



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002769/2006-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-010.498 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de maio de 2023
Recorrente JOSÉ EDUARDO DE ABREU SODRÉ SANTORO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não há dano à defesa se o contribuinte compreende a acusação fiscal e dela se defende.

DECADÊNCIA. IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO E ANUAL.

O fato gerador do IRPF é complexo e anual, se completando em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

DEDUÇÃO DE DESPESA EM LIVRO CAIXA. ASSISTÊNCIA MÉDICA PAGA A EMPREGADOS.

Constitui Despesa dedutível da receita decorrente do exercício de atividade de cunho não assalariado, inclusive aquela desempenhada por titulares de serviços notariais e de registro, o plano de saúde fornecidos indistintamente pelo empregador a todos os seus empregados, desde que devidamente comprovadas, mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa.

DEDUÇÃO DE DESPESA EM LIVRO CAIXA. REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE.

O contribuinte deverá comprovar a veracidade das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, e o vínculo com a atividade profissional exercida.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 147. Com relação a fatos geradores ocorridos até o ano-calendário 2006, é improcedente a aplicação da multa isolada do carnê-leão em conjunto com a multa de ofício incidente sobre o imposto de renda lançado.

MULTA DE OFÍCIO VINCULADA.

Cabe multa de ofício, vinculada ao tributo, sobre a diferença de imposto apurada em procedimento fiscalizatório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar, afastar a decadência e dar parcial provimento ao recurso para cancelar a glosa das despesas com assistência médica aos empregados e a multa isolada por não recolhimento do carnê-leão.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flávia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Mauricio Dalri Timm do Valle, João Mauricio Vital (Presidente). Ausente o conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa.

Relatório

Trata-se de lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF dos anos-calandário de 2001, 2002 e 2003 resultante da glosa de despesas escrituradas em Livro-Caixa, e de lançamento de multa por não recolhimento do Carnê-Leão.

Os lançamentos foram impugnados (e-fls. 1255 a 1295) e a impugnação foi considerada procedente em parte (e-fls. 2642 a 2677).

Manejou-se recurso voluntário (e-fls. 2689 a 2725), cujo julgamento foi convertido em diligência nos termos da Resolução nº 2301-000.952, de 11 de novembro de 2021, para que o recurso fosse saneado, pois o documento apresentado pelo contribuinte indicava páginas faltantes. Intimado, o contribuinte apresentou a íntegra do mesmo recurso (e-fls. 2790 a 2830), em que arguiu:

- a) ofensa ao contraditório e à ampla defesa, pois a Autoridade Lançadora *não mencionou todas as despesas que, de fato, glosou*;
- b) a decadência;
- c) que as despesas com assistência médica dos funcionários, despesas de refeições, despesas de locomoção e transporte, despesas de representação e viagem, despesas de jornais, revistas e livros, serviços prestados por terceiros, honorários advocatícios, despesas bancárias e CPMF e manutenção e reparos correspondem ao custeio da atividade de leiloeiro e são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;
- d) que a aplicação da multa de ofício de 75% mais a multa por não recolhimento do carnê-leão implicam duplicidade de penalidade sobre a mesma conduta;

- e) a multa de ofício seria indevida porque a declaração de ajuste anual equivaleria a confissão de dívida, para efeito de aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN.

É o relatório suficiente.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

1 Da preliminar de nulidade

O recorrente alegou ser nulo o lançamento porque teria havido prejuízo à ampla defesa e ao contraditório, pois a Autoridade Lançadora não discriminara individualmente as despesas glosadas.

Não procede a alegação do recorrente. Percebe-se que as despesas glosadas foram detalhadamente indicadas pela Autoridade Lançadora (e-fls. 1227 a 1233) e, inclusive, o contribuinte questionou pormenorizadamente as glosas, tendo obtido decisão parcialmente favorável em primeira instância. Não há dano à defesa se o contribuinte compreende a acusação fiscal e dela se defende.

Rejeito, pois a preliminar.

2 Da decadência

No ano-calendário de 2001, houve retenção de Imposto de Renda na fonte no montante de R\$ 53.867,64 (e-fl. 25). Portanto, ao contrário do que decidiu a instância *a quo*, a regra decadencial aplicável é a do § 4º do art. 150 do CTN, consoante Súmula Carf nº 123. Assim, o prazo decadencial teve início na data da ocorrência dos fatos geradores.

Em relação aos rendimentos e proventos sujeitos à declaração de ajuste anual, o fato gerador do Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF é complexo (ou continuado) e ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário, como já estabeleceu, unanimemente, a jurisprudência do Carf (e.g.: acórdãos nºs 2201-009.225, 2001-001.065, 2301-009.040), reproduzindo a uníssona doutrina e as decisões judiciais sobre o tema.

Considerando que o lançamento foi aperfeiçoado em 20/12/2006 (e-fl. 1242), não houve a decadência em relação a nenhum dos períodos a que se refere o lançamento, ou seja, 2001, 2002 e 2003.

3 Do mérito

3.1 DAS GLOSAS DE DESPESAS

O recorrente não se conformou com a decisão recorrida que manteve parte das glosas de despesas e alegou, genericamente, que todas elas seriam necessárias, usuais e normais para a sua atividade de leiloeiro e foram devidamente contabilizadas.

Inicialmente, vale destacar o art. 6º da Lei n.º 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que é o principal dispositivo legal a amparar a dedução de despesas por contribuintes sujeitos ao livro-caixa, inclusive os leiloeiros:

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:(Vide Lei n.º 8.383, de 1991)

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 pela Lei n.º 9.250, de 1995)

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo.(Redação dada pela Lei n.º 9.250, de 1995)

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9ºe 10 da Lei n.º 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.

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei n.º 7.713, de 1988, e na Lei n.º 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.

Sobre a aplicação do inc. III, que autoriza a dedução de despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, é importante fazer-se algumas considerações iniciais que se aplicam à análise das glosas a que se referem este processo.

Para que a despesa seja dedutível do rendimento tributável da pessoa física, é preciso que, comprovadamente, ela seja necessária para a obtenção desse rendimento. Observe-

se que o atributo fundamental que legislador estabeleceu é a necessidade, e não a utilidade. Por exemplo, o contribuinte, representante comercial, pode alegar que manter um barco de luxo é um gasto útil, pois permitiria oferecer lindos passeios na orla com o objetivo de captar e fidelizar seus clientes; entretanto, para efeito de dedutibilidade, é preciso comprovar que esse gasto realmente é necessário, fundamental, essencial para a obtenção dos rendimentos ou a manutenção da fonte que o produz.

No caso de pessoas físicas, esse critério legislativo tem, ao meu ver, o propósito de permitir a separação entre os gastos pessoais e as despesas profissionais. Ao definir o critério da necessidade, o legislador incumbe a Autoridade Fiscal do poder-dever de questionar as despesas dedutíveis, como de fato ocorre. E, nesse caso, cabe ao contribuinte comprovar que determinado gasto de fato possui vínculo com a obtenção de seus rendimentos. A mera alegação de que os gastos seriam, genericamente, sempre vinculados à atividade profissional permitiria, por exemplo, distorções como deduzir, a título de despesas de alimentação, os gastos de uma ida a um caro restaurante com a família e amigos que nada teria a ver com a obtenção de rendimentos.

De acordo com o § 2º do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, é ônus do contribuinte comprovar a veracidade das despesas, mediante documentação idônea, escriturada em livro-caixa, e o vínculo com a atividade profissional exercida.

Feitas as considerações, passa-se à análise de cada uma das espécies de despesas.

3.1.1 Assistência médica dos funcionários

A decisão recorrida registrou que as despesas de assistência médica dos funcionários não poderiam ser deduzidas porque encontram obstáculo no inc. I do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, pois não integram a remuneração dos empregados e nem correspondem a encargos trabalhistas e previdenciários.

O recorrente alegou que o pagamento do benefício incorpora a remuneração do empregado e, ademais, decorreria de determinação da convenção coletiva de trabalho.

A questão já foi resolvida no âmbito da Receita Federal com a edição do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 3, de 13 de abril de 2017, que estabelece:

Art. 1º Constituem despesas dedutíveis da receita decorrente do exercício de atividade de cunho não assalariado, inclusive aquela desempenhada por titulares de serviços notariais e de registro, a alimentação e o plano de saúde fornecidos indistintamente pelo empregador a todos os seus empregados, desde que devidamente comprovadas, mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa.

Portanto, entendo que a glosa dessas deduções deverá ser cancelada.

Registro que a jurisprudência administrativa invocada pelo recorrente não se aplica ao caso por se tratar de tributo distinto, Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas – IRPJ, cuja matriz legal é diferente.

3.1.2 Despesas de manutenção e reparos

A decisão recorrida cancelou a glosa das despesas de manutenção e reparos que foram comprovadas com documentos hábeis e idôneos e que estavam escrituradas adequadamente. Entretanto, manteve o veto à dedução apenas daquelas que apresentaram as seguintes características:

- a) despesas sem adequada identificação do adquirente ou do produto ou serviço;
- b) comprovantes não hábeis;
- c) despesas consideradas como aplicação de capital;
- d) despesas para as quais há vedação legal;
- e) despesas não necessárias, e
- f) despesas não escrituradas.

No recurso voluntário, o contribuinte não contestou especificamente cada um dos vícios que impediram o aproveitamento das despesas. Limitou-se a dizer que aluga espaços para o exercício de suas atividades profissionais e que, por decorrência, possui muitos gastos com manutenção e reparo das estruturas físicas, móveis e administração em geral. Alegou serem despesas necessárias para conservar e guardar os bens de terceiros.

Ora, o colegiado antecedente fez um minucioso trabalho (e-fls. 2664 a 2670), analisou cada uma das centenas de notas apresentadas pelo impugnante, distinguiu as despesas comprovadamente relacionadas à atividade do contribuinte e que estavam adequadamente contabilizadas e cancelou as glosas respectivas. Remanesceram as glosas de despesas que não atendiam suficientemente às formalidades que apontou, na maior parte dos casos com a indicação do documento nos autos.

Caberia ao recorrente contestar, no mesmo nível de detalhe, as razões do acórdão recorrido, mas não o fez. Apegou-se ao argumento genérico de que a natureza de suas atividades é compatível com os gastos, a despeito dos detalhados apontamentos do acórdão recorrido que demonstram a inadequação das deduções dessas despesas.

Nego, pois, provimento ao recurso na matéria.

3.1.3 Despesas de refeições

O colegiado *a quo* manteve a glosa de parte das despesas com refeições sob o seguinte fundamento:

No que tange às despesas com lanches e refeições, estas só poderiam ser consideradas dedutíveis caso fossem apresentados os contratos de trabalho firmados entre o contribuinte e seus empregados ou a convenção coletiva de trabalho, nos quais estivesse previsto o pagamento de tal encargo pelo impugnante.

Desse modo, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.218/ 1.219 - Volume 06), só foram acatados os pagamentos efetuados às empresas fornecedoras de refeições

BIMI, Natsu, Segmento e Cuccinare, por constituírem encargos trabalhistas expressamente previstos na legislação.

As demais despesas que, segundo a Fiscalização, foram pagas a bares, lanchonetes, churrascarias e restaurantes e também pela prestação de serviços de decoração e montagem de mesas, não preenchem os requisitos mencionados anteriormente, não podendo, desse modo, ser aceitas como dedutíveis.

Em seu favor, o recorrente alegou (e-fl. 2821) que as despesas glosadas relativas a bares e restaurantes *foram despendidas pelos funcionários dos Leiloeiros, para o desenvolvimento da própria atividade do leilão*. A questão, ao meu ver, é apenas de prova. O contribuinte não comprou que as várias despesas, com distintos tipos de estabelecimentos alimentares, estariam vinculadas a realização de um leilão, por exemplo.

Segundo o acórdão recorrido, dentre as despesas glosadas há algumas com serviços de *buffet*, decoração e montagem de mesas. O recorrente alegou que seriam para um coquetel fornecido a clientes quando da realização de importantes leilões. Pois bem, a alegação poderia até ser procedente, mas não se juntou prova qualquer sequer de que esses eventos teriam acontecido em datas compatíveis com os gastos.

Ao meu ver, não basta que a natureza da despesa seja dedutível por ser, em tese, necessária à manutenção da fonte produtora da renda, mas essencialmente cabe ao contribuinte demonstrar que a despesa glosada teve a finalidade profissional. O recorrente não apresentou um único elemento a indicar que as despesas glosadas se vinculariam aos propósitos alegados.

O ADI RFB n.º 3, de 2017, estabelece que as despesas com alimentação dos empregados podem ser deduzidas dos rendimentos sujeitos ao livro-caixa, como de fato ocorreu. Mas, a julgar pelo que está nos autos, sobretudo no Termo de Verificação Fiscal e na decisão recorrida, as despesas glosadas não foram comprovadamente destinadas à alimentação dos empregados.

Nego, pois, provimento ao recurso na matéria.

3.1.4 Despesas de jornais, revistas e livros

Sobre o tema, a decisão recorrida assim consignou (e-fls. 2662 e 2662):

As despesas com assinatura da IOB, de revistas e aquisição de jornais foram glosadas por não terem sido consideradas despesas de custeio necessárias à percepção dos rendimentos do leiloeiro ou à manutenção da fonte produtora.

Com referência à dedução por conta de despesas com livros, revistas e jornais, o Parecer Normativo CST n.º 140/75 esclareceu:

"1. A dedução de despesas com aquisição ou assinatura de livros, revistas e jornais técnicos é permitida ao contribuinte que exerce uma função técnica, para cujo desempenho tais publicações sejam imprescindíveis, no sentido de aprimorá-lo e atualizá-lo. Neste conceito enquadram-se as enciclopédias especializadas, como as jurídicas, médicas, etc.

2. Diversa é a situação daquelas que versam sobre os diferentes ramos do conhecimento humano, destinadas a propiciar cultura geral, idéia (sic) que se contrapõe à de especialização técnica. Na acepção da lei fiscal, esta espécie de enciclopédia não constitui livro técnico. "

Assim, não obstante o impugnante insista em argumentar que a aquisição de jornais e revistas é necessária para o acompanhamento da publicação dos editais a que os leilões estão obrigados por lei, em observância aos mandamentos postos, não se pode aceitar a dedução dos gastos escriturados na conta "JORNAIS/REVISTAS/LIVROS", visto que não restou evidenciado nos autos que tais despesas se destinem ao aprimoramento e atualização da atividade de leiloeiro.

O recorrente alegou que as despesas com jornais e revistas seriam necessárias à sua atividade de leiloeiro. Ademais, alegou que as mesmas despesas já haviam sido admitidas como dedutíveis em outro processo administrativo, relativo ao ano de 1997, em desfavor do mesmo contribuinte (e-fl. 2823):

Para glosar as despesas tidas com JORNAIS, REVISTAS E LIVROS, afirmou a Agente Fiscal: "Os valores referem-se a despsas (sic) com assinatura da 108, de Revistas e aquisição de jornais, conforme notas fiscais e documentos apresentadas."

Essa glosa não deve prevalecer. Aliás, já se ADMITIU A DEDUÇÃO DESSAS MESMAS DESPESAS NO PROCESSO ADM. N.º 10882.002438/00-53 (ref. IR 1997), movida também contra esse contribuinte, conforme cópia anexa (doc. 02), porque relacionadas à atividade legal do leiloeiro. Essas despesas, relacionadas com a publicidade dos leilões, foram admitidas no IR CALENDÁRIO 1997, o que seria um contra-senso e uma insegurança jurídica, nos exercícios em questão, glosá-las, sob outro fundamento.

Percebo que o acórdão recorrido não deve ser reformado na matéria.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 1225) que as despesas glosadas se referiram a assinaturas diversas:

10- jornais/revistas/Livros (glosa total) Os valores desta despesa foram escriturados na conta compartilhada 7.1.1.01.018, rateados e transferidos para as contas individuais, no caso conta 5.1.1.01.018 onde não houve incremento de despesa; o valor resultante foi deduzido no Livro-Caixa Referem-se a despesas com assinatura de IOB, Revistas e aquisição de jornais. Foram estas despesas glosadas por falta de previsão legal para dedução.

O fundamento da glosa foi a ausência de previsão legal para a dedução. Esse fundamento foi mantido pela instância *a quo* por entender que o impugnante não comprovara que os periódicos se referiam à atividade de leiloeiro. De fato, não há qualquer documento a comprovar a natureza dos periódicos, remanescendo apenas as alegações de que seriam necessários à sua atividade profissional.

O fato de essa natureza de despesa ter sido admitida em algum exercício pretérito está relacionado à questão das provas apresentadas. No presente caso, o recorrente não logrou comprovar, mesmo no recurso voluntário, que as despesas com periódicos estariam vinculadas à atividade de leiloeiro.

Nego, pois, provimento ao recurso na matéria.

3.1.5 Honorários advocatícios

O recorrente alegou que a contratação de serviços advocatícios e de periódicos técnicos na área jurídica corresponderia a despesa essencial à sua atividade. Entretanto, como apontado na decisão recorrida, não apresentou provas de que os dispêndios foram efetivamente

relacionados ao múnus de leiloeiro. Reproduzo o excerto do acórdão recorrido que tratou da questão (e-fl. 2663) e assumo como minhas razões de decidir:

Consoante o Termo de Verificação de Constatação Fiscal (fls. 1.219), foram glosadas as despesas de prestação de serviços de advocacia pagos à Advocatícia Roberto Cruz Moyses SC, Sydnei Palharin, Quiroga Advogados, Processo SC Dr. Moysés Matos Veiga Filho Advogados.

Aduz o contribuinte que, sendo um auxiliar da Justiça, o Leiloeiro Oficial requer uma assessoria jurídica constante no sentido de não cometer erros processuais, pretendendo, assim, configurar tais gastos como despesas de custeio, as quais, por sua vez, para serem dedutíveis devem ser “*necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora*”.

Dentro dessa ótica, para que sejam consideradas como despesas de custeio, devem os gastos estar intimamente ligados ao processo de exploração das atividades afins, de modo a proporcionar remuneração adequada e suficiente para garantir a subsistência da fonte produtora.

Em sede de impugnação, o impugnante limitou-se a anexar ao processo a cópia de correspondências do escritório Advocacia Roberto Cruz Moyses S/C, datadas de 12/05/1998 e 01/02/1999, dirigidas ao contribuinte, por meio da qual eram estabelecidas as condições de contratação para prestação de serviços jurídicos (fls. 143/145 - Volume 01), bem como um recibo de pagamento no valor de R\$ 4.000,00, datado de 05/07/2001 (fls. 1.153 - Volume 06).

O documento de fls. 143/145 (Volume 01) não se presta, sequer, a comprovar, efetividade de despesas desta natureza, enquanto que o de fls. 1.153 (Volume 06), embora ateste pagamento efetuado ao escritório de advocacia Roberto Cruz Moyses S/C, no ano de 2001, não traz aos autos elementos que demonstrem a necessidade dessas despesas para a manutenção da fonte produtora e a percepção dos rendimentos.

Correta, portanto, a glosa efetuada.

Nego, pois, provimento ao recurso na matéria.

3.1.6 Despesas bancárias e CPMF

O recorrente alegou que as tarifas bancárias e a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF seriam despesas usuais, normais e necessárias ao exercício da atividade de leiloeiro, porquanto os rendimentos dela decorrentes transitariam nas contas bancárias. Sobre a matéria, adoto as razões do acórdão de primeira instância (e-fl. 2665), que endosso:

Argumenta o suplicante que, a teor do art. 27 do Decreto nº 21.981/32, que regulamenta a atividade de leiloeiro, há uma inviabilidade jurídica de os comitentes receberem diretamente em suas contas o produto da arrematação. Assim o dinheiro é recebido na conta do leiloeiro, que depois o remete a seus verdadeiros donos, não configurando, desse modo, transferência econômica. Logo, tanto a CPMF quanto as tarifas bancárias incidentes sobre essa remessa são indevidas, devendo ser abatidas como despesa necessária ao exercício da profissão, já que o procedimento do Decreto nº 21.981/32 é compulsório.

Não assiste razão ao contribuinte. Para que pudesse deduzir os encargos e despesas bancárias, seria necessário provar que todas as operações bancárias estavam ligadas à sua atividade de leiloeiro e que não houve movimentação bancária decorrente de outras atividades, o que não restou evidenciado no caso vertente.

Nego, pois, provimento ao recurso na matéria.

3.1.7 Despesas de locomoção e transporte

O acórdão recorrido registrou (e-fl. 2661):

Os gastos com locomoção do contribuinte e empregados, de transporte em táxi aéreo, táxi urbano, empresas de transporte coletivo urbano e ajuda de custo para transporte de alguns funcionários, escrituradas na conta “CONDUÇÃO”, as despesas com o pagamento de combustíveis, escriturados na conta “COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES”, assim como as despesas com o pagamento de IPVA, licenciamento de veículos de veículos pertencentes ao contribuinte e funcionários, pedágio, zona azul e estacionamento, escrituradas na conta “VEÍCULOS”, foram glosados pela Fiscalização sob o fundamento de falta de previsão legal.

Com efeito, tais dispêndios se caracterizam como despesas de locomoção e transporte, cuja dedução em Livro Caixa é vedada, consoante expressa disposição legal (artigo 34 da Lei n.º 9.250/ 1995), que ressalva da vedação apenas o caso de representante comercial autônomo. Todos os demais profissionais autônomos estão impedidos de deduzir da base de cálculo do imposto de renda, tanto para apuração do recolhimento mensal quanto para determinação do ajuste anual, as despesas de custeio com locomoção e transporte incorridas no exercício da atividade.

É pertinente, ainda, considerar a questão 380, do “Perguntas e Respostas”, do Imposto de Renda, Exercício 2002, *in verbis*:

“380. As despesas com transporte, locomoção, combustível, estacionamento e manutenção de veículo próprio são consideradas necessárias à percepção da receita e dedutíveis do livro Caixa?”

Referidas despesas não são dedutíveis, com exceção das efetuadas por representante comercial autônomo quando ocorrerem por conta deste (Lei n.º 9.250/95, art. 34; IN SRF n.º 25/96, art. 49, § 1º, “b”)

Demonstrada, portanto, a ineditabilidade dessas despesas, é de manter a referida glosa.

Sem reparos à decisão *a quo*. De fato, a alínea “b” do § 1º do art. 6º da Lei n.º 8.134, de 1990, com redação dada pela Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, proíbe a dedução de *despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo*. A justificativa do recorrente, de que seriam despesas necessárias, nesse caso não se aplica, diante da expressa vedação legal.

Registre-se que as despesas para aquisição de vale-transporte não foram glosadas, por caracterizarem encargo trabalhista.

Nego, pois, provimento ao recurso na matéria.

3.1.8 Despesas de representação e viagem

Acerca das despesas de representação e viagem, decisão recorrida assim se referiu (e-fl. 2661):

Sob esta rubrica foram escriturados, além de despesas com hotéis e passagens aéreas, dispêndios com gasolina, zona azul, estacionamento, os quais, como já se viu no item anterior, são considerados gastos com locomoção e transporte, cuja dedução não é permitida, salvo nos casos em que o contribuinte é representante comercial autônomo.

Os gastos com hotéis e passagens aéreas também foram julgados indedutíveis por falta de previsão legal. Na fase de impugnação, o contribuinte não logrou justificar que se tratava de despesas essenciais ao exercício de sua atividade profissional, não apresentando nenhum documento adicional que demonstrasse a vinculação entre tais despesas e a sua atividade e, mais importante, a necessidade delas para a manutenção da fonte produtora.

Correta, portanto, a glosa efetuada.

Não há como reparar a decisão recorrida. Sobre as despesas relacionadas a transportes, há vedação legal específica para a dedução (alínea “b” do § 1º do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, com redação dada pela Lei nº 9.250, de 26 de 1995). Quanto às despesas de hospedagem, o contribuinte não comprovou, com documentação hábil e idônea, tratarem-se de despesas vinculadas a algum evento ou atividade profissional.

Nego, pois, provimento ao recurso na matéria.

3.1.9 Serviços prestados por terceiros

A decisão recorrida registrou (e-fls. 2662 e 2663):

A discussão sobre a possibilidade legal de deduzir os pagamentos efetuados a terceiros pode ser resolvida à luz da Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, com as modificações introduzidas pela Lei 9.250, de 1995, art. 34, que ora se transcreve.

“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.

Da análise dos incisos I e III transcritos, conclui-se que se o pagamento a terceiro, mesmo sem vínculo empregatício, tiver as características de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, é perfeitamente dedutível no livro caixa. Para isso, é necessário que fique demonstrada a relação entre as despesas e a atividade profissional do contribuinte, além da necessidade dessas despesas para a manutenção da fonte produtora e a percepção dos rendimentos.

Na conta “SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS” foram escriturados gastos sob as denominações Nelson Matroni, Marisa Doces, empresas de transporte aéreo e terrestre, Viação Cometa, TAM Linhas Aéreas, relativos à alimentação e transporte de pessoas, que, como já se viu, não podem ser deduzidos a menos que se trate de encargos trabalhistas previstos em acordo coletivo.

Assim, como visto, para que os referidos gastos possam ser objeto de dedução no livro caixa, devem ser apresentados documentos de modo a evidenciar 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, indispensável, o que não é o caso dos autos.

Sem reparos ao acórdão recorrido. Mais uma vez, o recorrente deixou de vincular as despesas à sua atividade profissional. Não apresentou contratos ou mesmo recibos de pagamento a autônomos que pudessem relacionar, inequivocamente, cada um dos pagamentos à sua função de leiloeiro.

Nego, pois, provimento ao recurso na matéria.

3.2 DA CONCOMITÂNCIA DAS MULTAS DE OFÍCIO E ISOLADA

Sobre a matéria, aplica-se o que dispõe a Súmula Carf n.º 147 para cancelar a multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, mantida a multa de ofício vinculada:

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

3.3 DA APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

O recorrente alegou (e-fl. 2826) que a multa de ofício seria indevida por ter havido denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, na medida em que declarou os rendimentos e apurou o tributo devido na declaração de ajuste anual.

Ocorre que o lançamento não se refere ao tributo apurado pelo contribuinte com base nas informações contidas em sua declaração, mas decorreu da glosa de despesas que não poderiam ter sido deduzidas da base de cálculo, resultando em diferença a maior de imposto a pagar em relação ao que foi declarado. É exatamente a hipótese prevista no inc. I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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.

Ao contrário do que afirmou o recorrente, ele não apurou, na declaração, o imposto devido integralmente, mas um imposto menor do que o devido, sendo que a diferença foi apurada em procedimento de ofício, quando o contribuinte já não se encontrava espontâneo, ao teor do que estabelece o § 1º do art. 7º do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972:

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

A multa de ofício é, portanto, devida e nego, pois, provimento ao recurso na matéria.

Conclusão

Voto por rejeitar a preliminar, afastar a decadência e dar parcial provimento ao recurso para cancelar a glosa das despesas com assistência médica aos empregados e a multa isolada por não recolhimento do carnê-leão.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital