



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11065.723662/2017-70  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-011.715 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de abril de 2024  
**Recorrente** ELUCIO ANDRE FLECK SCHMIDT  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

IRPF. DESPESAS DE CUSTEIO. DEDUÇÕES.

São dedutíveis da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, a exemplo do aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

TRABALHO NÃO ASSALARIADO. DEDUÇÃO DE DESPESAS ESCRITURADAS EM LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com alimentação do próprio representante comercial não se caracterizam como despesa de custeio, uma vez que não têm o caráter de imprescindibilidade, normalidade, usualidade e pertinência relativamente à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Deve ser mantida a glosa das despesas escrituradas em livro caixa quando não comprovado, por meio de documentação hábil e idônea, que estão relacionadas às atividades do contribuinte que percebe rendimentos do trabalho não assalariado e correspondem às hipóteses de dedução permitidas na legislação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, José Márcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

Trata-se de retorno de Diligência determinada pela Resolução CARF Repetitivo n.º 2401-000947 (e-fls. 69/72), determinada quando do julgamento do Recurso Voluntário (e-fls. 49/57) interposto por ELUCIO ANDRE FLECK SCHMIDT, em virtude do Acórdão n.º 109-000.676 (e-fls. 37/41), que julgou a Impugnação improcedente, mantendo-se a exigência.

Em sua origem, trata-se de notificação de lançamento referente a Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2014, ano-calendário 2013, em razão de **dedução indevida de livro-caixa**. Conforme descrito na folha de rosto da autuação:

### Dedução Indevida de Livro-Caixa

Glosa do valor de R\$ \*\*\*\*\*145.757,14, indevidamente deduzido a título de Livro Caixa, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

Glosa parcial da dedução, por falta de escrituração do Livro Caixa, no valor de R\$ 73.000,00 pois o contribuinte deduziu o valor de R\$ 198.140,74 mas no Livro Caixa apresentado somente estão escrituradas despesas no valor total de R\$ 125.140,74. Glosa parcial da dedução, no valor de R\$ 72.757,14 relativa a 422 lançamentos efetuados no Livro Caixa de pagamentos a supermercados, restaurantes, bares, lanchonetes e similares, pois conforme resposta apresentada a Intimação Fiscal n 134/2017 tais valores referem-se a despesas com alimentação e refeições, indedutíveis por falta de previsão legal.

Devidamente cientificado do lançamento, o sujeito passivo apresentou a sua Impugnação (e-fls. 2/14), cujas razões foram bem sintetizadas pela decisão de piso:

Em sua defesa o impugnante aduz que é titular da empresa individual ELUCIO A F SCHMIDT ME, inscrita no CNPJ 91.130.880/0001-76, que exerce a atividade de Representação Comercial e que por força do § 20, inciso III, do art. 150 §20, inciso III Decreto n.º 3000, de 1999, está obrigado a tributar todos os rendimentos recebidos pela empresa individual na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física; desta forma, no ano calendário de 2013, tendo sido informado na DAA a totalidade do faturamento da empresa, pode deduzir as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, conforme previsto no art. 75 do Decreto n.º 3000, de 1999; é totalmente indevida a glosa efetuada pela fiscalização das despesas com alimentação e hospedagem, pois, as mesmas são despesas de custeio ligadas à atividade de representação comercial exercida pelo contribuinte, essenciais para o exercício da sua atividade e manutenção da fonte produtora; em suas viagens necessárias para o exercício da sua profissão, além de despesas com locomoção, também, são efetuados gastos significativos com hospedagem e alimentação; a única condição que a legislação exige para a dedução das despesas de custeio é de que as mesmas sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora; essa exigência não permite que a Receita Federal faça uma interpretação extremamente restritiva da legislação excluindo as despesas de hospedagem e alimentação das despesas de viagens efetuadas

pelos Representantes Comerciais; nos termos do Parecer Normativo n.º 10, de 1992, se o Representante Comercial em questão fosse um empregado de uma Pessoa Jurídica Tributada pelo Lucro Real, todas as despesas de viagens realizadas por ele seriam dedutíveis para a apuração do Lucro Real de seu empregador; assim sendo, não faz sentido, nem tem nenhuma lógica a interpretação da Receita Federal em não permitir a dedução das despesas de viagens de Representantes Comerciais que tem seus rendimentos tributados na Pessoa Física; a Receita Federal, por meio da Solução de Consulta/Disit n.º 205, de 2001 já se manifestou favorável no sentido de que as despesas de transporte e locomoção podem ser deduzidas da receita recebida pelos representantes comerciais autônomos. (grifos acrescidos)

Conforme antecipado, a Delegacia de Julgamento houve por bem julgar improcedente a Impugnação.

A Intimação n.º. 1435 (e-fls. 44/45) do resultado do julgamento foi recebida em 30/09/2020, conforme rastreador de AR (e-fls. 60), e o sujeito passivo apresentou seu Recurso Voluntário (e-fls. 49/57) em 27/10/2020, ratificando as explicações e defesas argumentativas expostas em sede de Impugnação.

Quando da análise dos autos para julgamento por esta Turma, nos autos do processo paradigma n.º. 11065.723661/2017-25 foi verificada questão preliminar, indispensável para o deslinde da controvérsia, razão pela qual o julgamento foi convertido em diligência para juntada do dossiê completo elaborado pela fiscalização, *uma vez que não constava dos autos o termo de intimação, quiza a resposta e os documentos apresentados pelo contribuinte.*

Em cumprimento à Diligência foram juntados Dossiê Fiscal (e-fls. 74/125), Documentos comprobatórios (e-fls. 127/329) e Termo de Intimação Fiscal n.º. 134/2017 (e-fls. 330/355).

Os autos retornaram a este órgão e, em razão de o Conselheiro Relator não mais compor os quadros do CARF, foram redistribuídos, para a minha relatoria.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, Relatora.

### **1. Juízo de Admissibilidade.**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

### **2. Mérito**

A discussão dos autos se refere à possibilidade de dedução de despesas de custeio no livro caixa, pagas a título de alimentação (pagamentos a supermercados, restaurantes, bares, lanchonetes e similares), considerando que o sujeito passivo tem a atividade de representante comercial, e alega que, para a manutenção da sua atividade, as viagens são indispensáveis.

O recorrente entende que as despesas com alimentação realizadas em viagens devem ser consideradas despesas de custeio, indispensáveis para a percepção da receita da sua atividade, nos termos do inciso III, do artigo 6º da Lei nº 8.134, de 1990, que assim dispõe:

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 artigo 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 (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995);

b) a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995);

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. (grifos acrescentados)

A decisão de piso apresentou análise sobre o dispositivo legal, concluindo que as despesas com alimentação são necessárias para a manutenção da vida, e não para a percepção da receita, de modo que não podem ser consideradas como despesas de custeio. Vale o destaque:

Acerca do alcance da expressão “despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora” contida na legislação supratranscrita, o Parecer Normativo CST nº 32, de 13 de agosto de 1981, definiu que “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”.

Assim, entende-se como “necessária” a despesa que se impõe, essencial e indispensavelmente, para levar a certo resultado e, nesse sentido, a administração tributária adota a definição de inevitável ou de imprescindível à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que suportadas pela pessoa física e comprovados os desembolsos.

(...)

**Em última análise, cabe registrar, ainda, que despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora deve ser compreendida como aquela que, em não se realizando, impediria o beneficiário de auferir a receita, ou a afetaria significativamente, e, em consequência, refletiria na manutenção da fonte produtora.**

Com efeito, ao contrário do que alega o interessado, **as despesas com alimentação do próprio declarante não se enquadram no conceito de “despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”, pois a alimentação, antes de qualquer coisa, é necessária à manutenção da vida e não para a percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. A alimentação é necessária haja ou não receita ou fonte produtora, estejam ou não o contribuinte no exercício da sua atividade.**

Também, em que pese a pretensão do impugnante, não se aplica no presente caso as disposições contidas no Parecer Normativo nº 10, de 1992, vez que referido ato normativo trata das deduções da pessoa jurídica.

Pois bem.

O recorrente reside em Sapiranga, no Estado do Rio Grande do Sul, e apresentou os cupons fiscais que lastrearam os lançamentos em seu Livro-Caixa, documentos comprobatórios juntados aos autos com a Diligência Fiscal (e-fls. 127/329).

Existem diversos cupons/notas fiscais emitidos por restaurantes e supermercados na própria cidade do recorrente (e-fls. 141), e outros emitidos por restaurantes em cidades como Novo Hamburgo, Dois Irmãos, Campo Bom, Porto Alegre (e-fl. 143) dentre outros.

As Notas Fiscais emitidas por restaurantes muitas vezes trazem na descrição dos produtos apenas a informação: 10 almoços, 9 jantares. Não há discriminação das datas, não se sabe se foram 10 refeições do sujeito passivo ou se ele teria arcado com as refeições para terceiros. Não há na defesa, uma correlação comprobatória das despesas com restaurantes com as datas de reuniões e viagens realizadas a cidades de clientes.

Vale destacar que a Administração já se posicionou sobre o tema na Solução de Consulta nº. 15 - SRRF/3ª RF/Disit, onde foram analisadas despesas com alimentação de representante comercial destinadas a eventos por ele promovidos:

11. Assim, quer a consulente configurar os gastos por ela listados como despesas de custeio, as quais, por sua vez, para serem dedutíveis, devem possuir o caráter de “necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora”, cabendo destacar que estas exigências não são alternativas, mas cumulativas, ou seja, as despesas, além de serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, concomitantemente.

12. 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.

13. Dentro dessa ótica, salvo algumas exceções, consideram-se despesas de custeio aquelas sem as quais a consulente 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. Ou seja, somente são admissíveis, como dedutíveis, as despesas que, além

de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade, usualidade e pertinência, apresentarem-se com a devida comprovação com documentos hábeis e idôneos, e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

14. Cabe registrar ainda que despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora deve ser compreendida como aquela que, em não se realizando, impediria o beneficiário de auferir a receita, ou a afetaria significativamente, e, em consequência, refletiria na manutenção da fonte produtora.

15. Ainda sobre o conceito de despesas de custeio, além de sua necessária imprescindibilidade no que tange à vinculação à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, é preciso que fique demonstrado, pela interessada, a sua efetiva inevitabilidade quanto ao fim de sua realização, ou seja, não basta apenas atrelá-la a um determinado objetivo (fim), há que se comprovar sua necessária e obrigatória vinculação com a percepção da receita e a manutenção da fonte produtora. Neste sentido, tomando por referência o exemplo da consultante, pode-se ilustrar a seguinte situação: a pessoa física não tem um local apropriado para promover uma reunião com objetivo de mostrar produtos e possibilitar a oportunidade de transformar os interessados em distribuidores desses produtos, então, aluga determinadas instalações com essa finalidade (já, neste momento, deixando bem caracterizado nesse aluguel sua vinculação com o objetivo pretendido) – nesse caso, não há dificuldade em reconhecer-se tal despesa como sendo de custeio; entretanto, situação bastante distinta é o caso do fornecimento de alimentação para um público, a priori, considerado indeterminado, além de que, não se consegue vislumbrar o caráter de imprescindibilidade, normalidade, usualidade e pertinência desse tipo de despesa relativamente à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, muito menos ainda quando se trata de alimentação fornecida a grupos menores em reuniões realizadas em restaurantes – aqui, não há nem mesmo como se comprovar que essas reuniões ocorreram para um fim específico e determinado.

**16. Desta forma, no que diz respeito à possibilidade de a consultante deduzir, da base de cálculo, as despesas efetuadas com alimentação fornecida em eventos por ela patrocinados, há que se esclarecer que as referidas despesas não se enquadram no conceito de "despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora", conforme já definido, pois, embora sejam efetuadas no desempenho de sua atividade profissional, elas não têm o caráter de essencialidade requerido para a sua dedução como despesa de custeio.**

Ora, se sequer a alimentação fornecida aos clientes e potenciais clientes nos eventos promovidos pelo representante comercial, no exercício da sua atividade são considerados como essenciais para serem considerados despesas de custeio, também não podem ser considerados essenciais as despesas com alimentação do próprio representante comercial pessoa física. Vale o destaque para as considerações feitas pelo Conselheiro Cleber Alex Friess:

**A alimentação é uma necessidade fundamental de todo ser humano, independentemente da relação com percepção de receita, não se caracteriza como dispêndio vinculado à obtenção dos rendimentos.** Não obstante, à semelhança da pessoa jurídica, é admissível a dedução de valores de alimentação destinados indistintamente a todos os empregados da pessoa física em decorrência das relações de trabalho, dado que tais dispêndios, nessa hipótese, contribuem à obtenção dos rendimentos e à manutenção da respectiva fonte produtora. (Acórdão nº. 2401-005.784, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, sessão de 02/10/2018)

Portanto, o que se admite para fins de dedução é a alimentação concedida aos funcionários da pessoa física, quando estes também exercem funções para a geração de receita, mas não a alimentação do próprio representante comercial pessoa física.

Da análise mais detida dos cupons/notas fiscais é possível perceber que existem despesas como alimentos (ração) e areia para gatos, sabão para lavar roupas, despesas em casas de carne, frutas e verduras e chocolates (e-fls. 141, 151, 152, 155), ou seja, despesas que parecem ser destinadas à manutenção da moradia do sujeito passivo.

Portanto, em relação às despesas de custeio relacionadas a alimentação, não foram apresentados quaisquer elementos probantes que são **indispensáveis para verificação dos critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência, ou seja, se elas efetivamente têm alguma relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, bem assim, para a sua quantificação.**

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

### 3. Conclusão

Ante do exposto, voto por CONHECER o Recurso Voluntário, e no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa