



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10630.720326/2008-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.599 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2021
Recorrente JAEDERSON ALVES PINHEIRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcedente a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. VERDADE MATERIAL. DOCUMENTAÇÃO IDÔNEA. APRESENTAÇÃO. FASE RECURSAL. REQUISITOS LEGAIS. OBSERVÂNCIA. ADMISSIBILIDADE.

Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando se destine a fundamentar ou contrapor fato superveniente. Logo, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que pretenda comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, ainda que acostada a destempo.

IRPF. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE. ANOS-BASE ANTERIORES A 2007. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 147. APLICÁVEL

Somente a partir do ano-calendário de 2007, incide multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago, ainda que em concomitância com a penalidade resultante da apuração, em procedimento de ofício, de imposto devido no ajuste anual referente a tais rendimentos.

TRABALHO NÃO ASSALARIADO. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. OBSERVÂNCIA. INDISPENSÁVEL.

Os dispêndios com a prestação dos serviços poderão ser deduzidos dos respectivos rendimentos oriundos de trabalho não assalariado. Contudo, além de tais receitas e despesas estarem escrituradas em livro-caixa, cabe ao

contribuinte provar a origem das primeiras e o pagamento, normalidade, usualidade e necessidade da segunda.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada por não recolhimento do carnê-leão referente ao ano-calendário de 2004, nos termos da Súmula CARF nº 147.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário decorrente de glosa da dedução de livro-caixa, assim como da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, exercício 2005.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 09-34.529 - proferida pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - DRJ/JFA – transcritos a seguir (processo digital, fls. 407 a 418):

Em nome do contribuinte acima identificado foi lavrado em 13/11/2008, o Auto de Infração de fls. 03/13, relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física-IRPF, exercício 2005, ano-calendário 2004, que resultou em crédito total apurado de **RS 51.411,17**, assim discriminado:

Imposto	18.290,00
Juros de Mora - calculados até 31/10/2008	8.610,93
Multa Proporcional - 75% (passível de redução)	13.717,50
Multa Exigida Isoladamente (passível de redução)	10.792,74
Total do crédito tributário apurado	51.411,17

Segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 09/11) e o Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 14/24), motivou o lançamento de ofício a constatação das seguintes infrações fiscais:

1. dedução indevida de despesas escrituradas em Livro Caixa, no montante de R\$ 68.802,01, conforme detalhado mês a mês no Relatório de Auditoria Fiscal, que passo a ler em sessão;
2. multa exigida isoladamente, por falta do recolhimento mensal do imposto de renda devido a título de carnê-leão, em face da dedução indevida de despesas do Livro Caixa.

No Auto de Infração e no Relatório Fiscal são transcritos os dispositivos legais que fundamentam a ação fiscal, inclusive quanto a penalidade aplicada, de multa de ofício no percentual de 75% e respectivos juros de mora e multa isolada no percentual de 50%.

Os elementos probatórios que basearam o lançamento tributário constam do intervalo de fls. 25/342 do processo.

Cientificado do lançamento em 19/11/2008 (fls. 345), o contribuinte apresentou em 17/12/2008, a impugnação de fls. 346/351, instruída com os documentos de fls. 365/392, na qual, em síntese e entre outros aspectos, alega que:

1. com base no art. 75, inciso III do RIR/1999 entende que as deduções de despesas efetuadas são procedentes;
2. quanto à glosa de despesas com serviços de protético:
 - no ano base de 2004 efetuou despesas com serviços diversos de protéticos no montante de R\$ 23.050,63;
 - a declaração de fls. 310 corrobora os recebimentos pelo Sr. Marcus Vinicius Rodrigues Adri;
 - os recibos apresentados foram assinados pelo secretário do protético, Sr. Daniel Rodrigues Adri, irmão do mesmo;
 - os serviços de protético estão intrinsecamente ligados à atividade do cirurgião-dentista;
 - pode-se dizer que num consultório dentário, não existe tratamento dentário sem os serviços do laboratório de prótese, salvo algumas exceções;
 - junta declaração das quantias recebidas pelo protético no ano-base de 2004 e de alguns beneficiários das próteses;
3. quanto à glosa de despesas com aquisição de kits para implantes:
 - os kits cirúrgicos destinados a implantes, compostos por fresas para perfuração óssea, perdem o corte a cada duas ou três cirurgias, sendo após necessária a sua reposição;
 - anexa declaração de um cirurgião-dentista confirmando tais procedimentos técnicos;
 - os kits cirúrgicos adquiridos através da NF nº 057900, emitida em 10/05/2004, pedido nº 004321, no valor de R\$ 4.801,08 (fls. 19, letra b do mês de maio/2004), são considerados despesas de custeio e não bens de capital;

4. quanto às despesas glosadas pela não apresentação dos recibos comprobatórios de pagamento, junta os recibos correspondentes às quitações das notas fiscais:

- nº 065859 de 25/11/2004, no valor de R\$ 8.550,00, nº 065347 de 17/11/2004, no valor RS 1.024,00 e nº 064400 de 22/10/2004, no valor RS 576,14, emitidas pela Implant Innovation do Brasil Ltda., referentes a aquisições de materiais para implantes que são despesas de custeio e, portanto dedutíveis;
- nº 02289 e nº 02290, de 08/11/2004, nos valores de R\$ 932,00 e R\$ 606,70, emitidas pela empresa Dental Solução (Amilton Silvério da Silva);
- nº 001809 de 26/11/2004 e nº 001695 de 18/10/2004;
- e quanto ao valor do frete no valor de R\$ 27,00, incluído na Nota fiscal nº 059303 de 03/06/2004, diz que integra o custo da aquisição do material de consumo e é também uma despesa dedutível;

5. deixou de incluir no seu caixa as aquisições de materiais para execução de implantes constantes das notas fiscais nº 059985 de 23/06/2004, no valor de R\$ 440,00 e nº 059130 de 01/06/2004, no valor de R\$ 224,00, cujos recibos ora anexa;

6. cita acórdão da DRJ e conclui que a luz do mesmo as despesas de custeio são perfeitamente dedutíveis de sua DIRPF do ano-base 2004.

Requer seja recebida a impugnação e a insubsistência e improcedência da ação fiscal.

Julgamento de Primeira Instância

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora, por unanimidade, julgou procedente em parte a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 407 a 418):

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

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DEDUÇÕES DE DESPESAS DO LIVRO CAIXA. MULTA ISOLADA.

Considera-se como não impugnada a parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não se manifesta expressamente.

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA.

As despesas escrituradas em Livro Caixa têm sua dedutibilidade condicionada não só a verificação da sua necessidade à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora dos rendimentos, mas, também, à sua comprovação nos estritos termos em que prevê a legislação tributária em vigor.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO.

É cabível a exigência da multa isolada, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto a título de carnê-leão, que deixar de fazê-lo.

Impugnação procedente em parte

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 422 a 427):

1. Todas as despesas registradas no livro-caixa são procedentes e foram impugnadas;

2. As despesas com protético são intrinsicamente necessárias à atividade de cirurgião dentista, cuja prova consta nos documentos nºs 07 a 12.

3. A fiscalização de registro profissional cabe ao respectivo órgão de classe, e não ao contratante dos serviços prestados. Ademais, o profissional contratado:

a) tinha estabelecimento físico definido e efetuava propaganda em jornal da classe dos dentistas (docs. nºs 05 e 05/01);

b) o Sr. Marcus Vinícius Rodrigues Adri foi promotor de simpósio odontológico (docs. nºs 06 e 06/01);

4. na oportunidade:

a) anexa relatório dos materiais, referente à despesa de R\$ 1.538,70, provada por meio das notas fiscais nº 2289 e 2290 (docs. 15 a 16);

b) anexa comprovante de pagamento de R\$ 4.801,08, referente à aquisição de kit cirúrgico, provada por meio da nota fiscal nº 057900 (docs. 18 e 18/01).

c) anexa comprovação de que o kit cirúrgico não é bem de capital, e sim material de consumo, pois se compõe de fresas, que perdem rapidamente o corte (doc. 19).

d) anexa recibo de pagamento, já que referidos documentos fiscais foram analisados por ocasião da fiscalização, cuja glosa foi motivada pela não comprovação de pagamento, assim como pela suspeita de que alguns materiais tinham um prazo de vida útil superior a doze meses (docs. 20, 20/01 e 21);

5. Referido lançamento deverá ser anulado, porque impreciso e eivado de vícios formais.

6. É improcedente a incidência cumulativa da multa de ofício com a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

7. Transcreve jurisprudência perfilhadas à sua pretensão.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 20/5/2011 (processo digital, fl. 421), e a peça recursal foi interposta em 21/6/2011 (processo digital, fl. 422), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares**Nulidade do lançamento**

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confirma-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento do Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque é impreciso e eivado de vícios. Não obstante mencionadas alegações, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o Contribuinte foi regularmente intimado a apresentar documentos e esclarecimentos relativos às declarações de ajuste anual atinentes aos anos-calendário de 1995 a 1999 (DIRPF 1996 a 2000). Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a autoridade fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls. 9 e seguintes).

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa, como se pode observar na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” e no “Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 2 a 25).

Tanto é verdade, que o Interessado refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação a ela anexada. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente** quanto aos despachos e decisões, ficar caracteriza preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confirma-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado. Logo, esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Mérito

Documentação apresentada em fase recursal

Regra geral, a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo trazê-la em momento processual diverso, exceto nos impedimentos causados por força maior, assim como quando se destine a fundamentar ou contrapor fato superveniente. Por conseguinte, atendidos os preceitos legais, admite-se documentação que pretenda comprovar direito subjetivo de que são titulares os recorrentes, ainda que acostada a destempo. Afinal, tratando-se, da última instância administrativa, não parece razoável igual situação ser novamente enfrentada pelo Fisco, caso o contribuinte busque tutelar seu suposto direito perante o Judiciário.

Com efeito, trata-se de entendimento que vem sendo adotado neste Conselho, ao qual me filio quando entendo pertinente, pois, como se há verificar, aplicáveis ao feito os seguintes princípios:

1. do devido processo legal (CF, de 1988, art. 5º, inciso LIV), vinculando a intervenção Estatal à forma estabelecida em lei;

2. da ampla defesa e do contraditório (CF, de 1988, art. 5º, inciso LV), tutelando a liberdade de defesa ampla, [...com os meios e recursos a ela inerentes, englobados na garantia, refletindo todos os seus desdobramentos, sem interpretação restritiva]. Logo, correlata a apresentação de provas (defesa) pertinentes ao debate inaugurado no litígio (contraditório), já que inadmissível acatar este sem pressupor a existência daquela;

3. da verdade material (princípio implícito, decorrente dos princípios da ampla defesa e do interesse público), asseverando que, quanto ao alegado por ocasião da instauração do litígio, deve-se trazer aos autos aquilo que, realmente, ocorreu. Evidentemente, o documento extemporâneo deve guardar pertinência com a matéria controvertida na reclamação, sob pena de operar-se a preclusão;

4. do formalismo moderado (Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º, incisos VI, IX, X, XIII e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 2º, *caput*), manifestando que os atos processuais administrativos, em regra, não dependem de forma, ou terão forma simples, respeitados os requisitos imprescindíveis à razoável segurança jurídica processual. Ainda assim, acatam-se aqueles praticados de modo diverso do exigido em lei, quando suprido o desígnio legal.

Nessa perspectiva, em persecução da realidade fática, se for o caso, cabe ao julgador, inclusive de ofício e independentemente de pleito do contribuinte, resolver pela aferição dos fatos mediante a realização de diligências ou perícias técnicas. Trata-se, portanto, do dever que detém a administração pública de se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações e argumentos apresentados pelos contribuintes, conforme preceitua o art. 18 do reportado Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A propósito, vale consignar que o Recorrente pretendeu comprovar os dispêndios com a “Dental Solução”, mas a documentação apresentada apresentava-se ilegível, razão por que não foi aceita pela fiscalização, conforme se vê no trecho da decisão recorrida transcritos na sequência (processo digital, fl. 416):

5) Dental Solução (Amilton Silvério da Silva):

Neste caso, embora o comprovante de quitação de fls. 378 comprove o pagamento das Notas Fiscais Faturas nº 02289 e nº 02290, de 08/11/2004, nos valores de R\$ 932,80 e R\$ 606,70, respectivamente, a glosa fiscal, no total de **R\$ 1.539,50** deverá ser mantida.

Isto porque as cópias das Notas Fiscais anexadas aos autos estão ilegíveis, não sendo possível saber com certeza quais produtos foram adquiridos e, em consequência, identificar se são despesas de consumo ou de aplicação de capital.

Nessa perspectiva, mencionada documentação guarda estrita relação com a controvérsia regularmente instaurada por meio da impugnação, cuidando tão somente de esclarecer a materialidade fática ali previamente delimitada. Logo, já que afastada a abertura de nova discussão jurídica, dela tomo conhecimento, eis que carreada aos autos supostamente em complementaridade àquela revelada por ocasião da impugnação. Tudo em conformidade com o Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, § 4º, alínea “c”, “*verbis*” :

Art. 16. [...]:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Multa isolada (carnê-leão) concomitante com a multa de ofício

Conforme o Enunciado nº 147 de súmula da jurisprudência do CARF, a partir do ano-calendário de 2007, aplica-se a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago, ainda que em concomitância com a penalidade resultante da apuração, em procedimento de ofício, de imposto devido no ajuste anual referente a tais rendimentos, nestes termos:

Súmula CARF nº 147:

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

Por conseguinte, improcede suposta alegação de que referidas penalidades incidem sobre igual fato tributário, eis que a multa de ofício penaliza a falta de recolhimento do tributo correspondente a todo o ano-calendário, o qual é apurado no ajuste anual. Já a multa isolada (carnê-leão) reprime a ausência de antecipação mensal do imposto, na medida em que os rendimentos são auferidos, independentemente de ser apurado, ou não, imposto a pagar por ocasião do ajuste anual. Logo, tratam-se de distintos fatos e bens jurídicos tutelados.

Mais especificamente, tais penalidades têm por fundamento o art. 44, incisos I e II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, nestes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A propósito, registre-se que o lançamento é ato privativo da administração pública pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, prevista no artigo 113 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Nessa perspectiva, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de

responsabilidade funcional pelo descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a oportunidade e conveniência do lançamento.

Por oportuno, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Nesse sentido, como se viu, tratando-se de norma legal vigente, não excepcionada pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, § 6º, inciso II, o suposto afastamento de sua aplicação é vedado à autoridade administrativa. Ademais, de igual forma, não cabe ao CARF a apreciação das questões de feição constitucional, matéria já sumulada por este Conselho, cujo Enunciado nº 2 de suas súmulas já transcrevemos anteriormente.

Ante o exposto, afasta-se a presente autuação, já que incidente sobre fato gerador ocorrido anteriormente ao período-base de 2007.

Dedução das despesas escrituradas em livro-caixa

Os dispêndios com a prestação dos serviços poderão ser deduzidos dos respectivos rendimentos oriundos de trabalho não assalariado, desde que atendidos os requisitos legalmente a isso exigidos, conforme estabelece a Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, incisos I a III, e §§ 1º a 4º. Confira-se:

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 nº 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 nº 9.250, de 1995)

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela 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, 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 nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 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.

(Grifo nosso)

Por oportuno, a compreensão da expressão “despesas **necessárias**” traduz fato de extrema pertinência para a presente análise, eis que norteador do entendimento que se pretende construir quando da análise do caso concreto. Por conseguinte, buscando afastar eventual subjetividade casuística, aproveita-se, por analogia, do mandamento visto no art. 47, §§1º e 2º, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, assim como do que está posto no art. 96, §§ 1º a 3º, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil). Confira-se:

Lei nº 4.506, de 1964:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Lei nº 10.406, de 2002:

Art. 96. As benfeitorias podem ser voluptuárias, úteis ou necessárias.

§ 1º São voluptuárias as de mero deleite ou recreio, que não aumentam o uso habitual do bem, ainda que o tornem mais agradável ou sejam de elevado valor.

§ 2º São úteis as que aumentam ou facilitam o uso do bem.

§ 3º São necessárias as que têm por fim conservar o bem ou evitar que se deteriore.

Salienta-se que, de igual importância para o deslinde da questão, assim é definido o termo “necessário(a)” pelos dicionários “on line” disponíveis na rede mundial de computadores:

1. essencial, inevitável, imprescindível, indispensável, fundamental, preciso, crucial, primordial, básico, basilar, vital, capital, substancial
(<https://www.dicio.com.br/necessaria/>);

2. impossível de ser dispensado, obrigado a ser cumprido, inevitável
(<https://michaelis.uol.com.br/busca?id=KP94m>);

3. indispensável, imprescindível, fundamental, essencial, precisa, crucial, primordial, básica, basilar, vital, capital, substancial, inescusável.
(<https://www.sinonimos.com.br/necessaria/>).

Analisando o acima transcrito, infere-se que as despesas **necessárias** aqui tratadas são aquelas **imprescindíveis** para o **usual** e **regular** desempenho da atividade profissional geradora dos rendimentos tributáveis, dos quais o Recorrente cogita deduzir reportados dispêndios. Logo, não basta o contribuinte alegar que o exercício de sua profissão demanda aludido desembolso, eis que, como visto, somente é dedutível o consumo também comum aos demais profissionais que atuam regulamente em igual ofício. Com efeito, aí também se inclui o custeio apropriado na manutenção que tenha por propósito a conservação e preservação dos bens igualmente indispensáveis para a normal e corrente execução do serviço prestado.

Igualmente visando arredar valoração subjetiva quando da classificação de suposto dispêndio em despesa ou aplicação de capital, utiliza-se, por analogia, do mandamento visto no art. 45, §1º, da citada Lei nº 4.506, de 1964, nestes termos:

Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

§ 1º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.

Analisando-se o excerto acima transcrito juntamente com o disposto na alínea “a” do § 1º do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, também já reproduzida anteriormente, conclui-se que apenas as aquisições de produto e/ou bem que se esvai em um ano são despesas de custeio, eis que aquele de vida superior reflete aplicação de capital.

Sequenciando a contextualização legal da matéria, valioso registrar o benefício fiscal atinente à implementação dos serviços de registros públicos, em meio eletrônico, visto no art. 3º da Lei nº 12.024, de 27 de agosto de 2009, *verbis*:

Art. 3º Até o exercício de 2014, ano-calendário de 2013, para fins de implementação dos serviços de registros públicos, previstos na Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, em meio eletrônico, os investimentos e demais gastos efetuados com informatização, que compreende a aquisição de hardware, aquisição e desenvolvimento de software e a instalação de redes pelos titulares dos referidos serviços, poderão ser deduzidos da base de cálculo mensal e da anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

§ 1º Os investimentos e gastos efetuados deverão estar devidamente escriturados no livro Caixa e comprovados com documentação idônea, a qual será mantida em poder dos titulares dos serviços de registros públicos de que trata o caput, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou a prescrição.

§ 2º Na hipótese de alienação dos bens de que trata o caput, o valor da alienação deverá integrar o rendimento bruto da atividade.

§ 3º O excesso de deduções apurado no mês pode ser compensado nos meses seguintes, até dezembro, não podendo ser transposto para o ano seguinte.

Como se vê, entre 28 de agosto de 2009 e 31 de dezembro de 2013, os titulares de cartório poderiam deduzir, na rubrica “livro-caixa”, os dispêndios com hardware, software e instalação de redes atinentes à informatização necessária para a implementação dos serviços de registro público em meio eletrônico.

Ante o até então exposto, além de tais receitas e despesas estarem escrituradas em livro-caixa, cabe ao contribuinte provar a origem das primeiras e o pagamento, normalidade, usualidade e necessidade da segunda. Assim entendido, o estudo acerca da referida

dedutibilidade depende de análise individual e específica da suposta despesa, levando em conta as singularidades do respectivo exercício profissional.

Nessa perspectiva, por ocasião do cotejamento supracitado, é razoável a consideração dos seguintes aspectos:

1. não cabe para qualquer rendimento, senão para os decorrentes do trabalho não assalariado, inclusive aqueles dos titulares dos serviços notariais e de registro e os dos leiloeiros;

2. não cabe para qualquer despesa, mas tão somente para os emolumentos, a remuneração de empregados e correspondentes encargos trabalhistas e previdenciários, como também para o custeio necessário à percepção da receita e à manutenção da sua fonte produtora;

3. referidas “despesas necessárias” compreendem apenas os dispêndios imprescindíveis para a respectiva atividade profissional; não o sendo, por exemplo, aqueles que lhe sejam apenas úteis;

4. tanto receitas como despesas, têm de estar escrituradas em livro-caixa e serem comprovadas com documentação hábil e idônea;

5. ditos comprovantes de pagamento devem estar em nome do contribuinte e fazerem referência a sua atividade profissional, excluindo-se os desembolsos supostamente perfilhados ao consumo pessoal e residencial do declarante;

6. mencionados dispêndios têm de ser realmente despesas de custeio, assim consideradas as aquisições de produto e/ou bem que se esvai em um ano, eis que aquele de vida superior reflete aplicação de capital, a qual não é dedutível.

7. é vedada a dedução correspondente tanto à depreciação ou arrendamento dos bens e instalações como à despesa de transporte e locomoção, exceto, quanto à última, os dispêndios suportados pelo representante comercial autônomo;

8. Apontada dedução é vedada quando os respectivos rendimentos tiverem por origem a prestação de serviços de transporte em veículo próprio locado, ou adquirido com reservas de domínio ou alienação fiduciária, bem como no rendimento bruto dos garimpeiros regularmente matriculados;

9. excepcionalmente, entre 28 de agosto de 2009 e 31 de dezembro de 2013, os titulares de cartório poderão deduzir tanto aplicação de capital quanto despesa de custeio com hardware, software e instalação de redes, atinentes à informatização dos serviços de registro público em meio eletrônico.

10. a receita mensal da atividade é o teto da respectiva dedução, aproveitando-se o excedente até o final do correspondente ano-base, sendo desprezado o montante que supostamente restaria transportado para o ano subsequente.

Posta assim a questão, passo à análise do caso concreto.

Preliminarmente, como visto no relatório, o Sujeito Passivo exerce o ofício de odontólogo, atividade profissional geradora dos rendimentos, de cuja base tributável foram deduzidas citadas despesas. Portanto, além das já descritas **escrituração** e **comprovação**, a presente análise terá por pressuposto o acolhimento da dedução em montante correspondente à remuneração de empregados, juntamente com os encargos trabalhistas e previdenciários decorrentes, aos emolumentos pagos, assim como às despesas que se mostrarem **imprescindíveis** para o corrente exercício profissional em cenário de normalidade.

Assim definido, analisando os autos, nota-se que o julgador de origem examinou detidamente a documentação apresentada, mantendo parcialmente a glosa efetuada pela fiscalização, consoante síntese sequenciada:

Ord	Dispêndio glosado	Julgamento de origem
1	Serviços prestados por Marcus Vinícius Rodrigues Adri	Glosa mantida
2	Aquisição de kits cirúrgicos para implantes	Glosa mantida
3	Frete incluído na Nota Fiscal nº 059303 de 03/06/2004	Dedução restabelecida
4	Implant Innovation do Brasil Ltda e Peclab Ltda	Glosa parcialmente mantida
5	Dental Solução (Amilton Silvério da Silva)	Glosa mantida

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

[...]

O contribuinte discorda parcialmente da revisão de sua declaração, não se manifestando quanto às glosas de despesas escrituradas no Livro Caixa, no valor de **RS 27.934,10**. Dessa forma, **tal parte torna-se incontroversa e definitiva, não se sujeitando a recurso na esfera administrativa** nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

[...]

1) Serviços prestados por Marcus Vinícius Rodrigues Adri:

O contribuinte alega que Marcus Vinicius Rodrigues Adri prestou no ano-calendário 2004, serviços diversos de protéticos no montante de R\$ 23.050,63, os quais estão intrinsecamente ligados à sua atividade de cirurgia-dentista.

No que tange às despesas com protéticos, o foco da questão gira em torno da possibilidade ou não de se utilizar como despesas passíveis de dedução da base de cálculo do imposto de renda, desde que escrituradas em Livro Caixa, os valores supostamente pagos pelo contribuinte àquele título.

Não restam dúvidas de que eventual pagamento efetuado a terceiro, sem vínculo empregatício, também deve se caracterizar como despesa necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Logo, levanta-se uma importante questão: os pagamentos efetuados a protéticos são necessários à percepção da receita? Por certo, sim. Inclusive, tal fato é o ponto central da defesa do contribuinte. É fato: despesas com protéticos são essenciais ao exercício da profissão de cirurgião dentista.

O que não resta comprovado, sendo passível de análise, é se os serviços para os quais o contribuinte afirma ter efetuado pagamentos a título de protético enquadram-se como tal, a fim de poderem ser considerados como despesas de Livro Caixa.

No caso, a Lei nº 6.710 de 05 de novembro de 1979, regulamentada pelo Decreto nº 87.689, de 11 de outubro de 1982, que dispõe sobre a profissão de Técnico em Prótese Dentária, determina que são exigências para o exercício da profissão de protético tanto a habilitação profissional, em nível de 2º grau, no Curso de Prótese Dentária, como a inscrição no Conselho Regional de Odontologia, sob cuja jurisdição se encontrar o profissional, no caso Minas Gerais

Por certo, não há dúvidas em se afirmar que para se utilizar do benefício de deduzir os valores "pagos" a protéticos em Livro Caixa, a condição de "técnico em prótese dentária", com todos os requisitos estabelecidos na legislação específica, deveria estar cumprida.

Eis o cerne da questão. Em nenhum momento foi comprovado pelo contribuinte e pelo "protético" que havia o enquadramento nos requisitos exigidos pela legislação para exercício da citada profissão.

Aliás, o que se constata em consulta efetuada ao sítio da *internet* do Conselho Federal de Odontologia é que Marcus Vinicius Rodrigues Adri sequer estava habilitado a exercer a função de protético. Somente em 09/02/2009 foi inscrito e registrado nos Conselhos Regional e Federal de Odontologia (fls. 394). e ainda assim na atividade de auxiliar de prótese dentária que deve ser exercida sempre sob a supervisão do técnico em prótese dentária ou do cirurgião-dentista.

Inclusive, causa estranheza que o contribuinte, profissional da área odontológica, não detivesse o conhecimento da necessidade de cumprimento dos requisitos da legislação por parte dos profissionais protéticos. tendo contratado pessoa desqualificada.

Cabe ainda a consideração de que mesmo que a declaração de fls. 367, firmada por Marcus Vinicius Rodrigues Adri, comprove o pagamento a ele efetuado, o fato é que este não teria sido feito a profissional qualificado, o que permitiria sua aceitação como valores pagos a terceiros sem vínculo empregatício, referentes a despesas de custeio necessárias à atividade do contribuinte. Enquadrar-se-iam tão somente como "pagamentos efetuados a terceiros", sem os demais requisitos legais.

Portanto, serão mantidas as glosas efetuadas pelo fiscal autuante, relativas a Marcus Vinicius Rodrigues Adri, no montante de **RS 23.050,63**.

2) Aquisição de kits cirúrgicos para implantes:

O contribuinte alega que os kits cirúrgicos adquiridos da empresa Implant Innovation do Brasil Ltda., conforme Nota Fiscal Fatura nº 057900, de 10/05/2004, no valor de R\$ 4.801,08, são despesas de custeio e não aplicação de capital como considerou a autoridade lançadora. Afirma que tais kits, destinados a implantes, são compostos por fresas para perfuração óssea que perdem o corte

a cada duas ou três cirurgias, sendo então necessária a sua reposição. Para corroborar sua assertiva junta apenas uma declaração de um cirurgião-dentista.

Todavia, em que pese a idoneidade das informações por ele prestadas e da declaração fornecida por outro profissional de odontologia, tais documentos, isoladamente, não são suficientes para que se conclua tratar-se o kit cirúrgico de material de consumo.

Aliás, sobre declarações, é oportuno esclarecer que, na verdade, trata-se de documentos particulares, e, como tais, mesmo que tragam as informações elencadas na lei tributária, no contorno jurídico, dão notícias apenas dos fatos e da forma como esses possivelmente teriam ocorrido, devendo o interessado, quando exigido, demonstrar por meio de outros documentos a veracidade de suas ocorrências - artigo 368 do CPC, *in verbis*:

Art. 368. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato. (gn.)

E mais, além do disposto no art. 368 do CPC, supra transcrito, cabe mencionar, ainda, sobre declarações prestadas em documentos particulares, as seguintes citações: *as declarações presumem-se verdadeiras apenas em relação ao signatário* (Código Civil, art. 219); *quando enunciam o recebimento de um crédito fazem prova apenas contra quem os escreveu* (CPC, art. 376); e *vale somente entre as partes nele consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato* (Código Civil, art. 221), no caso a Receita Federal.

Esclareça-se, ainda, que o Processo Administrativo Fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72, em seu art. 16, disciplina que, juntamente à impugnação, o contribuinte deve carrear aos autos as alegações e provas que possuir, para que seja possível a convicção de que houve lançamento indevido ou a maior.

Ademais, ainda que alguns componentes do kit devam ser substituídos periodicamente, isso não se aplica a todo o conjunto. Assim, somente as peças de reposição é que poderiam ser consideradas como material de consumo, isto se sua vida útil não ultrapassasse o período de um exercício.

Por oportuno, registre-se que a simples comprovação de pagamento apresentada na via recursal nada reflete na motivação da glosa efetuada pela fiscalização, eis que fundamentada na falta de comprovação de que tais dispêndios traduziram-se em despesas de custeio, e não em bem de capital, motivo por que reportada glosa foi efetivada.

Mantém-se, por conseguinte, a glosa fiscal no valor de **R\$ 4.801,08**.

3) Frete incluído na Nota Fiscal nº 059303 de 03/06/2004, da Implant Innovation do Brasil Ltda.:

Neste aspecto assiste razão ao defendente, porquanto o frete integra o custo do material de consumo adquirido e, assim sendo, deverá ser restabelecida a dedução no valor de R\$ 27,00.

4) Implant Innovation do Brasil Ltda e Peclab Ltda.:

Os recibos anexados às fls. 372, 374, 376, 381 e 383, comprovam o pagamento das duplicatas referentes às Notas Fiscais Faturas nº 064400 de 22/10/2004, nº 065859 de 25/11/2004 e nº 065347 de 17/11/2004 da Implant Innovation do Brasil Ltda. e nº 001695 de 18/10/2004 e nº 001809 de 26/11/2004 da Peclab Ltda.

No entanto, cumpre lembrar que na apuração do imposto sobre a renda de pessoa física deve ser obedecido o regime de caixa, ou seja, os valores são apurados e

declarados quando do efetivo recebimento ou pagamento pelo contribuinte. Por esta razão, somente serão acatados os pagamentos de duplicatas efetuados no ano de 2004, conforme quadro abaixo:

Mês	Fornecedor	N F	Data	Despesas restabelecidas	Closas Mantidas
out/04	Implant Innovation do Brasil Ltda.	064400	22/10/2004	567,00	0,00
out/04	Peclab Ltda.	001695	18/10/2004	472,70	556,00
nov/04	Implant Innovation do Brasil Ltda.	065859	25/11/2004	855,00	7.695,00
nov/04	Implant Innovation do Brasil Ltda.	065347	17/11/2004	512,00	512,00
nov/04	Peclab Ltda.	001809	26/11/2004	134,05	145,95
Total				2.540,75	8.908,95

Registre-se que, em relação à Nota Fiscal nº 001695, de 18/10/2004, da Peclab Ltda., somente foram aceitas como despesas dedutíveis a aquisição de brocas, munhão, parafuso e implantes, no total de R\$ 472,70, sendo os demais produtos considerados como aplicação de capital.

5) Dental Solução (Amilton Silvério da Silva):

Neste caso, embora o comprovante de quitação de fls. 378 comprove o pagamento das Notas Fiscais Faturas nº 02289 e nº 02290, de 08/11/2004, nos valores de R\$ 932,80 e R\$ 606,70, respectivamente, a glosa fiscal, no total de **R\$ 1.539,50** deverá ser mantida.

Isto porque as cópias das Notas Fiscais anexadas aos autos estão ilegíveis, não sendo possível saber com certeza quais produtos foram adquiridos e, em consequência, identificar se são despesas de consumo ou de aplicação de capital.

A propósito, transcreve-se trechos da argumentação recursal do Recorrente: (processo digital, fls. 424 e 425):

3) Por outro lado, apesar da juntada dos comprovantes de pagamento das NFs.2289 e 2290, emitidas em 08/11/04 pela empresa Dental Solução (Amilton Silvério da Silva), nos valores de R\$932,00 e R\$606,70, totalizando R\$ 1.538,70, não houve o reconhecimento da dedutibilidade das mesmas, anexando também o Recorrente nesta oportunidade, relatório dos materiais adquiridos com seu respectivo uso, através das NFs. referidas, para melhor visualização dos produtos constantes de cópias xerox juntadas sem muita visibilidade, que vem corroborar a dedutibilidade das mesmas, acostando os documentos n.ºs.13,14, 15 e 16.

Vejam Srs., que os materiais arrolados nas referidas NF's, trata-se de produtos indispensáveis à obtenção da receita, tornando-os inteiramente dedutíveis;

Contudo, trata-se de “Relação de Materiais” elaborada pelo próprio Recorrente na fase recursal, o que, por si só, não permite a afirmação da convicção de que reportados materiais são exatamente aqueles discriminados nas cópias ilegíveis apresentadas anteriormente (processo digital, fls. 447 e 449).

6) Despesas não incluídas no Livro Caixa:

Quanto às despesas com aquisição de materiais para execução de implantes que não teriam sido incluídas no Livro Caixa, equivoca-se o contribuinte, pois estas foram sim escrituradas no referido livro.

A Nota Fiscal nº 059130 de 01/06/2004, no valor de R\$ 224,00, da Implant Innovation do Brasil Ltda. foi lançada no mês de maio de 2004, conforme Lançamento nº 13 (fls. 139) e a Nota Fiscal nº 059985 de 23/06/2004, no valor de R\$ 440,00, da mesma empresa, no mês de junho de 2004, conforme Lançamento nº 90 (fls. 153).

Note-se que estas despesas foram aceitas pela autoridade revisora, conforme fls. 38 e 40, Lançamentos nº 69 e 80 do Livro Caixa simulado pela fiscalização.

Outrossim, ainda que referidas despesas não houvessem sido de fato incluídas no Livro Caixa, cumpre esclarecer ao interessado que após iniciado o procedimento fiscal é **incabível** a retificação da declaração, pelo que dispõe o art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

[...]

Concluindo, das despesas questionadas pelo impugnante, serão mantidas as glosas conforme acima discriminado, no valor total de **R\$ 38.300,16** (R\$ 23.050,63 + R\$ 4.801,08 + R\$ 8.908,95 + R\$ 1.539,50) e restabelecidas as deduções no valor total de **R\$ 2.567,75** (R\$ 2.540,75 + R\$ 27,00).

(Destaques no original)

Vinculação jurisprudencial

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que o Recorrente trouxe no recurso deve ser contida pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, o Recorrente dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, cancelando-se a multa isolada por falta de pagamento do Carnê-Leão, nos termos do Enunciado nº 147 de súmula do CARF.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz