auditoria e Consultoria empresarial;
- 2) Despesas com o advogado Leonardo Afonso Pontes e Pontes advogados associados;
- 3) Despesas com leilão;
- 4) Despesas com festa de fim de ano;
- 5) Despesas com empresa Lancepar participações e empreendimentos;
- 6) Despesas sem recibo ou nota fiscal;
- 7) Despesa sem comprovação do efetivo pagamento;

- 8) Despesas com obras;
- 9) Despesas estranhas à atividade profissional;
- 10) Despesas pagas por Rogério Lopes Ferreira, e;
- 11) Despesas com mais de um código adotado para ser rejeitada.

A despeito da insurgência, entendo que as razões do acórdão recorrido, no que for transscrito abaixo, mostram-se irretocáveis, motivo pelos quais são adotados como razão de decisões nesta instância recursal:

(fl. 5.047) A Fiscalização determinou a glosa das despesas de Livro Caixa declaradas para o ano-calendário de 2009, conforme demonstrativo de fls. 287 a 290.

Sobre os requisitos para a dedução de despesas de livro caixa, cabe verificar o disposto no art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, abaixo transscrito:

“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 art. 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;

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de caixeiros-viajantes, quando correrem por conta destes;

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

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.

3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, 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.”

Nos termos do art. 6º da Lei 8.134, de 1990, uma despesa para ser considerada como de custeio e, portanto, ser dedutível, deve respeitar quatro requisitos cumulativos indispensáveis:

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

Ao especificar expressamente quais as despesas dedutíveis e ao condicionar essas deduções à estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, a legislação 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 Interessada apresentou junto a sua impugnação os documentos de fls. 3.390 a 4.885 com o escopo de rechaçar a glosa de despesas de livro caixa efetuada pelo Fisco.

Em resposta ao pedido de diligência de fls. 4940 e 4941, a Fiscalização lavrou o Relatório de Diligência de fls. 4944 a 4949 e o demonstrativo de fls. 4961 a 4964, em que acatou uma série de despesas comprovadas pela Autuada.

Cientificada das alterações feitas pela Fiscalização, a Contribuinte apresentou a petição de fls. 4969 a 4979 e os documentos de fls. 4982 a 4992, pleiteando a dedução como despesas de livro caixa dos seguintes pagamentos:

1) Revisão Auditoria e Consultoria Empresarial

A mencionada pessoa jurídica presta à Contribuinte consultoria tributária e serviços contábeis e tributários. Segundo a Autuada, os gastos com a prestação de serviços de Revisão Auditoria e Consultoria Empresarial são absolutamente necessários e imprescindíveis ao desempenho de sua atividade.

É crucial, portanto, determinar se os gastos com Revisão Auditoria e Consultoria Empresarial configuram despesas de custeio necessárias para que a atividade da Contribuinte se desenvolva, condição sine qua non para a dedução desses valores como despesas de livro caixa.

Cumpre, primeiramente, diferenciar os gastos que incrementam as receitas da Contribuinte daquelas despesas necessárias e imprescindíveis para a manutenção da fonte produtora.

No caso em estudo, é imperativo destacar que a Interessada já deduziu em seu Livro Caixa os gastos com a Organização Contábil São Pedro, empresa responsável

pela elaboração da contabilidade da atividade da Contribuinte. Tais despesas podem ser enquadradas como necessárias à manutenção da fonte produtora.

Já os gastos com consultoria tributária e serviços contábeis e tributários prestados por Revisão Auditoria e Consultoria Empresarial, apesar de contribuir de alguma forma para que haja um acréscimo no faturamento da Autuada, em nenhum momento são desembolsos indispensáveis para a manutenção da fonte produtora.

Nesse sentido, por mais que a Interessada assevere o contrário, não há como considerar que sem os gastos em questão a atividade da Interessada estaria inviabilizada.

Desse modo, mantem-se a glosa dos pagamentos efetuados a Revisão Auditoria e Consultoria Empresarial.

2) Lancepar, Leonardo Afonso Pontes e Isaac V. Meneses Dendetizadora – ME

A Impugnante defende a necessidade dos gastos com a consultoria mercadológica de Lancepar Participações e Empreendimentos Ltda., com o advogado Leonardo Afonso Pontes e com serviços de dedetização de Isaac V. Meneses Dendetizadora – ME.

A Fiscalização entendeu que as referidas despesas não poderiam ser deduzidas em razão de não possuírem natureza de despesa de custeio. Segundo o Fisco, tais gastos não seriam necessários para o desenvolvimento da atividade profissional da Autuada.

Pode-se definir despesa de custeio como aquela necessária para a percepção do rendimento. Nesta situação temos, por exemplo, o aluguel de um imóvel utilizado, a respectiva energia elétrica, o material de escritório com vida útil inferior a um ano (papel, caneta, lápis, etc), salários dos funcionários com vínculo empregatício, etc.

Desde logo, não há como enquadrar no conceito acima despesas com consultoria mercadológica nem com dedetização, pois apesar de poder proporcionar algum incremento nas receitas da Autuada, não são indispensáveis para a percepção da receita e manutenção da fonte produtora.

A Interessada alega que as despesas com Leonardo Afonso Pontes e Pontes Sociedade de Advogados seriam necessárias para promover a defesa da Contribuinte e orientá-la sobre como proceder em relação aos problemas advindos do exercício da profissão de leiloeiro.

Para que as despesas com honorários advocatícios sejam dedutíveis, devem enquadrar-se em um dos incisos do caput do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990. A toda evidência não se enquadram, de plano, nos dois primeiros, haja vista não se tratar de remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício (inciso I), nem de emolumentos (inciso II).

(...) Repita-se, para serem consideradas como tais, devem os gastos estar intimamente ligados ao processo de exploração das atividades afins, de modo a proporcionar remuneração adequada e suficiente para garantir a subsistência da fonte produtora.

Mantém-se, portanto, a glosa das despesas relativas aos pagamentos feitos a Lancepar Participações e Empreendimentos Ltda., Leonardo Afonso Pontes e Pontes Sociedade de Advogados e Isaac V. Meneses Dedetizadora – ME.

3) Reiscar Locadora de Automóveis Ltda.

A Interessada pleiteia a dedução como despesa de livro caixa dos pagamentos efetuados a Reiscar Locadora de Automóveis Ltda. em razão de se tratar do aluguel de veículos para ficar à disposição dos comitentes e dos arrematantes nos dias dos leilões, conforme notas fiscais de serviços juntadas aos autos. De acordo com a Impugnante, esses gastos eram necessários, pois os veículos alugados eram usados para transportar os arrematantes até o banco para que fizessem o depósito.

A Fiscalização glosou essas importâncias considerando-as despesas estranhas à atividade ou particulares. De acordo com a Fiscalização, a documentação apresentada aponta que os veículos foram alugados pela Interessada e tinham como motorista o cônjuge ou o irmão da Autuada.

Além das evidências apontando poder se tratar de uma locação de veículos para uso particular, a despesa em questão não poderia ser enquadrada como indispensável para a percepção da receita e manutenção da fonte produtora.

O hipotético oferecimento de carros alugados para os comitentes e arrematantes pode até ser considerado útil para incrementar as receitas da atividade da Interessada, ao proporcionar comodidade, praticidade e segurança a seus clientes. Todavia, não pode ser classificada como despesa de custeio necessária para o desenvolvimento da atividade profissional da Autuada.

Mantém-se, então, a glosa da despesa com veículos alugados junto a Reiscar Locadora de Automóveis Ltda.

4) Gastos com obras realizadas nos imóveis locados para realização de leilões

A Interessada defende a dedução desses gastos argumentando que há expressa disposição contratual prevendo que a locatária se obriga por todas as obras, exceto as que importem na segurança, conforme item 11.1 do contrato. Segundo a Contribuinte, as obras efetuadas no imóvel locado não foram indenizadas pelo locador, conforme termo de rescisão do contrato de locação, assinado em 30/01/2015, data em que a Contribuinte devolveu o imóvel.

É imperativo esclarecer que valores de benfeitorias em imóveis alugados não se enquadram como despesa de custeio. Como visto anteriormente, entende-se “despesas de custeio” como aquelas sem as quais a Contribuinte não teria como

exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, como por exemplo, aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

Obras efetuadas em imóveis têm natureza de aplicação de capital. As aplicações de capital se referem a despesas com bens que possuem vida útil superior a um ano, ou seja, máquinas, equipamentos, móveis, imóveis, veículos, programas de computadores, (...), entre outros, sendo esses gastos não dedutíveis para efeito de despesas de livro caixa. Frise-se que as despesas com manutenção, conservação e reparo de imóveis possuem a mesma natureza do bem principal e por consequência não são dedutíveis por se tratar de aplicações de capital e não de despesas de custeio.

Cumpre se rechaçar, outrossim, a alegação de que a glosa de despesas com obras não teria sido fundamentada pela Fiscalização, acarretando nulidade do auto de infração em virtude de hipotético cerceamento de defesa. Não se vislumbra nenhuma ofensa ao art. 10, III, do Decreto nº 70.235, de 1972, no presente processo, tendo a Fiscalização descrito e fundamentado a dedução indevida de despesas de livro caixa no auto de infração, Relatório de Fiscalização e Relatório de Diligência, sem qualquer óbice à defesa da Contribuinte.

Há que se esclarecer, também, que o entendimento exposto porventura nas decisões citadas pelo Impugnante fica restrito às partes de tais processos, não se cogitando da extensão de seus efeitos jurídicos ao presente caso. A Jurisprudência não integra o conceito de legislação tributária, à luz dos arts. 96 e 100 do CTN, não vinculando à presente instância do julgamento administrativo-tributário.

Mantém-se, portanto, a glosa das despesas com obras em imóvel alugado pela Interessada.

5) Moverauto Transporte de Veículos Ltda.,

A Fiscalização, no Relatório de Diligência de fls. 4944 a 4949, acolheu a dedução dos seguintes pagamentos efetuados à Moverauto Transporte de Veículos Ltda.: R\$ 12.000,00 (06/01/2009), R\$ 12.000,00 (14/01/2009), R\$ 8.000,00 (20/02/2009), R\$ 8.000,00 (12/03/2009) e R\$ 4.000,00 (06/04/2009).

Os valores de R\$ 12.000,00 (06/04/2009) e R\$ 8.000,00 (15/04/2009) não foram suportados pela Interessada, mas sim por Rogério Lopes Ferreira, conforme documentação apresentada pela própria Autuada, não podendo ser deduzidos no Livro Caixa da Contribuinte.

A própria Impugnante admitiu que o gasto de R\$ 40.000,00, apesar de registrado no Livro Caixa em 05/01/2009, se deu efetivamente em 2008. Desse modo, não há como deduzir essa importância como despesa de Livro Caixa do ano-calendário de 2009, haja vista que o desembolso ocorreu em 2008.

6) Outras despesas

Também não podem ser enquadrados como despesas de custeio os gastos com boleteiras, alimentação no dia do leilão, (...) serviços de empilhadeira, serviços de

malote, plano de saúde de empregados e os gastos com confraternização de fim de ano.

As despesas de custeio são aquelas indispensáveis para que a atividade profissional não se interrompa. Não se questiona aqui a utilidade ou oportunidade das despesas acima, nem se está fazendo juízo de valor acerca do critério utilizado pela Interessada para seus gastos, apenas se está analisando se determinadas despesas se enquadram no conceito legalmente exigido para a dedução em livro caixa. Desde já, nenhuma das despesas aqui citadas pode ser relacionada a algum dos incisos do caput do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, cabendo manter-se a glosa desses itens no livro caixa da Interessada.

7) Despesas aceitas pela Fiscalização

No Relatório de Diligência de fls. 4944 a 4949, a Fiscalização acolheu os argumentos e comprovantes trazidos pela Contribuinte em relação às deduções de despesas efetuadas com Verocheque Refeições Ltda., C&S aluguel de veículos e estacionamento Ltda., Vlademir Alves Pereira e Sorgale Transporte Ltda.

As despesas com remoções comprovadas pela Interessada por meio de documentação apresentada foram aceitas sem ultrapassar, porém, os valores escriturados em Livro Caixa, conforme demonstrado à fl. 4949.

8) Despesas glosadas

Tendo em vista as despesas aceitas pela Fiscalização no Relatório de Diligência de fls. 4944 a 4949, merecem ser mantidas apenas as glosas de deduções de despesas de livro caixa apontadas no Anexo 6 (fls. 4961 a 4964), reduzindo-se o total das glosas de despesas de livro caixa propostas no auto de infração de fls. 3 a 15, nos termos abaixo demonstrados:

A par do transcrito acima, cabe, contudo, o restabelecimento das seguintes glosas:

a) Plano de saúde de empregados.

A Receita Federal do Brasil vem admitindo a dedução de despesas dessa natureza, desde que estejam comprovadas, e sejam extensíveis a todos os empregados, ao teor da Solução de Consulta Interna nº 6, assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF RENDIMENTO DO TRABALHO NÃO ASSALARIADO. TITULARES DE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. LIVRO CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS. DISPÊNDIOS COM EMPREGADOS.

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, as importâncias pagas devidas aos empregados em decorrência das relações de trabalho, ainda que não integrem a remuneração do empregado, caso configurem despesas necessárias à percepção da receita e à

manutenção da fonte produtora. As despesas deverão ser comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa.

Na hipótese de convenções e acordos coletivos de trabalho, todas as prestações neles previstas e devidas ao empregado constituem obrigações do empregador e, portanto, despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, dedutíveis para fins de tributação dos rendimentos do trabalho não assalariado.

As despesas com vale refeição, vale alimentação e planos de saúde destinados indistintamente a todos os empregados, comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa, podem ser deduzidas dos rendimentos percebidos pelos titulares dos serviços notariais e de registro para efeito de apuração do imposto sobre a renda mensal e na Declaração de Ajuste Anual.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º; Lei nº 9.250, de 1995, arts. 4º, inciso I, e 8º, inciso II, alínea "g"; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda RIR/ 1999), arts. 75 c 76.

Neste sentido, julgou-se Rogério Lopes Ferreira (Acórdão n. 2301-009.303, Relator Conselheiro Paulo César Macedo Pessoa, Sessão de 15/07/2021), contribuinte citado neste processo. Aquele julgamento, frise-se, não vincula esta Turma.

Devem ser restabelecidas, portanto, as glosas com plano de saúde de empregados.

b) Honorários advocatícios.

O entendimento que leva à glosa de honorários advocatícios está superado. Veja-se a SC COSIT 210/2018 – relativa a cartórios, mas aplicável ao caso:

Solução de Consulta COSIT Nº 210 DE 22/11/2018

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF TITULARES DE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. LIVRO-CAIXA. PAGAMENTOS A ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Os gastos efetuados por titulares de serviços notariais e de registro com a contratação de escritório de advocacia para prestação de serviços podem ser dedutíveis dos rendimentos decorrentes do exercício de atividade não-assalariada para fins de determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) a ser apurado no livro-caixa, desde que consistam em despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, independentemente de tais gastos serem mensais, em parcelas fixas, ou eventuais, por ocasião da contratação de um determinado serviço, cabendo ao consultente realizar esse enquadramento e manter em seu poder, à disposição da fiscalização, a respectiva documentação comprobatória enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

Devem ser restabelecidas, portanto, as glosas com honorários advocatícios.

c) Segurança.

Sobre as despesas com segurança, cabe esclarecer que a Solução de Consulta Cosit nº 240, de 10 de dezembro de 2018, está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF EMENTA: LIVRO-CAIXA. ASSISTÊNCIA TÉCNICA DE INFORMÁTICA. MATERIAL DE ESCRITÓRIO. DESPESAS COM SEGURANÇA ELETRÔNICA. São dedutíveis, no livro-caixa, as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Sobre as despesas com segurança, esta Turma entende que se encontram vinculadas à manutenção da fonte pagadora (*vide* recente Acórdão n. 2201-012.296, Conselheira Relatora Luana Esteves Freitas, Sessão de 12/09/2025)

Devem ser restabelecidas, portanto, as glosas com segurança.

4. Revisão da multa qualificada no percentual de 150%.

São os argumentos trazidos no Recurso Voluntário:

(fl. 5.099) Ausência de dolo específico para qualificação da multa de ofício. Necessária redução do percentual de 150% para 75%. Entendimento sumulado no CARF (Súmula CARF nº 14: "*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*");

Assim, embora a Autoridade Fiscal tenha pretendido induzir o raciocínio de que houve dolo por parte da Recorrente, apto a ensejar a qualificação da multa de ofício para 150%, **apurou-se, na realidade, suposta omissão de rendimentos**, sem que houvesse fraude, dolo ou simulação.

Para aplicar a multa a qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o dolo específico de fraudar, com o abuso das formas jurídicas previstas no ordenamento pátrio. Entretanto, não há nos autos prova material de que a Recorrente tenha dolosamente tentado impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fiscal. Pelo contrário, colaborou efetivamente com a evolução dos trabalhos fiscais.

A Recorrente respondeu a 22 termos de intimação, sempre prestando os esclarecimentos solicitados de forma detalhada, elaborando planilhas, explicando o funcionamento de sua atividade e providenciando a documentação requerida, enquanto lhe foi concedido prazo para tanto, colaborando efetivamente para a evolução dos trabalhos fiscais.

Inclusive, esse tema é objeto da Súmula do CARF nº 14, segundo a qual "*a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

A aplicação da Súmula CARF n. 14 é aplicável unicamente se há simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos.

Em 1ª instância, quanto às penalidades, afastou-se a tese defensiva de que se trataria de mera omissão apta apenas à multa simples. O Acórdão foi no sentido de que o contribuinte ocultou receitas de acréscimos vinculadas à sua atividade de leiloeira, com transações fora da escrituração e sem oferta à tributação, o que evidenciaria intuito de fraude e autoriza a multa qualificada de 150% (art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996 e art. 71, I, da Lei 4.502).

No Relatório Fiscal consta que:

(fl. 38) 140. A qualificação da multa de ofício em relação às infrações descritas no item IV.1 (Omissão de Receitas da Atividade de Leiloeira) se deu a partir da caracterização da intenção do contribuinte de ocultar fatos jurídico-tributários para se eximir do imposto devido, **quer pela omissão de informações, quer pelo fornecimento de informações inexatas**, objetivando impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco.

Quanto ao fornecimento de informações inexatas, consta no Relatório:

(fl. 28) 77. As planilhas apresentadas pela contribuinte demonstram claramente a cobrança de acréscimos dos arrematantes, já que os valores depositados na conta corrente da leiloeira eram superiores à soma do valor do bem e da comissão de 5% cobrada. **Na mesma resposta apresentada, a contribuinte informou que eventuais diferenças apuradas referiam-se à despesas com a regularização de veículos.**

78. Contudo, pode-se verificar que tais valores não se encontram escriturados no Livro Caixa, ou seja, a contribuinte auferiu receitas que não foram oferecidas à tributação. Vale lembrar que, independentemente da destinação, os valores deveriam escrituradas no Livro Caixa, seja como receita, seja como dedução de despesas. **Ademais pode-se verificar que os valores cobrados pela leiloeira são padronizados a depender do tipo de veículo e comitente. Assim, não é plausível a alegação de que os valores se referiam a regularização de veículos, já que o valor necessário para a regularização dos veículos ou motos seriam idênticos, independentemente da maior ou menor facilidade de regularização do bem.** Também não foi apresentado qualquer documento comprovando a transferência do valor para terceiros para a regularização do veículo. Ademais, é praxe em outros leilões realizados em diversos locais do Brasil a cobrança da chamada "taxa de pátio". A única diferença em relação à fiscalizada é que os valores são expressos no edital do leilão e os leiloeiros declaram essa receita, enquanto a fiscalizada somente informa o valor da taxa no momento do leilão e não declara o valor recebido.

No caso, o Recurso Voluntário não contradiz o fato de a Fiscalização, como se lê no Relatório Fiscal, detectou dolo na questão da despesa com regularização de veículos.

Também se observa falsidade na planilha entregue à fiscalização, em que além de não corresponder aos valores informados, referem-se a terceiros:

(fl. 32) 106. Com relação ao crédito de R\$96.763,99 realizado no Banco Bradesco (Agência 2132, Conta 787035) no dia 05/06/2009, a contribuinte justificou inicialmente como recebimento de leilão. Posteriormente, intimada a especificar, apresentando documentação hábil e idônea, a que se referia tal depósito. a contribuinte apresentou uma planilha contendo vários números de notas de arrematação que estariam relacionadas ao valor depositado. Contudo, verificou-se que, os números de notas de arrematação, além de aparentemente se referirem a Rogério Lopes Ferreira e Marco Antônio Ferreira Lopes. não correspondem aos valores informados, conforme exemplo abaixo:

Não assiste razão ao contribuinte.

Não obstante a rejeição do argumento apresentado no recurso, no ponto em que defende a inconstitucionalidade da multa de 150% aplicada nos autos de infração, rejeição essa em razão da impossibilidade de reconhecimento de inconstitucionalidade por este tribunal administrativo (*súmula CARF n. 02: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*), deve ser aplicado ao caso a regra do art. 106, inciso II, alínea 'c' do Código Tributário Nacional, que prescreve:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (....)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Isso porque houve a inclusão, na Lei n. 9.430/96, do inciso VI ao artigo 44, por meio da Lei n. 14.689/23, que fixa a multa majorada agora em 100% do valor do tributo devido, deixando o percentual de 150% apenas para os casos de comportamento doloso reincidente. Eis os enunciados mencionados:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)
(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Diante desse novo cenário normativo para a punição que representa a multa majorada, deve a nova legislação ser aplicada nos autos de infração afim de reduzir ao percentual de 100%, por ser menos severa que a aplicada inicialmente à Recorrente.

Finalmente, deve ser afastada também a alegação de confisco (fl. 5.142) por impossibilidade de análise de constitucionalidade (Súmula CARF n. 2).

5. Aplicação das multas de 50% por não recolhimento do carnê-leão e 75% por lançamento de ofício.

Cabe aplicar a Súmula CARF nº 147, aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019:

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Dado que se trata do ano-calendário de 2009, não assiste razão à Recorrente no ponto em que afirma a impossibilidade de aplicação das penalidades previstas na legislação por não recolhimento mensal, via carnê-leão, dos rendimentos recebidos de pessoa física conjuntamente com a multa por lançamento de ofício, no percentual de 75%.

As hipóteses de incidência de cada uma dessas penalidades são diferentes. Como bem pontuado na decisão de primeira instância:

A Fiscalização aplicou multa de ofício de 75% sobre o imposto apurado a partir da soma da base de cálculo declarada pela Contribuinte com o montante da omissão de rendimentos calcada em depósitos bancários sem origem comprovada e da dedução indevida de despesas de livro caixa. Já a multa isolada de 50% foi aplicada sobre o imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago.

Como se pode observar, as multas em questão não têm a mesma base de cálculo, estando a multa de ofício amparada no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, e a multa isolada fundamentada no inciso II, alínea “a”, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

É curial aduzir que inexiste qualquer vedação legal à aplicação da multa de ofício e da multa isolada no mesmo auto de infração, haja vista tratar-se de penalidades distintas com fundamentações próprias, não havendo nada na legislação que diga que uma exclui a outra.

Não há óbice, portanto, à aplicação das duas punições, posto que duas violações à legislação tributária foram cometidas pela Recorrente após a edição da Medida Provisória nº 351/2007.

Nego provimento ao recurso neste ponto.

Conclusão.

Ante o exposto, não conheço parte do Recurso Voluntário, em razão de adesão ao parcelamento do débito. No mérito, dou parcial provimento para reduzir a multa qualificada para 100%, devido à retroatividade benigna, e afastar as glosas com plano de saúde de empregados, honorários advocatícios e segurança.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho