



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	10850.002480/2002-66
Recurso nº	149.734 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 2000
Acórdão nº	104-22.743
Sessão de	18 de outubro de 2007
Recorrente	MARTA LÚCIA ZERATI
Recorrida	1ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

PAF - AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - Não se cogita de nulidade do lançamento quando a descrição dos fatos, ainda que imperfeita, seja suficiente para que o autuado compreenda a matéria tributária, podendo exercer, sem embaraço, o direito de defesa.

LIVRO CAIXA - DESPESAS DE LOCOMOÇÃO E TRANSPORTE - GLOSA - Nos termos do artigo 75, parágrafo único, inciso III, do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3000 de 1999, somente são dedutíveis no livro caixa as despesas de locomoção e transporte quando suportadas por representantes comerciais autônomos.

LIVRO CAIXA - DESPESAS COM HOSPEDAGEM E ALIMENTAÇÃO - DESPESAS DE CUSTEIO - Despesas com hospedagem e alimentação, desde que estritamente vinculadas à necessidade da prestação de serviços em outra localidade diversa do domicílio do contribuinte, podem ser caracterizadas como despesas de custeio, desde que devidamente comprovada a titularidade de quem as suportou.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARTA LÚCIA ZERATI.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade argüida pelo Recorrente, vencidos os Conselheiros Heloísa Guarita Souza (Relatora) e Remis Almeida Estol. No mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor quanto à preliminar o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Redator-designado

FORMALIZADO EM: 11 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Gustavo Lian Haddad e Antonio Lopo Martinez.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 13/17 e 136/140) lavrado contra a contribuinte MARTA LUCIA ZERATI TRINCA, CPF/MF nº 070.344.858-79, para exigir crédito tributário de IRPF, no valor total R\$ 4.043,70, em 14.05.2002, por deduções indevidas no seu Livro Caixa, no ano-calendário de 1999, de despesas com transporte, pedágios, combustíveis, hospedagem, tíquetes de caixa e recibos não identificados, uma vez que a contribuinte não se enquadra como representante comercial.

Como fundamento legal, apontou-se o artigo 6º, incisos I a III e parágrafos da Lei nº 8.134/90 e artigo 8º, inciso II, alínea “g”, da Lei nº 9.250/95.

Intimada em 02.09.2002, por AR (fls. 19), a Contribuinte apresentou sua impugnação em 30.09.2002 (fls. 01/12), em que argüi, preliminarmente, a nulidade do auto de infração por cerceamento ao direito de defesa, por conter ele expressões como “etc” e “gl”, sem a total especificação do que estaria sendo glosado. No mérito, sustenta que as despesas glosadas são caracterizadas como de custeio, o que lhe permitiria a dedução, por serem necessárias à sua atividade profissional de advogada, considerando que atende a vários clientes em outras cidades e estados. A título de comprovação, junta duas atas de audiência em municípios diferentes do seu (fls. 08/11).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza, à unanimidade de votos, considerou o lançamento procedente, rejeitando a preliminar levantada. Trata-se do acórdão nº 7.002, de 31.10.2005 (fls. 146/157), cujas razões de decidir estão concentradas no seguinte excerto (fls. 155/156):

“31. Na impugnação, a contribuinte insurge-se contra todas as glosas, argumentando que os gastos foram, efetivamente, efetuados na atividade de advocacia, esclarecendo que mantém contrato de prestação de serviço com empresas em São Paulo e que precisa comparecer a audiências fora da cidade onde mora, São José do Rio Preto - SP, tendo que gastar com alimentação, transporte e hospedagem. Nesse sentido, a contribuinte entende que os gastos podem ser dedutíveis, para efeito de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, com fundamento no inciso III do artigo 6º da Lei nº 8.134/90.

...

33. Analisando-se as Notas Fiscais, que instruem o Auto de Infração e que não foram aceitas por não se relacionarem com a atividade da contribuinte, verifica-se, de fato, que todas elas são referentes a gastos com restaurante, combustível, manutenção de veículo e hospedagem.

34. Considerando a atividade de advocacia, certamente que são indedutíveis as despesas relacionadas a gastos com restaurante, combustível, manutenção de veículo e hospedagem, nos precisos termos do inciso III do artigo 6º da Lei nº 8.134/90, pois não se caracterizam como despesas de custeio necessárias para o exercício da atividade. Há de se ressaltar que a fiscalização aceitou como despesa



de custeio os gastos relacionados ao escritório, tais como: telefone, cartório, honorários advocatícios pagos a terceiros, que totalizaram o valor de R\$ 15.521,50.

35. *Desta forma, deve ser mantida integralmente a glosa relacionada aos gastos com restaurante, combustível, manutenção de veículo e hospedagem.*

36. *Quanto às glosas das despesas respaldadas em Cupom Fiscal ou em Notas Fiscais, sem identificação do consumidor, também essas despesas são indedutíveis, pois não identificam a espécie de despesa nem o consumidor."*

Intimada de tal conclusão, em 16.12.2005, por AR (fls. 163), a Contribuinte interpôs recurso voluntário, em 13.01.2006 (fls. 164/171), em que reitera os mesmos argumentos já apresentados na fase impugnatória, acrescentando, apenas, que, em processo idêntico ao presente, de seu marido (paf n.º 10850.002479/2002-31), foi determinada a realização de relatório circunstanciado para justificar as glosas havidas. Apesar de mencionar que tal documento estaria sendo anexado aos autos, deles não consta.

Às fls. 182/205, consta petição complementar da Recorrente, protocolada em 14.06.2006, em que noticia que no processo do seu marido, acima identificado, a DRJ de Brasília considerou nulo o lançamento, conforme cópia do acórdão que junta (fls. 186/188), requerendo que a mesma conclusão seja adotada no caso concreto.

O arrolamento de bens, para fins de garantia recursal, consta às fls. 175.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche o seu pressuposto de admissibilidade, pois está acompanhado do arrolamento de bens. Dele, então, tomo conhecimento.

Preliminarmente, a Contribuinte, desde a fase impugnatória, argüi a nulidade do auto de infração por cerceamento ao direito de defesa, em função da forma pela qual a suposta infração está apontada, não identificando, isoladamente, as despesas que foram glosadas e apontando-as genericamente, tanto que finalizada tal descrição com “etc.”.

Já em fase de recurso, traz aos autos a notícia do julgamento de processo de seu marido, em matéria idêntica à presente, pela DRJ de Brasília, que, primeiro converteu o feito em diligência e, depois, quando do julgamento, reconheceu os efeitos da decadência tributária, requerendo, pois, que a mesma conclusão seja adotada no caso concreto.

Registre-se, desde logo, que essa Câmara não está obrigada ou vinculada ao que foi decidido pela DRJ em Brasília, no âmbito do PAF nº 10850.002479/2002-31, por mais idênticas que sejam as matérias em julgamento. No nosso sistema jurídico vige a independência de interpretação e julgamento, que deve ser respeitada, inclusive, dentro da autonomia de cada órgão julgador.

Faz-se necessário ressaltar como a infração está descrita, na peça básica:

“Dedução indevida de parte do livro caixa, por falta de amparo legal, tendo em vista que a contribuinte deduziu despesas com transportes, pedágios, combustíveis, hospedagens, etc., e que a mesma não se enquadrou como representante comercial autônomo, bem como utilizou indevidamente tickets de caixa, recibos não identificados e documentos semelhantes.

Valor comprovado e considerado R\$ 15.521,50

Enquadramento legal: art. 6º, incisos I a III e parágrafos da Lei 8134/90; art. 8, inciso II, alínea “g” da Lei 9250/95.”

De fato, identifico nessa transcrição – que é o fundamento da autuação – três problemas e/ou defeitos fundamentais, passíveis de comprometer o processo como um todo:

1º. A identificação da suposta infração cometida pela contribuinte está nitidamente duvidosa e incompleta, não trazendo a segurança e precisão necessárias ao lançamento tributário.

Com efeito. Nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário, enquanto ato administrativo deve **determinar a matéria tributável**. Ora, a matéria tributável, no caso concreto, é imprecisa e duvidosa, diante da inclusão do “ETC.” e também da expressão “DOCUMENTOS SEMELHANTES”.



Tanto a expressão “etc”, quanto “documentos semelhantes” trazem, em seu contexto, alto grau de subjetividade, dúvida e imprecisão, características inadmissíveis no lançamento tributário, enquanto peça inicial do processo administrativo e balizadora de toda a discussão que daí advirá. Ora, se outras despesas foram indevidamente aproveitadas pela Contribuinte deveriam estar individualmente descritas no auto de infração.

2º. Não consta dos autos nenhum demonstrativo que aponte a composição da base de cálculo da exigência – R\$ 15.521,50. As cópias do livro caixa com o apontamento “gl” não são hábeis para suprir tal falta. Aliás, registro que a própria Relatora não conseguiu chegar ao exato valor glosado, a partir de tais cópias anotadas. Também, a partir de tais documentos, não foram localizadas, por exemplo, onde estão as supostas despesas com hospedagem, cuja menção consta do auto de infração.

Situação que, vez mais, indica a imprecisão do lançamento, não havendo, pois, a correta e clara demonstração e cálculo do montante do tributo devido, conforme determina o mesmo artigo 142 do CTN.

3º Em complemento, e até mesmo como consequência, das considerações anteriores, a consignação no auto de infração da expressão “*Valor comprovado e considerado - R\$ 15.521,50*” é contraditória e conflitante, gerando mais dúvidas e incertezas. Se trata de valor comprovado, não é a base de cálculo do IRPF, sendo esta constituída pela diferença entre o total das despesas e o valor glosado, cálculo esse em nenhum momento demonstrado. Em verdade, nem mesmo se sabe o valor total das despesas de livro caixa que foram aproveitadas pela Contribuinte, uma vez que nem mesmo o auto de infração traz esses elementos, em demonstrativos complementares. Também não se sabe o real significado da expressão “considerado”: trata-se de valor considerado como base de cálculo do IRPF ou trata-se de valor considerado como comprovado? Mais uma pergunta sem resposta, ao sentir dessa Relatora.

Portanto, concluo que nem a infração em si, nem a base de cálculo autuada estão perfeitamente e claramente demonstradas. Por esses motivos, entendo que, realmente, o procedimento, como um todo, está viciado, padecendo de dúvidas e incertezas, incabíveis no lançamento tributário, a teor do artigo 142 do CTN, acarretando cerceamento ao direito de defesa da Contribuinte.

No mínimo, deveria haver um demonstrativo detalhado, a partir de todas as despesas lançadas no Livro Caixa e a identificação, uma a uma, da que fora mantida pela fiscalização e da glosada, com a justificativa para cada qual. Todavia, como isso não foi feito no momento oportuno – quando do lançamento – e por se tratar de um vício de conteúdo (e não meramente de forma), uma vez que afeta a composição e demonstração da base de cálculo do tributo, como elemento componente de sua estrutura jurídica, considero não ser sanável por meio de uma diligência fiscal. Ao contrário, quando muito é observado o prazo decadencial, a hipótese é de um novo lançamento, levado a efeito nos termos, condições e requisitos do artigo 142, do CTN, como elemento de segurança ao contribuinte e de prestígio ao seu amplo direito de defesa e à verdade material.

Todavia, como fui vencida nesse aspecto preliminar, adentro ao mérito da questão.

Sob essa ótica, deve a autuação ser mantida.



O pressuposto do lançamento foi de que as despesas com transportes, pedágios, combustíveis, hospedagens não poderiam ser deduzidas porque a contribuinte não é representante comercial autônoma e porque há outros documentos que não amparam a dedução, como tíquetes de caixa, recibos não identificados e documentos semelhantes.

O ponto central do presente recurso está, portanto, na definição da dedutibilidade ou não de despesas lançadas em Livro Caixa por profissional autônomo, frente aos conceitos trazidos nos artigos 75 e 76, do RIR/99 (aprovado pelo Decreto nº 3.000), que consolidam os artigos 6º, da Lei nº 8.134/90; 4º e 34, da Lei nº 9.250/95. Ou seja, não está posta à prova, nesse momento, a realidade, a efetividade, de tais despesas, mas, sim, o direito à sua dedutibilidade, frente às suas características.

No que diz respeito às despesas com pedágio, combustíveis, transportes e hospedagens, a legislação de regência é clara e objetiva ao somente permitir tais deduções para os representantes comerciais autônomos, profissional que, efetivamente, a Recorrente não é. Confira-se:

“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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):

(...)

II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;” (Grifei)

Vale dizer, como regra geral, as despesas com locomoção e transporte não são dedutíveis, o sendo, apenas, para os representantes comerciais autônomos. Se há a previsão em lei, válida, eficaz e em vigor, que delimita o aproveitamento dessas despesas, deve a Contribuinte a ela se submeter.

Por isso, em relação às despesas com pedágios, transporte e gasolina, mantenho a glosa.

Quanto às despesas com hospedagem, apesar do auto de infração incluí-la na restrição do representante comercial autônomo, devem ser examinadas sob outro pressuposto, especificamente no que diz respeito à sua caracterização como necessária à percepção da sua receita profissional. Estatui o artigo 75, inciso II, do RIR/99:

"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 n.º 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei n.º 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):

...

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

Veja-se que é requisito legal para a dedutibilidade que tais despesas que sejam elas registradas no Livro Caixa e estejam devidamente comprovadas.

Então, nesse ponto, se por um lado, é admissível teoricamente a caracterização das despesas com hospedagem e refeições como despesas de custeio, por outro, não se tem a efetiva e necessária comprovação de que foram elas necessárias à percepção da receita da Contribuinte e à manutenção da fonte produtora.

Não há, pois, documentos, provas, que façam o vínculo, a relação, entre tais despesas com a atividade profissional da Contribuinte, apesar dela ser advogada – o que é fato incontroverso. Mas, não se demonstra que essas despesas foram necessárias à sua atividade profissional, a fim de poder caracterizá-las como despesas de custeio, nos termos definidos do dispositivo legal supra-transcrito (por exemplo, os documentos de fls.08/11 são um mero indício das provas a serem produzidas, mas, sozinhas, por si só, não são suficientes para tanto).

Entendo que cabia a ela o ônus dessa prova, o que, porém, não foi produzido satisfatoriamente. Essa questão – do ônus da prova – foi detalhada e precisamente analisada pelo Conselheiro Nelson Mallmann, no Acórdão n.º 104-21.091, de 20.10.2005, justamente ao tratar sobre a dedutibilidade do Livro Caixa, cujas conclusões eu adoto integralmente e considero parte integrante desse voto:

"Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

Como também é de se observar que no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).



Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil, que dispõe:

"Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa."

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como dominante jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Ora, não é lícito obrigar-se a Fazenda Nacional a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competeia."

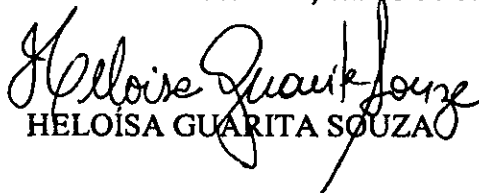
Dessa forma, considerando que no caso concreto, a contribuinte não comprovou, satisfatoriamente, apesar das oportunidades que lhe foram concedidas e das suas próprias alegações, que as despesas com hospedagem foram necessárias à percepção de sua renda, essa glosa também deve ser mantida.

Quanto às despesas não devidamente comprovadas, pela deficiência dos documentos e a não identificação do beneficiário, também não podem ser aceitas, por não se revestirem em documentos hábeis a amparar o seu aproveitamento como despesa dedutível.



Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para acolher a preliminar de cerceamento ao direito de defesa, por vício material no auto de infração. Vencida nessa parte, no mérito, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 18 de outubro de 2007


HELOÍSA GUARITA SOUZA

Voto Vencedor

Conselheiro PEDRO PAULO PREIRA BARBOSA, Redator-designado

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Divergi do bem articulado voto da I. Relatora apenas no que se refere à preliminar de nulidade do auto de infração. Entendeu a nobre Relatora, acolhendo alegação do Recorrente, que o lançamento seria nulo, por cerceamento de direito de defesa, em razão da forma precária com que a infração foi apontada no instrumento de autuação. Anotou, inclusive, que em processo semelhante, já julgado, foi declarada a nulidade.

Com a devida vênia, divirjo desse entendimento. Embora reconhecendo que, de fato, a descrição da infração não esteja perfeita, está, todavia, suficiente para que o Contribuinte compreendesse exatamente a matéria tributária.

Trata-se de glosas de despesas de livro caixa, e a descrição dos fatos aponta o motivo pelo qual as deduções não são devidas e, na cópia do Livro Caixa acostado aos autos, há anotações nas quais a autoridade lançadora aponta de forma individualizada cada uma das despesas glosadas.

Estou certo, portanto, de que o Recorrente tinha plenas condições de verificar exatamente as despesas glosadas, bem como os motivos das glosas. Por outro lado, este Colegiado, da mesma forma, não teria dificuldades em examinar os fatos e decidir o mérito da questão.

Não vislumbro, assim, no presente caso, prejuízo que pudesse cercear o direito de defesa.

Ora, sem prejuízo não se cogita de nulidade.

Quanto ao mérito, acompanho integralmente o voto da I. Relatora.

Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 18 de outubro de 2007


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA