



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10950.721260/2011-06  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2102-003.117 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de setembro de 2014  
**Matéria** IRPF - Livro Caixa  
**Recorrente** FERNANDO MARTINS SERRANO  
**Recorrida** FAZEND NACIONAL

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

Exercício: 2007, 2008, 2009

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.**

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, que atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN e presentes os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

**NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.**

Quando a decisão de primeira instância, proferida pela autoridade competente, está fundamentada e aborda todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante, não há se falar em nulidade.

**NULIDADE DA DECISÃO. ALEGAÇÃO DE FALTA DE INTIMAÇÃO PARA ACOMPANHAR O JULGAMENTO.**

No Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não há previsão para intimação do sujeito passivo para acompanhar a sessão de julgamento, contudo, tal fato não caracteriza cerceamento do direito de defesa, posto que o contribuinte foi cientificado da decisão proferida, sendo-lhe proporcionado a possibilidade de recorrer da referida decisão.

**LIVRO CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS.**

Para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda mensal, somente são dedutíveis as despesas realizadas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.  
CONCOMITÂNCIA.

Incabível a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, quando cumulada com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, uma vez possuírem bases de cálculo idênticas.

MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO. EXAME DE  
CONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2, publicada no DOU, Seção 1, de 22/12/2009)

JUROS MORATÓRIOS - SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4, publicada no DOU, Seção 1, de 26, 27 e 28/06/2006).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para restabelecer as despesas escrituradas no livro Caixa, nos valores de R\$ 3.915,09 e R\$ 323,00, nos anos-calendário 2006 e 2008, respectivamente, e reduzir a multa isolada ao montante de R\$ 23.471,32. Vencido o conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, que mantinha integralmente a multa exigida isoladamente. Julgamento realizado na sessão de 11/09/2014 às 09:00h, a pedido da parte. Fez sustentação oral a Dra. Denise da Silveira Peres de Aquino Costa, OAB/SC 10.264.

*Assinado digitalmente*

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS – Presidente.

*Assinado digitalmente*

NÚBIA MATOS MOURA – Relatora.

EDITADO EM: 22/09/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alice Grecchi, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, José Raimundo Tosta Santos, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa e Núbia Matos Moura.

## Relatório

Contra FERNANDO MARTINS SERRANO foi lavrado Auto de Infração, fls. 23432/23454, para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), relativa aos anos-calendário 2006 a 2008, exercícios 2007 a 2009, no valor total de R\$ 2.841.952,72, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes últimos calculados até 29/04/2011.

As infrações apuradas pela autoridade fiscal, detalhadas no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, fls. 23311/23431, foram dedução indevida de despesas de Livro Caixa e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão (multa isolada).

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela autoridade julgadora de primeira instância, conforme Acórdão DRJ/CTA nº 06-34.601, de 28/11/2011, fls. 24504/24532.

Cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 22/12/2011, Aviso de Recebimento (AR), fls. 24536, o contribuinte apresentou, em 23/01/2012, recurso voluntário, fls. 24537/24586, no qual traz as alegações a seguir resumidas:

### Das preliminares

Cerceamento de defesa/Informações insuficientes para concessão da ampla defesa/Nulidade do ato – O lançamento não ofereceu todas as informações necessárias para o exercício do direito à ampla defesa, pois não houve uma correlação adequada dos valores glosados com os lançamentos do Livro-Caixa.

Da ausência de análise das alegações e documentos juntados na peça impugnatória – Analisando os termos da decisão recorrida, verifica-se que os argumentos e documentos juntados pelo contribuinte não foram analisados pela turma julgadora, em especial a prova pericial, juntada com a impugnação e os documentos que lhe deram suporte.

Da ausência de intimação para acompanhar o julgamento em primeira instância – O princípio basilar aplicável na esfera judicial e administrativa é da publicidade das sessões de julgamento. Logo, o contribuinte deveria ter sido comunicado da data da sessão de julgamento, fato que não ocorreu.

### Do mérito

O contribuinte exerce a atividade profissional de leiloeiro oficial judicial. Os valores auferidos com as comissões são obtidos com a venda de milhares de bens móveis de baixo valor, centenas de automóveis e algumas dezenas de imóveis e para atingir tal receita há necessidade de trabalho de dezenas de pessoas, viagens de no mínimo quatro dias por semana e uso de serviços e bens de muitas empresas. Assim, pede-se para análise da prova pericial realizada, que analisou o exercício da função de leiloeiro do recorrente e demonstrou que as despesas deduzidas foram inerentes e essenciais para a sua atividade.

Locomoção e Transporte – As despesas com locomoção e transporte, no caso dos leiloeiros são despesas de custeio, necessárias à percepção da receita. Assim, deve ser acatado o pedido de equiparação com o representante comercial autônomo, por uma questão de isonomia.

Mensalidade de Clube – No caso, não se trata de lazer e sim de pagamentos para utilizar o local para fazer publicidade dos leilões que realiza e assim o faz distribuindo panfletos e fazendo apresentações dos bens que serão objeto de pregão. Tal dedução é permitida pela legislação, conforme disposto no Perguntas e Respostas, (pergunta nº 400)

Aquisição de bens – Pede-se o deferimento da aplicação da norma contida no art. 301 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), posto que devido aos seus pequenos valores foram considerados diretamente como despesas. O valor de R\$ 733,00 provavelmente se trata de parcelas de uma mesma compra e por isso foram deduzidas.

Serviços de terceiros – A perícia realizada, constatou que a despesa representada pela Nota Fiscal emitida por Odara Design teve como beneficiário o contribuinte, embora na Nota conste o nome da empresa Paraná – Planejamento e Perícias Técnicas.

Despesas diversas – As compras de cordas e lonas são necessárias à atividade do contribuinte, posto que utilizadas na proteção dos bens, para os quais é designado com depositário fiel. No mesmo sentido são as compras de embalagens e bolsas, as quais são utilizadas para levar equipamentos (computadores, impressoras, data show, etc) aos locais dos leilões. Em alguns lugares quando realiza os seus leilões é condicionado para não cobrar aluguel do local, mas que o recorrente doe certa quantia em dinheiro. Logo, tais doações não foram espontâneas. As agendas com sua logomarca não são brindes e sim usadas para a sua própria atividade e algumas acabam sendo utilizadas como propaganda. No ano de 2007 não foram consideradas despesas com produtos de limpeza pagas a empresa Embalagens Pantanal, localizada em Campo Grande, sob o fundamento de que essas despesas deveriam ser arcadas pelo leiloeiro que presidia o leilão. Ora, tal pagamento é decorrente do vínculo jurídico que possui com o leiloeiro oficial. Roupas especiais são aquelas utilizadas para o desempenho da função e por isso as camisetas personalizadas com a logomarca do recorrente e usadas quando da realização dos leilões são consideradas especiais.

Benfeitorias e reformas em imóveis – A regra estabelecida no art. 301 não faz qualquer distinção entre pessoa física ou jurídica, portanto, reitera o pedido para que seja considerada a permissão para deduzir as despesas com benfeitorias e reformas escriturados no livro caixa, que devido aos seus valores foram considerados diretamente como despesa.

Impostos, Taxas e Contribuições – O IPTU referido nos anos de 2006 e 2007 é referente ao imóvel profissional do recorrente, conforme se comprova pelos endereços que constam de contratos e demais documentos. No que tange ao INSS cumpre dizer que não ocorreu a duplicidade, pois quando transcritos os valores para a DIRPF eles foram alocados na alínea correspondente, não constando assim novamente na coluna livro caixa. As demais taxas referidas nesse tópico (Crea, Infraero, Associação dos Engenheiros Agrônomos) foram realizadas em função da atividade exercida pelo recorrente e são necessárias e essenciais, vinculadas à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora. É dever funcional do leiloeiro fazer avaliação de bens, portanto a despesa com o Crea é dedutível, ainda

que não se tenha nenhuma Anotação de Responsabilidade Técnica. As despesas com a Infraero são decorrentes de um avião que possui em sociedade com outra pessoa e tal aeronave é utilizada estritamente para fins profissionais. Quanto ao pagamento para a Associação dos Engenheiros Agrônomos trata-se de despesa de propaganda, pois com esse pagamento fica autorizado a manter um outdoor permanente em um espaço cedido para anunciar seus leilões.

Lanches e Refeições – As despesas com lanches e refeições são inerentes à atividade desempenhada pelo contribuinte, portanto, dedutíveis.

Despesas com hospedagem – A autoridade fiscal entendeu por acatar apenas as despesas de hospedagens que tinham relação direta com as datas de leilões realizados, contudo, as receitas decorrentes de leilões onde ele participou apenas assessorando outro leiloeiro não foram aceitas. Há aí dois pesos e duas medidas. É fundamental e necessário que o recorrente compareça dias antes não só para analisar o processo que irá dispor o bem leiloadado, mas também para verificar o local onde ocorrerá o leilão, verificar o bem e o estado que se encontra, fotografando-o, e principalmente para fazer propaganda do dia do leilão e dos bens que irão fazer parte do pregão, inclusive fazendo visitas para potenciais interessados.

Despesa com serviço de vigilância – A despesa com vigilância é necessária e essencial, posto que o recorrente tem o dever de guardar e conservar os bens quando é nomeado fiel depositário, sendo certo que o contrato de depósito citado na decisão recorrida em nada interfere na despesa com segurança, pois que o contrato de depósito foi firmado para armazenar os bens existentes em Paranavaí, enquanto a empresa de segurança está localizada na cidade de Maringá/PR.

Ausência de comprovação do efetivo pagamento – Não foi acatada a dedução das despesas ocorridas com as empresas A Parussolo Martins & Cia Ltda, Copiadora Massoni, Cerconvi & Cia Ltda, Copiadora Massoni, Assoni & Franco Ltda e Serviços Datilográfico União sob o argumento de que não houve prova do efetivo pagamento. Os pagamentos foram realizados com cheques recebidos de terceiros (clientes).

No que tange à empresa A Parussolo Martins & Cia Ltda entendeu-se que o recorrente deduziu em duplicidade essas despesas, contudo, não há prova nos autos da duplicidade.

Não existe norma legal que proíba o pagamento em espécie e muito menos que obrigue a circulação dos valores recebidos por contas bancárias. Nos leilões é comum o recebimento de cheques, que são repassados para quitar despesas.

A perícia efetuada com base na análise de Ordens de Serviços e demais comprovantes de despesas de pagamento evidenciou que não houve duplicidade.

Verificou-se, ainda, que as receitas, decorrentes das Notas Fiscais deduzidas, foram regularmente escrituradas, conforme Livros Diário e Razão das empresas em questão juntados aos autos.

Despesas sem documentação legal ou lançada em duplicidade ou a maior ou em nome de terceiros – Não houve lançamento a maior ou em duplicidade, salvo os casos já reconhecidos pela perícia.

Quanto aos pagamentos efetuados para TDKOM, trata-se de um site onde o recorrente divulga a realização de leilões, sendo, pois, dedutível.

No tocante as publicações em jornais, que estavam sem nota fiscal, observa-se que na planilha existem pagamentos com a respectiva nota fiscal e que mesmo assim foram glosadas, portanto, requer seja acatada a dedução.

Empresas jornalísticas não se utilizam de notas fiscais e em sua maioria emitem somente fatura de serviços ou recibo para cobrança das veiculações.

Despesas indedutíveis – Telefone – Foi considerada dedutível apenas a quinta parte das despesas com telefone nos períodos de 2006 e 2007, tendo como fundamento a orientação do Manual de Perguntas e Resposta (pergunta nº 393). Ocorre que as despesas com telefone são decorrentes do uso exclusivo para fins profissionais do recorrente, conforme comprovou a perícia, que demonstrou não se tratar de linhas residenciais, inclusive as ligações efetuadas tanto na cidade de Campo Grande como também as recargas ocorridas nos Estados de Goiás e Rondônia são oriundas das atividades profissionais do recorrente.

Serviços prestados por terceiros – Os serviços pagos a terceiros, mesmo sem vínculo empregatício, também podem ser deduzidos no livro Caixa da pessoa física, quando se caracteriza despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, conforme preceitos legais previstos no art. 6º, incisos I e III, do RIR/1999, Parecer Normativo Cosit nº 392/70 e Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16/79.

Os serviços de visitas a fornecedores e compradores e de auxílio no dia do leilão, realizados pelas pessoas citadas nas planilhas, obviamente que são imprescindíveis para a atividade do leiloeiro oficial judicial e de forma especial para o recorrente que faz disso uma regra de trabalho, tanto que não houve esse questionamento pela Fiscalização sobre a vinculação desses serviços com a sua atividade.

Distinção de personalidade entre pessoa física do leiloeiro e pessoa jurídica prestadora de serviço – Restou superada a confusão entre a pessoa física do recorrente com uma das empresas contratadas para auxiliá-lo na realização dos leilões, pois na decisão restou reconhecido que o recorrente nunca foi sócio da empresa citada como mencionou a Fiscalização.

Das multas e caracterização de confisco – Não há violação por parte do recorrente que permita a aplicação da imposição do recolhimento da diferença do imposto e ainda a multa moratória e a multa isolada, pois apenas utilizou o princípio basilar de poder deduzir as despesas incorridas, porém não deixando de pagar corretamente o imposto que lhe competia, portanto, ilegal a cobrança perpetrada pelo Fisco.

Verifica-se, ainda, que o recorrente está sendo duplamente punido pelos mesmos fatos, pois lhe foi aplicada ao mesmo tempo tanto a multa de ofício como também a multa isolada do carnê-leão. Permanecendo as duas punições estará sendo afrontado diretamente as normas legais e acarretando um enriquecimento indevido do Fisco.

Além do que há evidente caráter confiscatório. A norma prevista no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, não permite aos entes federativos instituírem encargo com efeito de confisco.

Processo nº 10950.721260/2011-06  
Acórdão n.º **2102-003.117**

**S2-C1T2**  
Fl. 24.594

---

Requer seja afastada a aplicação cumulativa das multas (de ofício e a isolada) e ainda seja reduzida a multa de 75%, se mantida esta, para 20%, bem como que sendo aplicada a taxa Selic e não sendo substituída pelo índice de 1%, que a referida taxa não seja cumulada com nenhum outro índice de juros, seja de juros moratórios ou mesmo correção monetária.

É o Relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheira Núbia Matos Moura, relatora

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

De imediato, deve-se apreciar a alegação da defesa de nulidade do lançamento. Sob este aspecto, a defesa alega que o Auto de Infração não ofereceu todas as informações necessárias para o exercício do direito à ampla defesa, pois não houve uma correlação adequada dos valores glosados com os lançamentos do Livro-Caixa.

Contudo, tal afirmação não procede, posto que no Termo de Verificação Fiscal, fls. 23311/23431, constam discriminadas todas as despesas glosadas, com indicação da data, histórico e valor, guardando perfeita correlação com o Livro Caixa, escriturado pelo contribuinte. Como exemplo, tome-se a seguinte despesa glosada: 22/01/2006 - *pagamento viagens estadias a Viação Garcia – R\$ 110,97*, no Livro Caixa, fls. 12, 22 – 9710003 - *Pgto. viagens e estadias a Viação Garcia – 110,97*. Esse procedimento foi adotado pela autoridade fiscal com relação a todas as despesas consideradas não dedutíveis, de modo que não há que se falar em cerceamento do direito de defesa do contribuinte, sob este aspecto.

Indo além, deve-se dizer que o lançamento foi levado a efeito por autoridade competente e dado ao contribuinte o direito de defesa, no momento da apresentação da impugnação e do recurso voluntário, que ora se analisa. Tem-se, ainda, que na lavratura do Auto de Infração foram cumpridas todas as formalidades estabelecidas no artigo 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) e o lançamento está em perfeito acordo com as exigências previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal.

Assim, não pode prosperar a argüição de nulidade do lançamento suscitada pelo recorrente.

Ainda, preliminarmente, o contribuinte suscita a nulidade da decisão recorrida, sob a alegação de que os documentos juntados pelo contribuinte não foram analisados pela turma julgadora, em especial a prova pericial, juntada com a impugnação e os documentos que lhe deram suporte. Diz, ainda, que deixou de ser intimado para acompanhar o julgamento.

Mais uma vez, tal alegação não procede. A decisão recorrida analisou todas as glosas impugnadas pelo contribuinte, referindo-se aos documentos que constam dos autos e justificou de forma adequada a manutenção das glosas das despesas consideradas não dedutíveis.

E mais, a decisão foi proferida pela Sétima Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, que é, no caso, a autoridade competente para examinar a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Já no que pertine a falta de intimação para acompanhar a sessão de julgamento, cumpre dizer que não há previsão legal no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, para intimação do sujeito passivo ou seu representante para acompanhamento da sessão de julgamento de primeira instância. Contudo, não se pode dizer que o fato de o contribuinte não estar presente na sessão de julgamento caracterize cerceamento do seu direito de defesa. Veja que a impugnação apresentada foi devidamente analisada sobre todos os aspectos e o contribuinte foi cientificado do Acórdão proferido, sendo-lhe proporcionado a possibilidade de recorrer da referida decisão.

Nestes termos, afasta-se a alegação de nulidade da decisão de primeira instância.

Antes de adentrar as questões de mérito trazidas pela defesa, importar observar que o contribuinte em suas Declarações de Ajuste Anual, anos-calendário 2006, 2007 e 2008, que foram examinados pela autoridade fiscal, ofereceu à tributação os seguintes rendimentos (recebidos de pessoas jurídicas e físicas), respectivamente: R\$ 1.141.573,76, R\$ 1.988.892,26 e R\$ 4.017.223,29. Nos aludidos períodos as despesas com Livro Caixa alcançaram os montantes de R\$ 1.085.222,59, R\$ 1.686.110,29 e R\$ 3.675.506,48, respectivamente. Em termos percentuais as despesas do Livro Caixa em relação aos rendimentos tributáveis foram de 95%, 84,77% e 91,49%, respectivamente, com indicação clara de que os lucros obtidos pelo contribuinte com a atividade de leiloeiro somente alcançaram o percentual de 5% a 15%, antes de computado o pagamento do imposto de renda.

Conforme restou evidenciado do relatório, no Auto de Infração foram imputadas ao contribuinte duas infrações: dedução indevida de despesas de Livro Caixa e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão (multa isolada).

Muito embora no recurso, o contribuinte solicite o cancelamento total do Auto de Infração, verifica-se que quando da apresentação da impugnação, juntou aos autos Relatório de Perícia, fls. 23510/23558, realizada pelo Perito-Contador 030308/O-1, onde são analisadas todas as glosas efetivadas pela autoridade fiscal, sendo ali parte das glosas reconhecidas como procedentes.

Veja que as glosas efetivadas pela autoridade fiscal alcançaram os valores totais de R\$ 750.721,83, R\$ 1.212.847,73 e R\$ 2.673.482,66, nos anos-calendário 2006, 2007 e 2008, respectivamente, ao passo que o Perito do contribuinte reconheceu como corretas as glosas que perfizeram as quantias de R\$ 25.569,71, R\$ 94.745,79 e R\$ 421.340,84, respectivamente. Observe-se que para o ano-calendário 2008, o Perito chega a reconhecer como corretas 15% da glosa efetivada.

Contudo, a despeito do Relatório Pericial, que foi juntado aos autos pelo próprio contribuinte, em seu recurso, assim como na impugnação, insiste-se na tese de que todas as deduções glosadas são improcedentes.

Ao assim proceder, o contribuinte coloca em dúvida as conclusões exaradas no referido Relatório, posto que quando lhe são desfavoráveis, não as reconhece como corretas, contudo, quando o perito indica como passíveis de dedução os valores glosados pela autoridade fiscal, requer o acolhimento das conclusões do Perito como corretas.

Feito este esclarecimento, traz-se a seguir a legislação que trata sobre despesas escrituradas no Livro Caixa, que norteará, neste voto, o exame de as todas alegações trazidas pela defesa acerca da matéria (Lei nº 8.134, de 27 dezembro de 1990):

*Despesas Escrituradas no Livro Caixa*

*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, bem como a despesas de arrendamento;*

*b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo.*

*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, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.*

Assim, passa-se à apreciação das alegações da defesa sobre a infração de dedução indevida de despesas do Livro Caixa, respeitando-se os mesmos sub-títulos utilizados no recurso:

Locomoção e transporte

A legislação acima transcrita é taxativa ao afirmar que não são dedutíveis no Livro Caixa as despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo.

No recurso, o contribuinte afirma que as despesas com locomoção e transporte, no caso dos leiloeiros são despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e solicita a equiparação com o representante comercial autônomo, por uma questão de isonomia.

Todavia, conforme bem afirmado na decisão recorrida, o emprego da analogia na interpretação da legislação tributária, nos termos do art. 108 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) Código Tributário Nacional, somente é possível quando não haja previsão legal expressa e específica. No caso, conforme já aqui mencionado, tem-se que a legislação é bastante clara em não admitir tal dedução.

Nestes termos, deve ser mantida a glosa de despesas com locomoção e transporte.

#### Mensalidade de Clube

O contribuinte no recurso insiste na tese de que a mensalidade de sócio que paga ao Country Club de Maringá seria despesa de propaganda, posto que utiliza o local para fazer publicidade dos leilões que realiza.

Nesse aspecto, cumpre dizer que a utilização das dependências do clube para a divulgação de leilões, não tem o poder de transmutar o pagamento da contribuição mensal de sócio em despesa de propaganda, razão porque deve ser mantida a glosa.

#### Aquisição de bens

Neste tópico, a autoridade fiscal assim se pronunciou no Termo de Verificação Fiscal:

*Considera-se aplicação de capital o dispêndio com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extinguam com sua mera utilização. Por exemplo, os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliário, etc. Tais bens devem ser informados na Declaração de Bens e Direitos da declaração de rendimentos pelo preço de aquisição e, quando alienados, deve-se apurar o ganho de capital.*

No recurso, o contribuinte, solicita a aplicação da norma contida no art. 301 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), que trata do custo de aquisição de bens do ativo permanente das pessoas jurídicas, não se aplicando ao caso presente. Ou seja, no caso das pessoas físicas, não há previsão legal para deduzir da base de cálculo do imposto despesas incorridas com a aquisição de bens, ainda que de pequeno valor.

Assim, a glosa com aquisição de bens deve ser mantida integralmente, inclusive em relação ao valor de R\$ 733,00 (Nota Fiscal nº 5623 da Aspen Informática) lançada em duplicidade (dias 15 e 16/06/2006).

#### Serviços de Terceiros

Neste tópico, a autoridade fiscal justificou a glosa no fato de constar, nas notas fiscais apresentadas, no campo destinatário a empresa Paraná – Planejamento e Perícias Técnicas.

No recurso, o contribuinte afirma que a perícia realizada, constatou que a despesa representada pelas notas Fiscais emitidas por Odara Design teve como beneficiário o contribuinte, embora na nota conste o nome da empresa Paraná – Planejamento e Perícias Técnicas. Por sua vez o Relatório da Perícia conclui que os serviços foram prestados ao contribuinte, posto que nas notas fiscais n.ºs. 1067 e 1300, fls. 30 e 1825, o destinatário indicado é o recorrente.

De fato, em relação às referidas notas, assiste razão ao contribuinte, contudo, não se pode dizer que em relação às demais notas fiscais, cujos destinatários sejam terceiros, que o cliente, beneficiário dos serviços e responsável pelos pagamentos das quantias indicadas nos documentos, também seja o recorrente.

Assim, deve-se restabelecer apenas a despesa de R\$ 100,00 (R\$ 55,00 e R\$ 45,00), no ano-calendário 2006, que corresponde às notas fiscais, onde o contribuinte foi identificado como destinatário do serviço.

#### Despesas diversas

Sob esta rubrica a autoridade fiscal glosou despesa que perfazem as quantias de R\$ 6.918,90, R\$ 20.760,89 e R\$ 34.829,91, nos anos-calendário 2006, 2007 e 2008, respectivamente, sob as seguintes justificativas:

#### Ano-calendário 2006

*Tendo em vista que a legislação só permite a dedução de despesas essenciais, não é possível acatar as deduções dos pagamentos das despesas abaixo relacionadas, uma vez que não caracteriza a vinculação entre despesas e a receita.*

*Salientamos que peças de decoração como capas para micro, tecidos, tapetes, vasos ornamentais e assemelhados não são despesas necessárias ao desempenho da atividade profissional, portanto não são dedutíveis para fins de Livro Caixa, assim como doações diversas. Os brindes (agendas) também não são dedutíveis, conforme previsão legal. Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/1999, em seu artigo 249, inciso VIII:*

(...)

#### Ano-calendário 2007

*Os pagamentos efetuados à empresa Embalagens Pantanal, domiciliada em Campo Grande/MS, e referem-se a materiais de limpeza, foi questionado, através da Intimação Fiscal nº 13/2010, ao sujeito passivo, a divergência quanto ao endereço de entrega das mercadorias: Rua Isidoro Grinfeld, nº 713, Campo Grande e o endereço de Leilões Serrano, Av. Colombo, nº 11.101, Maringá.*

*Em resposta o mesmo alegou que tais materiais de limpeza destina-se à manutenção do auditório do Fórum, pois as vezes alguns juízes determinavam que o leiloeiro contribua com as despesas do Fórum. Considerando que na relação de comissões recebidas apresentada pelo sujeito passivo não consta realização de leilões em Campo Grande no ano de 2007 e também não há embasamento legal para considerarmos dedutíveis, as mesmas foram glosadas.*

*Em relação a roupas, em maio/2007 foram adquiridas 34 camisa e 43 camisetas e em dezembro/2007 foram adquiridas 39 camisas e 27 camisetas, quantidade muito grande para uma só*

*pessoa usar no decorrer do ano, considerando que tais*

*vestimentas são uniforme de trabalho, e como não há embasamento legal para considerarmos dedutíveis, foram glosadas. Salientamos que não há pagamentos a terceiros com vínculo empregatício.*

#### Ano-calendário 2008

*Em relação a roupas, em julho/2008 foram adquiridas 33 camisas e 54 camisetas 3/4, 04 aventais e 05 toucas de microfibras, em setembro/2008 foram adquiridas 09 camisas, e 38 camisetas 3/4 e em outubro/2008 02 camisas, quantidade muito grande para uma só pessoa usar no decorrer do ano, considerando que tais vestimentas são uniforme de trabalho, e como não há embasamento legal para considerarmos dedutíveis, foram glosadas. Salientamos que não há pagamentos a terceiros com vínculo empregatícios.*

No recurso, o contribuinte insiste na tese de que todas as despesas relacionadas neste item são dedutíveis, esclarecendo que as cordas e lonas são utilizadas na proteção dos bens, para os quais é designado com depositário fiel; que as embalagens e bolsas são utilizadas para levar equipamentos aos locais dos leilões; que em alguns lugares onde realiza leilões não é cobrado o aluguel do espaço, mas condiciona-se a doação de certa quantia em dinheiro; que as agendas com sua logomarca não são brindes e sim usadas para a sua própria atividade e algumas acabam sendo utilizadas como propaganda; que as despesas com produtos de limpeza pagas a empresa Embalagens Pantanal justifica-se em razão do vínculo jurídico que possui com o leiloeiro oficial e que as camisetas personalizadas com a logomarca do recorrente são usadas quando da realização dos leilões.

A despeito das alegações trazidas pela defesa, as quais foram de forma correta e exaustivamente rechaçadas na decisão recorrida, fato é que tais despesas não se caracterizam como necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, sendo, portanto, não dedutíveis da base de cálculo do IRPF, acrescentando-se que aqui adotam-se, de forma integral, todos os fundamentos exarados na decisão recorrida.

#### Benfeitorias e reformas em imóveis

Neste tópico o recorrente volta a reivindicar a aplicação da norma contida no art. 301 do RIR/1999, que trata do custo de aquisição de bens do ativo permanente das pessoas jurídicas. Contudo, conforme já aqui explicitado, tal norma somente não pode ser estendida às pessoas físicas, razão porque mantém-se a glosa, nos termos em que efetivada pela autoridade fiscal.

#### Impostos, taxas e contribuições

No recurso, o contribuinte afirma que o IPTU deduzido nos anos de 2006 e 2007 é referente ao imóvel profissional do recorrente, conforme se comprova pelos endereços que constam de contratos e demais documentos. Tal alegação decorre do fato de a decisão recorrida reconhecer que a despesa seja dedutível, desde que incorrida com o imóvel utilizado na atividade profissional. Contudo, dentre os documentos juntados aos autos, impõe-se concluir que o contribuinte utilizava seu imóvel residencial para desenvolver sua atividade profissional. Ocorre que do comprovante de pagamento do IPTU, fls. 2791, não consta o endereço do imóvel a que se refere. Mantém-se, portanto, a glosa nos termos em que efetivada.

No que se refere ao INSS o contribuinte afirma que não ocorreu a duplicidade, pois quando transcritos os valores para a Declaração eles foram alocados na alínea correspondente, não constando assim novamente na coluna livro caixa. Tal alegação não procede. Tome-se como exemplo o mês de janeiro de 2006, cujo valor total das despesas escrituradas no livro Caixa, aí incluída a despesa com INSS, alcançou o valor de R\$ 43.553,94, e esta foi a quantia levada para a Declaração de Ajuste Anual, fls. 7, como dedução do livro Caixa, sem que houvesse o alegado desconto do valor do INSS.

Também não procedem as alegações da defesa acerca das despesas com a Infraero, posto que conforme já afirmado neste voto, despesas com transporte e locomoção não são dedutíveis.

No que tange as despesas com a Associação dos Engenheiros Agrônomos repete-se a mesma situação posta quanto às mensalidades do Country Club de Maringá, sendo certo que a contribuição para a Associação não pode ser tomada como despesas com propaganda.

Já quanto às despesas com o Crea, tem-se que não restou demonstrado que o contribuinte tenha, no exercício da atividade de leiloeiro, efetuado Laudos de Avaliação de Imóveis, razão porque a despesa não é dedutível.

#### Lanches e Refeições

Tais despesas, conforme bem firmou a decisão recorrida, somente é dedutível quando decorrente de obrigação trabalhista. Como o contribuinte não possui empregados com vínculo empregatício, não há que se falar em despesas com alimentação.

#### Despesas com hospedagem

A respeito da glosas com despesas com hospedagem a autoridade fiscal assim se pronunciou, relativamente aos três anos-calendário examinados:

*As despesas com hospedagem e aluguéis de salão, abaixo relacionadas, não tem correlação com as datas dos leilões realizados, conforme relatório de comissões recebidas, apresentada pelo sujeito passivo, conforme solicitação constante na Intimação Fiscal nº 005/2010, item 2, portanto não são dedutíveis, por não serem necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.*

Para o ano-calendário 2008 a autoridade fiscal acrescenta que:

*... os pagamentos efetuados à Crystal Palace Hotel em Goiânia/GO, referente à aluguel de salão, apesar de constar o nome de Fernando Martins Serrano na Nota Fiscal, o salão foi utilizado por Alvaro Sérgio Fuzo, conforme consta nos editais dos leilões, os quais anexamos alguns para exemplo (anexo III) e também não consta comissão recebida na relação de comissões recebidas, portanto não há vinculação entre a despesa e a receita.*

Neste ponto, o critério adotado pela autoridade fiscal está correto, posto que **somente as despesas com hospedagem relacionadas às receitas de leilões reconhecidas podem**

ser dedutíveis. A alegação genérica de necessidade de chegar dias antes ou de se hospedar em cidades vizinhas somente poderia prosperar se o contribuinte demonstrasse tais necessidade. Quanto ao pagamento do aluguel do salão também agiu com acerto a autoridade fiscal. Se não houve reconhecimento de receitas decorrente do assessoramento prestado a outro leiloeiro, não se pode falar em despesas relacionadas a este assessoramento. Veja que a legislação de regência é clara ao estabelecer que somente são dedutíveis as despesas necessárias à percepção da receita. Logo, se não houve percepção de receita, não há previsão legal para dedução de despesas.

#### Despesas com serviço de vigilância

As despesas relacionadas aos serviços de vigilância, representadas pelas Notas Fiscais emitidas pela empresa Enforcer, foram glosadas sob a alegação de que não seria uma despesa essencial.

Embora, não seja uma despesa essencial, assiste razão ao contribuinte quando afirma que em razão de sua condição de depositário fiel deve tomar todas as providências para a guarda dos bens a ele confiados pela Justiça. Logo, para o desempenho da função de leiloeiro as despesas com serviço de vigilância são necessárias a percepção da receita e, via de consequência, dedutíveis.

Assim, deve-se restabelecer as despesas com vigilância, nos valores de R\$ 1.269,00 e R\$ 323,00, nos exercícios 2006 e 2008, respectivamente.

#### Ausência de comprovação do efetivo pagamento

Sobre este tópico a autoridade fiscal assim se pronunciou no Termo de Verificação Fiscal, no que se refere ao ano-calendário 2006:

*Para os documentos abaixo listados, escriturados como despesas dedutíveis no seu Livro Caixa, nos meses indicados, o contribuinte não logrou êxito em comprovar o efetivo pagamento/desembolso pelas despesas, limita-se a alegar, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 009/2009, que os valores foram efetivamente pagos com cheques de terceiros.*

*Para a empresa A. Parussolo Martins & Cia Ltda, apresentou Contrato de Prestação Serviço de Contabilidade, porém o objeto do Contrato é: “organização, divulgação, cobranças, atendimentos, orientações, anúncios, distribuição, coletas e entrega de documentos, correspondências, malotes, material publicitário, digitação e demais serviços inerentes à função do Contratante”. Entende-se que a empresa contratada realizaria todas as atividades acessórias à atividade do leiloeiro, às expensas dessa, porém, o sujeito passivo apresentou como despesas dedutíveis no Livro Caixa, despesas com divulgação, anúncios, distribuições de correspondências, malote, material publicitário, etc, sendo estas em sua maioria com comprovantes de pagamentos (depósitos em conta corrente), diante do exposto podemos concluir que o sujeito passivo deduziu tais despesas em duplicidade.*

*Para as empresas Copiadora Massoni, Cerconviz & Cia Ltda, Copiadora Massoni, Assoni & Franco Ltda, alegou que refere-se à prestação de serviços na reprodução de materiais diversos de divulgação dos leilões, também escrituradas como despesas dedutíveis em seu livro caixa, nos meses indicados. Apresentou recibos emitidos pelas empresas.*

*Todas as cópias tiradas no ano-calendário de 2006, totalizaram 343.635 cópias, e considerando que há pagamentos com serviços e gráfica na confecção de folders de divulgação de leilões, não foi possível firmar convicção de que tais despesas realmente foram realizadas pelo sujeito passivo.*

Cumpra dizer que tais observações acima reproduzidas se repetiram para os anos-calendário 2007 e 2008, sendo relevante destacar que o número de cópias realizadas no ano-calendário 2007 foi de 369.469.

Os valores envolvidos neste item foram os a seguir discriminados:

Ano-calendário 2006

A. Parussolo Martins & Cia Ltda	R\$ 621.168,17
Copiadora Massoni, Cerconviz & Cia Ltda	R\$ 46.095,93
Copiadora Massoni, Assoni & Franco Ltda	R\$ 4.323, 50

Ano-calendário 2007

A. Parussolo Martins & Cia Ltda	R\$ 849.720,58
Copiadora Massoni, Cerconviz & Cia Ltda	R\$ 28.135,37
Copiadora Massoni, Assoni & Franco Ltda	R\$ 20.636,60
Gráfica Massoni Assoni & Assoni Ltda	R\$ 59.647,54

Ano-calendário 2008

A. Parussolo Martins & Cia Ltda	R\$ 1.378.665,69
Copiadora Massoni, Assoni & Franco Ltda	R\$ 9.471,61
Gráfica Massoni Assoni & Assoni Ltda	R\$ 137.824,07
Serviços Datilográficos União Ltda	R\$ 6.750,00

No recurso, o contribuinte insiste na tese de que os pagamentos foram realizados com cheques de terceiros (clientes); que não existe norma legal que proíba o pagamento em espécie e muito menos que obrigue a circulação dos valores recebidos por contas bancárias e que a perícia efetuada verificou que as receitas, decorrentes das Notas Fiscais deduzidas, foram regularmente escrituradas, conforme Livros Diário e Razão das empresas em questão juntados aos autos.

Muito embora, assista razão ao contribuinte quando afirma que não exista lei que determine a utilização de contas bancárias, não parece razoável a alegação do recorrente de juntar vários cheques recebidos de clientes para então repassá-lo para seus prestadores de

serviços. Muito menos, é razoável admitir-se a hipótese de pagamento em dinheiro, mormente quando se fala de valores individuais bastante significativos.

Observe-se que no caso dos pagamentos efetuados à pessoa jurídica A. Parussolo Martins & Cia Ltda, cuja denominação foi alterada em 14/06/2005 para Serrano e Martins Ltda, chegou a ocorrer um pagamento de R\$ 157.725,00. Frise-se que as demais despesas escrituradas no livro Caixa do recorrente, de valores bem inferiores aos aqui tratados, foram devidamente quitados mediante boletos bancários. Veja que cuida-se de vários pagamentos, no caso A. Parussolo Martins & Cia Ltda, pelo menos doze em cada ano-calendário, e o contribuinte não foi capaz de demonstrar o efetivo pagamento em nenhum dos casos.

Causa também estranheza que a empresa A. Parussolo tenha praticamente somente o recorrente como cliente, posto que as notas fiscais escrituradas no livro Caixa tem números quase seqüenciais, sendo certo que o valor deduzido pelo contribuinte, no ano-calendário 2006, a título de despesas com a A. Parussolo, corresponde a 99% do valor da receita operacional bruta anual da empresa. Para os anos subseqüentes esse percentual diminui, mas continua extremamente significativo, 89% e 77%, respectivamente. Registre-se que em 2006 a empresa A. Parussolo apurou prejuízo e em 2007 e 2008 o lucro apurado alcançou os valores de R\$ 174.142,96 e R\$ 113.579,32, respectivamente.

Vale lembrar que os sócios da pessoa jurídica A. Parussolo são os pais do recorrente.

No que se refere às outras pessoas jurídicas: Copiadora Massoni, Cerconviz & Cia Ltda, Copiadora Massoni, Assoni & Franco Ltda, Gráfica Massoni Assoni & Assoni Ltda e Serviços Datilográficos União Ltda, o contribuinte informou, durante o procedimento fiscal, que os serviços por elas prestados estão relacionados com a confecção/cópias de folders, sendo certo que nos anos calendários 2006 e 2007 foram realizadas 343.635 e 369.469 cópias, respectivamente. Ora, considerando que o ano somente tenha 252 dias úteis (21 por mês), teria ocorrido a distribuição de 1466 folders por dia, no ano de 2007, que é, sem dúvida, uma quantia bastante exagerada para o caso.

As circunstâncias aqui deduzidas justificam a conduta da autoridade fiscal em exigir do contribuinte, para fins de dedução, a comprovação do efetivo pagamento das despesas realizadas com as pessoas jurídicas A. Parussolo Martins & Cia Ltda, Copiadora Massoni, Cerconviz & Cia Ltda, Copiadora Massoni, Assoni & Franco Ltda, Gráfica Massoni Assoni & Assoni Ltda e Serviços Datilográficos União Ltda, dada a existência de indicação de uso de despesas fictícias.

A apresentação das notas fiscais e a demonstração de que as mesmas foram registradas nos livros contábeis (Razão e Diário) das pessoas jurídicas emitentes, por si sós, não são, no caso, elementos suficientes para demonstrar a efetividade da despesa. Para admitir tais deduções seria necessário que o contribuinte trouxesse aos autos outros elementos de prova que pudessem demonstrar de forma inequívoca a efetividade dos serviços prestados e dos correspondentes pagamentos. Sem tais provas, deve-se manter a glosa integralmente.

#### Despesas sem documentação legal ou lançada em duplicidade ou a maior ou em nome de terceiros

No que se refere às glosas relacionadas a pessoa jurídica TDKOM e às publicações jornalísticas a autoridade fiscal justificou a glosa da despesas unicamente na

ausência da apresentação das notas fiscais. Contudo, dos documentos apresentados pelo contribuinte para comprovar a despesa restou inequívoca a demonstração do pagamento e a natureza do serviço prestado.

É bem verdade que o documento ideal para comprovar as despesas escrituradas no livro Caixa são as notas fiscais, contudo, devem ser acolhidas as despesas demonstradas por boletos bancários e cupons fiscais, desde que o documento permita a identificação da despesa e o efetivo pagamento.

Cumprido dizer que na descrição das despesas aqui tratadas a autoridade fiscal chegou inclusive a discriminar o número de algumas notas fiscais no Termo de Verificação Fiscal, conforme aduzido pela defesa no recurso, restando incompreensível, nestes casos, a motivação da glosa.

Nestes termos, deve-se restabelecer as despesas relacionadas a pessoa jurídica TDKOM e às publicações jornalísticas, no valor de R\$ 2.546,09, no ano-calendário 2006.

#### Despesas indedutíveis – Telefone

No caso das despesas com telefone, a autoridade fiscal seguiu a orientação contida no Manual Pergunta e Resposta – Exercício 2007 – Pergunta 394:

*Podem ser deduzidas despesas com aluguel, energia,, água, gás, taxas, impostos, telefone, telefone celular, condomínio, quando o imóvel utilizado para a atividade profissional é também residência?*

*Admite-se como dedução a quinta parte destas despesas, quando não se possa comprovar quais as oriundas da atividade profissional exercida. Não são dedutíveis os dispêndios com reparos, conservação e recuperação do imóvel quando este for de propriedade do contribuinte.*

*Atenção:*

*Em relação ao telefone, esse critério aplica-se também quando a assinatura for comercial.*

*(PN CST n° 60, de 1978)*

No recurso, o contribuinte insiste na tese de que as despesas com telefone são decorrentes do uso exclusivo para fins profissionais. Contudo, tal alegação carece de comprovação, razão porque deve-se manter a glosa, nos termos em que efetivada no lançamento.

#### Serviços prestados por terceiros

Por pertinente, sobre este tópico, transcreve-se aqui os fundamentos da decisão recorrida para a manutenção da glosa perpetrada pela autoridade fiscal:

*Diz o impugnante que foram glosadas despesas pagas de comissões, a profissionais que trabalharam em colaboração com ele na divulgação dos leilões. Alegou que a atividade exercida*

*por esses profissionais eram esporádicas e proporcionavam menores custos aos clientes, Afirma que, mais uma vez errou a fiscalização ao glosar tais despesas pelo simples fato de que esses profissionais não eram empregados do impugnante. Esqueceu-se a fiscalização do item III, do artigo 6º da Lei nº 8.134/90, ou seja, de que tais despesas são necessárias à percepção da receita pelo impugnante e à manutenção da fonte produtora.*

*Cabe razão ao impugnante ao alegar que pagamentos realizados a terceiros, mesmo sem vínculo empregatício, podem ser dedutíveis. Porém, para fazer jus a tal dedução, o contribuinte deve demonstrar que se trata de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Para isso, é indispensável que fique demonstrada a relação entre as despesas e a atividade profissional do contribuinte.*

*Assim, como visto para que os referidos gastos possam ser objeto de dedução no livro caixa, devem ser apresentados documentos que evidenciem a sua essencialidade para a exploração das atividades de leiloeiro. Não se pode perder de vista que a despesa deve manter correlação com a atividade, ser imprescindível, o que não é o caso das referidas despesas.*

*Os Recibos de Pagamentos a Autônomos – RPA, juntados aos autos, embora façam menção a “execução de Serviços, Viagens, Visitas Correlatas”, não esclarecem a natureza do serviço prestado, impossibilitando verificar que se tratam de despesas de custeio necessárias.*

*Ademais as glosas tiveram como fundamento legal, todos os incisos do art. 75 do RIR/99 e não somente o inciso I do art. 6º da Lei nº 8.134/90.*

No recurso, o contribuinte insiste em afirmar que as despesas são necessárias à percepção das receitas oriundas da atividade de leiloeiro, sem, contudo, demonstrar esta necessidade. Por outro lado, insta dizer que estas despesas de serviços prestados por pessoas físicas, somente veio a ocorrer no ano-calendário 2008, sendo certo que nos anos-calendário 2006 e 2007, o contribuinte foi capaz de exercer sua atividade de leiloeiro, prescindindo de tais serviços, tudo a indicar que os serviços, por ventura prestados por estas pessoas físicas, não são necessários à percepção das receitas. Aqui deve-se registrar também que os valores envolvidos nesta rubrica totalizam a quantia de R\$ 170.702,62, no ano-calendário, valor bastante significativo, que somente poderia ser acolhido caso o contribuinte demonstrasse a necessidade dos serviços prestados, mormente quando se tem em mente que nos anos anteriores os serviços não foram prestados e, todavia, repita-se, o contribuinte desenvolveu plenamente sua atividade. Mantém-se, portanto, a glosa.

Assim, consolidando as análises relacionadas à infração de dedução indevida de despesas escrituradas no livro Caixa, deve-se restabelecer os seguintes valores: R\$ 3.915,09 e R\$ 323,00, nos anos-calendário 2006 e 2008, respectivamente.

Já no que concerne à infração de falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, a defesa diz que não pode prosperar a exigência da multa de ofício regulamentar concomitantemente com a multa isolada.

Para a apreciação da questão, transcreve-se a seguir o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*(...)*

É fato, que no presente caso houve a aplicação da multa do art. 44, acima transcrito, de forma cumulativa. Ou seja, aplicou-se ao imposto apurado em razão da glosa das despesas com livro-caixa a multa, no percentual de 75% (inciso I) e a multa isolada de 50% (inciso II, item a), sendo certo que a base de cálculo de ambas as multa a mesma.

A questão que se impõe gira em torno de se saber se é possível, dentro do que determina o ordenamento jurídico, a imputação concomitante de ambas penalidades.

Vale lembrar que antes da publicação da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, a jurisprudência mansa e pacífica deste CARF era de que a coexistência de ambas as multas não era possível por incidir sobre a mesma base de cálculo, conforme se depreende das ementas de acórdãos exarados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*Acórdão nº 9202-003.163, de 06 de maio de 2014, Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira)*

*IRPF. MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE.*

*Improcedente a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física IRPF devido a título de carnê-leão, quando cumulada com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, uma vez possuem bases de cálculo idênticas.*

*(...)*

*Acórdão nº 9202-002.767, de 06 de agosto de 2013 – Relator Gustavo Lian Haddad*

*MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO CONCOMITÂNCIA*  
*A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incidem sobre a mesma base de cálculo.*

(...)

*Acórdão nº 9202-02.196, de 27 de junho de 2012 – Relator Elias Sampaio Freire*

*MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO CONCOMITÂNCIA*  
*MESMA BASE DE CÁLCULO.*

*A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.*

Das ementas acima transcritas, resta evidente que a concomitância da multa de ofício, no percentual de 75%, com a multa isolada de 50% reside no fato de ambas possuírem a mesma base de cálculo.

Ocorre que, com a alteração promovida pela MP nº 351, de 2007, a situação, no que pertine à base de cálculo permanece inalterada, posto que a nova redação em nada modificou as bases de cálculo das referidas penalidades. Logo, por uma questão de coerência não há que se falar em mudança da jurisprudência em razão da alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Diga-se, ainda, que outras motivações que sustentavam o posicionamento pela impossibilidade da concomitância da multa regulamentar (75%) e da multa isolada (50%), tais como proibição de *bis in idem* e de que a conduta de não oferecer os rendimentos apurados de ofício na Declaração de Ajuste Anual absorve a conduta de não efetuar o recolhimento do carnê-leão também permanecem no novo cenário.

Importa também observar a Exposição de Motivos da MP nº 351, de 2007:

*8. A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.*

Como se vê, a Exposição de Motivos em nenhum momento menciona que a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tivesse como objetivo a possibilidade de lançamento das duas multas de forma concomitante e sobre a mesma base de cálculo. Aliás, a nova redação do dispositivo legal em questão também assim não o faz, sendo certo que na nova redação não está dito que as duas penalidades devem ser aplicadas de forma cumulada.

Indo além, deve-se dizer que da análise do novo texto legal resta cristalino que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício

regulamentar (75%) juntamente com o imposto e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo. Ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício regulamentar (75%) juntamente com o tributo, não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada (50%). Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária tratar da aplicação de multa isolada, só há espaço legal para a sua incidência sobre as bases de cálculo que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo.

Ao se admitir a cobrança concomitante da multa de ofício regulamentar e da multa isolada estar-se-ia tratando de forma distinta contribuintes que incorreram na mesma conduta, qual seja: deixar de oferecer à tributação rendimentos tributáveis. Explica-se: quando um contribuinte é autuado por omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada ou por acréscimo patrimonial a descoberto aplica-se tão-somente a multa regulamentar, já do contribuinte que é autuado por omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas ou de fontes situadas no exterior exige-se a multa de ofício regulamentar e a multa isolada. Ocorre que ambos, incorreram na mesma conduta e, portanto, devem se submeter à mesma penalidade. Aqui ressalte-se que o contribuinte que incorreu nas infrações de omissões de rendimentos, caracterizadas por depósitos bancários com origem não comprovada ou por acréscimo patrimonial a descoberto não se submeteram à antecipação do imposto, seja na forma de retenção na fonte ou de recolhimento complementar. Logo, tais contribuinte encontram-se na mesma situação daquele que foi autuado por omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas ou de fontes situadas no exterior, que também não recolheram o carnê-leão incidente sobre os rendimentos omitidos, deixando, portanto, de fazer a antecipação do imposto devido no ajuste anual. Aqui registre-se que o carnê-leão incidente sob os rendimentos recebidos de pessoas físicas e de fontes situadas no exterior, a que se reporta o art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, existe justamente para promover a justiça fiscal, igualando contribuintes que recebem rendimentos de pessoas jurídicas aos contribuinte que tem seus rendimentos advindos de pessoas físicas e de fontes do exterior. O referido dispositivo faz com que todos os contribuinte pessoas físicas estejam sujeitos à antecipação do imposto devido no ajuste anual, seja por meio de retenção na fonte, seja por pagamento do carnê-leão.

Logo, não pode prosperar a concomitância da multa de ofício regulamentar (75%) com a multa isolada (50%).

Ocorre que, no presente caso a multa isolada não foi lançada somente sobre a diferença de rendimentos recebidos de pessoas físicas, decorrente da infração de dedução indevida de despesas escrituradas no livro Caixa. Houve, também, a exigência da multa isolada sobre os rendimentos recebidos de pessoas física declarados, posto que o contribuinte não fez nenhum recolhimento ao longo dos anos-calendário examinados.

Assim, a multa isolada, exigida no lançamento, no valor de R\$ 311.341,35, deve ser cancelada em parte, remanescendo o valor de R\$ 23.471,32, conforme abaixo demonstrado:

## Ano-calendário 2006

Valores em Reais

Mês	Base de cálculo declarada fls 07	Carnê-leão não recolhido	Multa isolada
FEV	5.312,98	958,48	479,24
SET	9.767,67	2.183,52	1.091,76
NOV	63.068,76	16.841,32	8.420,66
TOTAL			9.991,66

## Ano-calendário 2007

Valores em Reais

Mês	Base de cálculo declarada fls. 23419	Carnê-leão não recolhido	Multa isolada
ABR	12.112,18	2.805,65	1.402,82
JUN	51.071,61	13.519,50	6.759,75
SET	12.906,07	3.023,97	1.511,98
TOTAL			9.674,55

## Ano-calendário 2008

Valores em Reais

Mês	Base de cálculo declarada fls. 22940	Carnê-leão não recolhido	Multa isolada
AGO	29.669,25	7.610,22	3.805,11
TOTAL			3.805,11

Já no que concerne à alegação do recorrente de desrespeito ao princípio constitucional do não-confisco, deve-se esclarecer que a multa, no percentual de 75%, foi exigida no lançamento com fundamento no disposto no art. 44 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Vale dizer que o exame da obediência das leis tributárias aos princípios constitucionais é matéria que não deve ser abordada na esfera administrativa, conforme infere-se da Súmula CARF nº 2, publicada no DOU, Seção 1, de 22/12/2009:

*Súmula CARF nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Como se vê, os julgamentos administrativos não contemplam o exame de constitucionalidade de leis tributárias, de sorte que não será neste voto apreciada a alegação do recorrente de ofensa ao princípio constitucional de não-confisco.

Quanto aos juros Selic, a matéria já foi pacificada neste colegiado, conforme súmula nº 4, publicada no DOU, Seção 1, de 22/12/2009, que cristaliza o entendimento de que é legítima a sua aplicação:

*Súmula CARF nº 4 - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Ante o exposto, voto por afastar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para restabelecer as despesas escrituradas no livro Caixa, nos valores de R\$ 3.915,09 e R\$ 323,00, nos anos-calendário 2006 e 2008, respectivamente e reduzir a multa isolada ao patamar de R\$ 23.471,32.

*Assinado digitalmente*

Núbia Matos Moura - Relatora