



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.004332/2010-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.604 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de março de 2024
Recorrente MARIA CLAUDIA COUTINHO ROCHA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA.DECADÊNCIA.INOCORRÊNCIA

Sanção de ato ilícito não é por definição legal tributo e, portanto, submete-se à regra geral quanto ao prazo decadencial.

Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula CARF nº 174)

ERRO DE FORMA.NULIDADE NÃO VERIFICADA

Auto de infração é forma devida para a constituição do crédito tributário e aplicação de penalidade imposta pela lei.

AFIRMAÇÃO GENÉRICA DA AUTORIDADE.INOCORRÊNCIA

É hígida a exação que descreve claramente o fato gerador e apresenta os fundamentos do crédito constituído, cumprindo também os demais requisitos legais e não preterindo o direito de defesa.

COMPROVAÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.POSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE PROVAS ADICIONAIS

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais. (Súmula CARF nº 180)

DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA

É dever do contribuinte comprovar a veracidade das receitas e despesas escrituradas no livro caixa, mediante documentos hábeis e idôneos, para dedução de despesas.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA

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%).(Súmula CARF nº 147)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.POSSIBILIDADE

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, rejeitar a prejudicial de decadência e preliminares de nulidade apresentadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para excluir do crédito tributário as multas isoladas anteriores a janeiro de 2007. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Júnior e Rodrigo Rigo Pinheiro, que deram-lhe provimento em maior extensão, restabelecendo a dedução com livro-caixa relativa à despesa com os prestadores Dental Príncipe e Edson Araújo da Silva. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Duarte Firmino, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Rigo Pinheiro, Francisco Ibiapino Luz (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Claudia Borges de Oliveira.

Relatório**I. AUTO DE INFRAÇÃO**

Em 23/11/2010, fls. 554, o contribuinte, por seu procurador, foi regularmente notificado da constituição de crédito tributário em seu desfavor, relativo à Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF de Exercícios 2006 a 2009 no valor de R\$ 43.223,53, ao amparo do Auto de Infração de fls. 538/563, acrescidos de multas proporcional (ofício) e isolada (carnê-leão), além da incidência de juros, totalizando R\$ 95.701,64, decorrentes das seguintes infrações e constatações de irregularidades:

- Das infrações
 - a) Omissão de rendimentos de trabalho recebidos de pessoa jurídica, fls. 555 e fls. 568/569: não foram declarados os rendimentos recebidos da Secretaria Municipal de saúde para os anos-calendário 2005 e 2006 e, para 2007 igualmente omitido do Fundo Municipal de Saúde, com o acréscimo que tais rendas também não foram informadas pelas fontes pagadoras em respectivas declarações (DIRF);

- b) Dedução de dependente sem comprovação, fls. 555 e fls. 570/571: glosa de R\$ 1.655,88 referente ao registro de Rodrigo Rocha Possa;
- c) Dedução de despesas médicas em valor superior aos comprovantes (ano-calendário 2008), fls. 556, fls. 580/583 e não comprovadas (apresentação de recibos cuja prestadora é a mãe da contribuinte);
- d) Dedução indevida de despesas escrituradas em Livro-Caixa (ajuste anual), sem identificação do adquirente da mercadoria ou serviço; sem autenticação de pagamento; de bens não consumíveis; não comprovadas ou cujo comprovante não é documento fiscal, quando emitidas por pessoa jurídica, fls. 556/557 e 571/577;
- e) Glosa de despesas não aceitas, referentes a rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal (carnê-leão), escrituradas em Livro-Caixa, fls. 557/560 e 577/580;
- f) Falta de recolhimento mensal de rendimentos recebidos de pessoa física (multas isoladas - carnê-leão), fls. 560/562 e 577/580;
- Das constatações de irregularidades e providências tomadas pelo fisco, fls. 580/583
- a) Glosa de despesas médicas registradas em Livro Caixa: a autoridade constatou que foi escriturado equivocadamente referidas despesas cujos valores comprovados foram deduzidos do imposto anual, porém glosados quanto ao registro no Livro-Caixa;
- b) Glosa de despesas de instrução e previdência oficial, registradas em Livro-Caixa: a fiscalização considerou R\$ 2.373,84 a título de despesa com instrução do dependente Felipe, ano-calendário 2006, e de previdência oficial em R\$ 890,28, ano-calendário 2008.

Referida exação está amparada pelo Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 566/588 e demonstrativos de lançamento anexos, fls. 589/634, com descrição dos fatos verificados e respectivos fundamentos jurídicos.

Constam dos autos cópias das respectivas declarações-DIRPFs do período, fls. 03/21; notificação de lançamento anteriormente lavrada, porém objeto de revisão administrativa e desfazimento do feito, seguido de reexame dos exercícios, fls. 22/26 e fls. 30; ofício às fontes pagadoras e respectiva resposta, fls. 27/29; exigências realizadas ao amparo de intimações e respectivas respostas apresentadas pela contribuinte, acompanhadas de cópias de documentos, fls. 31/537; termo de devolução de documentos, fls. 635.

II. DEFESA

Irresignada com o lançamento a contribuinte, por advogadas representada, instrumento a fls. 655/656, **apresentou impugnação parcial** em 16/12/2010, fls. 637/654, **não se discutindo aqueles créditos constituídos em razão de omissão de rendimento de trabalho**

recebidos de pessoa jurídica, com as seguintes alegações, orientadas por farta doutrina e jurisprudência:

- **PREJUDICIAL E PRELIMINARES**

- a) Prejudicial de decadência quanto as multas aplicadas em relação aos meses de janeiro a novembro de 2005, com fundamento no art. 150, §4º do CTN:

Caso seja mantida a aplicação da multa isolada com amparo na afirmação de que o recolhimento mensal é tributo distinto da apuração anual do imposto de renda, o que a contribuinte não acredita, requer que seja aplicada a regra do art. 150, parágrafo 4o, do Código Tributário Nacional, para julgar improcedentes as multas aplicadas em relação aos meses de janeiro a novembro de 2005 em virtude da decadência.

- b) Preliminar de nulidade por erro de forma - entende que o auto de infração não é instrumento adequado para constituição do lançamento, *in casu*, pois que se aplica a penalidades, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, sendo o correto a notificação de lançamento e com isso desobediência aos arts. 3º e 142 do Código Tributário Nacional – CTN;
- c) Glosa de despesas médicas – afirmação genérica – nulidade - aduziu que a autoridade, ao glosar pagamentos realizados a profissional habilitada justificou a conduta com a afirmativa de descumprimento de formalidades legais nos documentos apresentados, sem, contudo indicar quais elementos estão em desacordo com a legislação, prejudicando a apresentação de defesa. Para além disso houve citação de dispositivo inexistente do RIR (art. 80, III) e indicação de que a prestadora é mãe da contribuinte, como se fosse proibido tomar serviços de ascendentes;

- **MÉRITO**

- a) Combate a glosa de despesas com dependente realizada com fundamento na verdade material de que se trata de filho da contribuinte, sendo devida a dedução nos termos do art. 77, III do RIR/99;
- b) Discorda casuisticamente das glosas realizadas quanto às suas despesas registradas em livro caixa:
 - i. **DENTAL PRÍNCIPE** – entende que os motivos destas glosas, por falta de identificação da pessoa que efetuou o pagamento ou não ser o sujeito passivo e, ainda, por ausência de assinatura no recibo do emitente não encontram amparo nos arts. 75 e 76 do RIR/99, para além disso acresce que a DENTAL não se utiliza de cupom fiscal, contrariando os fundamentos do termo fiscal;
 - ii. **PROTÉTICOS** – A glosa realizada para o Sr. Edson Araújo da Silva por falta de inscrição no CRO regional de Santa Catarina é indevida por falta de amparo legal, entendendo tratar de mera

irregularidade profissional atinente ao controle do próprio órgão de classe, considerando ser habilitado em outra região, não havendo conexão de eventual ilicitude relacionada ao exercício de profissão à impossibilidade de deduzir as despesas realizadas na seara tributária. Esclarece ainda que as orientações da própria Receita Federal não indicam obrigatoriedade de inscrição no conselho de classe;

- iii. **DESPESAS COM CELULAR** – Aduziu que as glosas de 80% destas despesas se deu sob fundamento de que o equipamento também se destina a uso próprio, sendo equivocada o entendimento do fisco ante à inexistência de questionamento quanto aos motivos relacionados ao uso, com o acréscimo que a atividade de dentista é ininterrupta, sendo o aparelho necessário para o exercício da profissão;
- iv. **LIGAÇÕES INTERURBANAS** – Alegou que não houve fundamentação legal para não aceitar referidas despesas;
- v. **ALIMENTAÇÃO, TRANSPORTE, COMBUSTÍVEL E MANUTENÇÃO DO AUTOMÓVEL** – Entende devidas as deduções já que estes gastos possuem relação direta com o desempenho da atividade da contribuinte, invoca o princípio constitucional da isonomia quanto à permissão do uso destes gastos para representante comercial autônomo;
- vi. **APLICAÇÃO DE MATERIAIS X INSUMOS** – entende a despesa dedutível nos seguintes termos:

Fala-se isso especialmente em relação ao produto LIMA FLEXOFILE. Ele é um instrumento usado para limagem do canal radicular, ou seja, introdução no canal radicular, pressão nas suas paredes e remoção. Como são extremamente finas, desgastam com facilidade, perdendo assim seu poder de limagem e facilitando sua fratura no interior do canal. O ideal é sua substituição a cada canal tratado, caracterizando, assim, os seus gastos como despesas dedutíveis.

- c) Falta de recolhimento mensal – multa isolada – alega que o motivo de aplicação da multa isolada de 50% foi o recálculo realizado pela fiscalização, a partir das glosas de despesas registradas em livro caixa, entendendo-a indevida ante à aplicação de dupla penalidade, juntamente com a multa de ofício, para o mesmo fato;
- d) Juros de mora sobre a multa de ofício – a contribuinte entendeu inexistir previsão legal e, por este motivo, indevidos

- **REQUERIMENTOS**

Ao final requereu o acolhimento de suas teses jurídicas e procedência da defesa, juntando cópia de documentos a fls. 657/661.

III. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande (MS) DRJ/CGE julgou a impugnação procedente em parte, excluindo a glosa de R\$ 1.655,88 relativa a dedução de dependente (fls. 678), conforme Acórdão nº 04-35.473, de 14/05/2014, fls. 666/691, cuja ementa abaixo se transcreve:

MATÉRIA ADMITIDA.

A matéria admitida leva à consolidação administrativa do crédito tributário lançado, porque não fica instaurado o litígio, tornando precluso o recurso voluntário relativo a esta matéria.

DESPESAS COM DEPENDENTES.

Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

O direito à dedução das despesas médicas na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes.

DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

Para dedução de Livro Caixa, o interessado deve comprovar a veracidade das receitas e das despesas nele escrituradas, mediante documentação hábil e idônea.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA

A multa isolada pode ser cobrada simultaneamente à multa de ofício quando ocorridas as situações previstas na legislação para sua aplicação, independente de se referirem a fatos geradores do mesmo ano-calendário.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

Não cabe aos órgãos administrativos apreciar arguições de inconstitucionalidade de dispositivos da legislação em vigor, matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Considerando que a multa de ofício é classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é correta a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

A contribuinte foi regularmente notificada em 26/05/2014, conforme fls. 693/696.

IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 13/06/2014 a recorrente, por advogados representada, instrumento a fls. 721/722, interpôs recurso voluntário, fls. 698/720, com as mesmas razões, teses e requerimentos já apresentadas na primeira peça de defesa (impugnação), somente excluindo aquela em que foi vitoriosa na decisão de piso quanto à exclusão da glosa de dedução de dependente.

É o relatório!

Voto

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

I. ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto dele conheço.

Passo a examinar a prejudicial de decadência e preliminares de nulidade apresentadas.

II. PREJUDICIAL E PRELIMINARES

a) Decadência

Entende a recorrente que aquelas multas aplicadas referentes aos meses de janeiro a novembro de 2005 são decadentes, com fundamento no art. 150, §4º do CTN.

Destaco que a exação se aperfeiçoou em 23/11/2010, fls. 554, data da ciência do débito fiscal lançado e o prazo decadencial estabelecido em referido artigo do Código Tributário Nacional - CTN é previsto para aqueles tributos cuja lei atribua ao sujeito passivo o dever de antecipação, acrescente-se ainda que, por concepção da própria norma geral em estudo, há expressa vedação de considerar sanção de ato ilícito como tributo, nos termos em que rege o art. 3º do CTN:

(CTN)

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (grifo do autor)

Portanto, as multas aplicadas de janeiro a novembro de 2005 obedecem a regra geral esculpida no art. 173, I do CTN, inexistindo, *in casu*, extinção do crédito tributário em decorrência de decadência.

Ademais e não menos importante, tratando-se as sanções impostas em razão de descumprimento de dever instrumental (obrigações acessórias), há precedente vinculante deste Conselho exatamente no mesmo sentido adotado, conforme abaixo transcrevo:

Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula CARF nº 174)

Sem razão.

b) Erro de forma - nulidade

A recorrente alegou que o auto de infração não é instrumento adequado para constituição do lançamento por se aplicar a penalidade, com base no art. 10 do Decreto nº 70.230, de 1972, **porém se equivoca em seu próprio fundamento, já que trata o comando legal referido de requisitos de validade para constituição do crédito tributário e aplicação de penalidade ao amparo, in casu, de auto de infração, conforme disposto no caput do art. 9º de mesmo decreto:**

(Decreto nº 70.235, de 1972)

Art. 9º **A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento**, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (grifo do autor)

(...)

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;** (grifo do autor)

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.

Portanto inexistente erro de forma quanto a utilização do auto de infração para lançar o crédito tributário decorrente do tributo devido e não pago, com as consequentes aplicações de penalidade conforme legislação vigente.

Sem razão.

c) Afirmação genérica - nulidade

Quanto às glosas de despesas médicas entendeu a recorrente que a autoridade responsável pelo lançamento descreveu a ocorrência de descumprimento de formalidades legais, contudo não indicou quais elementos estão em desacordo com a legislação, prejudicando a apresentação de defesa. Para além disso houve citação de dispositivo inexistente do RIR (art. 80, III) e indicação de que a prestadora é mãe da contribuinte, como se fosse proibido tomar serviços de ascendentes.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal – TVF a fls. 581/582, Item 4.3, §§71 e 73, foi declarada para 2008 despesa médica superior aos comprovantes apresentados, sendo o excesso glosado:

71. Por outro lado, no ano-calendário 2008, a Senhora Maria Cláudia informou despesa médica em valor superior aos comprovantes apresentados. Nesse ano, o excesso de despesa foi glosado.

Ano-calendário 2008

Despesas médicas Beneficiário	Documento	DAA	Valor Comprovado	Valor aceito
Unimed Rio	Comprovante folha 382	2.823,24	2.203,56	2.203,56
Vitaserv	Comprovante de Rends., fl. 346, vs.	1.542,81	1.542,81	1.542,81
Maria da Graça Coutinho Rocha	Recibos folhas 346 a 357	4.800,00	0,00	0,00
Salutare	NFS 1670, folha 345	140,00	140,00	140,00
Total de despesas médicas		9.306,05	3.886,37	3.886,37

73. Os recibos dos serviços prestados pela Senhora Maria da Graça Coutinho Rocha não se revestem das formalidades legais e não são aptos para comprovar que as despesas realmente ocorreram. **Tampouco foi apresentado comprovação do efetivo pagamento, como cópias dos cheques nominativos**, conforme previsto no inciso III do artigo 80 do RIR 99. Registra-se que a profissional prestadora dos serviços é mãe da contribuinte. (grifo do autor)

Fica patente tratar de serviço médico específico aquele objeto de glosa, no valor de R\$ 4.800,00, além disso é clarividente que a autoridade entendeu necessária, in casu, a apresentação de outros elementos de prova de modo a demonstrar o efetivo pagamento da despesa, tal como cópia de cheque, justificando a necessidade por se tratar da própria mãe da recorrente a prestadora.

Desde já destaco, tratando-se de exame preliminar de nulidade por preterição do direito de defesa, **a clara possibilidade da recorrente contraditar pontual e especificamente**, inexistindo, portanto, a nulidade alegada, já que não houve mácula ao direito em exame, tal como prescrito no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Com efeito, ainda registro que respectiva glosa foi devidamente fundamentada, conforme se vê a fls. 556, sendo todos os requisitos legais de validade do ato constitutivo do direito creditório cumpridos, nos termos do art. 10 de mesmo decreto.

Ademais registre-se que poderia a Sra. MARIA CLAUDIA COUTINHO ROCHA ter pleiteado o direito com argumentos e provas contundentes para o desfazimento desta glosa, como por exemplo a apresentação de transferência bancária, cheque ou outro elemento, contudo somente foi apresentada declaração da prestadora na impugnação, conforme cópia de fls.661.

Registre-se ainda, conforme precedente vinculante deste Conselho, abaixo transcrito, que a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais pela autoridade administrativa, o que efetivamente ocorreu, com o registro neste caso concreto de que a profissional de saúde é a genitora da recorrente:

Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais. (Súmula CARF nº 180)

Sem razão.

III. MÉRITO

Com base no art. 114, §12, I do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023 (Ricarf), declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, os quais me utilizo como razão de decidir.

Transcrevo na sequência o voto condutor do acórdão recorrido:

DA DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA

De acordo com Termo de Verificação Fiscal (fls. 572/577), a contribuinte que exerce também atividades como profissional autônomo, informou os seguintes valores a título de despesas escrituradas em livro-caixa nos períodos analisados:

Ano-calendário	2005	2006	2007	2008
Desps. Livro-Caixa	63.522,96	91.126,77	61.814,06	66.840,15

Em linha geral, não foram admitidos os comprovantes que não identificam o adquirente da mercadoria/serviço; não possuem autenticação de pagamento; bens não consumíveis; despesas não comprovadas ou cujo comprovante não é documento fiscal, quando emitido por pessoa jurídica, etc.

Em sede de impugnação, a contribuinte alega que as despesas lançadas da empresa DENTAL PRÍNCIPE estão indicadas com as justificativas de números 4 (o documento apresentado NÃO identifica a pessoa que efetuou o pagamento e/ou a pessoa que efetuou o pagamento não é sujeito passivo;) e 12 (recibo não está assinado pelo emitente) e que, porém, os arts. 75 e 76 do RIR/99, citados pela auditora fiscal, não exigem identificação da pessoa que efetuou o pagamento nem a assinatura do recibo pelo emitente.

Que a Fiscal citou, no Termo de Verificação, o art. 61 da Lei 9 532/1997, mas que a DENTAL PRÍNCIPE não usa Emissor de Cupom Fiscal para estar sujeita às normas do §1º do art. 61 supracitado, que exige o número do CPF do contribuinte que adquiriu a mercadoria. E o §2º, que trata de outros meios de emissão de nota fiscal, não exige a identificação da pessoa que efetuou o pagamento ou assinatura do documento.

Ressalta a interessada que somente em relação ao protético EDSON ARAÚJO DA SILVA houve glosa das despesas lançadas. O fundamento é que, apesar de ter inscrição no CRO/AM desde 1991, não possuía inscrição no CRO/SC de 2005 a 2008. Houve justificativa que o Decreto nº 87.689/82 estabelece ser somente permitido o exercício da profissão de técnico em prótese dentária aos profissionais inscritos no CRO da jurisdição onde exerçam a profissão.

Afirma que foram glosadas 80% das despesas relacionadas às contas de telefone celular da contribuinte, sob a alegação de que o equipamento era, também, de uso pessoal, e que, no mesmo sentido, não houve fundamentação legal para não aceitar as ligações interurbanas realizadas pela Impugnante.

O sujeito passivo se insurge, ainda, contra a glosa das despesas realizadas com alimentação, pois essas despesas seriam relativas à própria profissional e à sua funcionária e que, como é permitida a dedução de despesas com alimentação, transporte, combustível e manutenção do automóvel dos representantes comerciais e a Constituição Federal prima pela isonomia, independentemente da ocupação profissional, a garantia de dedução para um deveria ser estendida a outro.

Que alguns documentos que foram considerados como aplicação de materiais, de fato, são insumos, especialmente em relação ao produto LIMA FLEXOFILE. Ele é um instrumento usado para limagem do canal radicular, ou seja, introdução no canal radicular, pressão nas suas paredes e remoção. Como são extremamente finas, desgastam com facilidade, perdendo assim seu poder de limagem e facilitando sua fratura no interior do canal. O ideal é sua substituição a cada canal tratado, caracterizando, assim, os seus gastos como despesas dedutíveis.

Inicialmente, cabe destacar que as disposições sobre as deduções com Livro-caixa na Declaração de Ajuste Anual atualmente em vigor foram estabelecidas inicialmente na Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que dispõe sobre o tema:

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: (...)

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

(...)

§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.

Houve a especificação da forma de dedução na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

1 - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas: (...)

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

As condições foram disciplinadas no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99:

Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, art. 4º, inciso I):

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

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

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

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

III - em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48.

Portanto, ao elaborar sua declaração e apurar o imposto devido, o contribuinte poderá indicar as despesas relativas ao Livro-Caixa que cumpram os requisitos exigíveis pela disposição normativa, cujo aproveitamento independe de comprovação prévia ou mesmo simultânea com a declaração, restado apenas a possível verificação futura por parte do fisco.

O contribuinte que informou despesas na rubrica Livro-Caixa, para fins de dedução, pode ser instado a comprová-las, como condição de validade das referidas deduções conforme disposição do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

Destaca-se da legislação anteriormente referida que as importâncias dedutíveis sob o título de Livro Caixa devem atender seis (06) requisitos: 1) Exercício de atividade não assalariada; 2) Vinculação da despesa dedutível com a receita da atividade; 3) Dedutibilidade condicionada ao custeio de despesas pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora; 4) Escrituração do Livro-Caixa; 5) Comprovação da veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação hábil e idônea; 6) Limite mensal de dedução à receita mensal da respectiva atividade, permitido o abatimento nos meses seguintes, sem transposição para o ano seguinte.

Quanto à comprovação, em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.

Primeiramente, a veracidade é a correspondência do afirmado (verdade) com a prova do afirmado, ou seja, as despesas lançadas em Livro-Caixa devem atender às exigências normativas da necessidade, usualidade e normalidade em relação à atividade profissional desenvolvida.

Quanto à forma de comprovar, não se restringiu a um documento específico, mas ao contrário, adotou o termo coletivo "documentação" que engloba amplas possibilidades de comprovação, e não se limita apenas a um documento, e, muito menos, qual seria esse documento, e pode se inferir que inexistente fixação legal dos meios de prova e de seu respectivo valor para esta finalidade, com exceção do uso de provas ilícitas, vedadas pela Constituição Federal, Art. 5º, Inciso LVI. Logo, pode-se provar por quaisquer modos que sejam adequados e suficientes.

Destarte, e da análise autos, verifica-se:

- Que, ainda que a empresa Dental Príncipe não seja obrigada a emitir Cupom Fiscal, o que deveria ter sido comprovado pela própria contribuinte por meio da citação de lei específica estadual que regule o assunto, os documentos por ela emitidos não possuem a identificação do adquirente dos produtos (nome e CPF), dado imprescindível

para o reconhecimento da dedução pleiteada, haja vista que referidos documentos poderiam ser utilizados por quaisquer contribuintes na tentativa de obter inúmeros benefícios, indiscriminadamente.

- Que, em relação às despesas com o protético Edson Araújo da Silva, o Decreto nº 87.689/82, que regulamenta a Lei nº 6.710/79, que dispõe sobre a profissão de Técnico em Prótese Dentária, em seu artigo 1º, é claro ao estabelecer que o exercício dessa profissão somente será permitido aos profissionais inscritos no CRO da jurisdição em que exerçam a profissão. Cumpre registrar que os recibos emitidos pelo prestador não se revestem de formalidades mínimas para sua aceitação, como a indicação do nome e do endereço completos do emitente, de seu CPF, do nº de sua inscrição no CRO e da descrição clara dos serviços prestados, devendo, assim, ser mantida a glosa dessas despesas.
- Que, quanto às despesas com telefonia celular e com ligações interurbanas, caberia à própria contribuinte, e não ao Fisco, o ônus de provar que essas despesas ocorreram exclusivamente em decorrência de sua atividade profissional. Não havendo essa comprovação nos autos, agiu corretamente a autoridade fiscal ao aplicar a norma contida no Parecer Normativo Cosit nº 60/1978 para reconhecer somente a dedução de 20% das despesas com telefonia celular no livro caixa, valendo ressaltar, ainda, que as faturas referentes a essas despesas nem sequer foram emitidas em nome da contribuinte, em que pese haverem sido remetidas ao seu endereço profissional.
- Que, em relação às despesas com alimentação, ressalte-se que, como já esclarecido pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal (fl. 575), sua dedução não tem previsão legal e tais gastos não podem ser considerados despesas de custeio, eis que não são indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como o são as despesas com aluguel, luz, material de expediente e de consumo. Ademais, destaque-se que as despesas com alimentação subsistem independentemente do exercício da atividade profissional.
- Que, quanto à aplicação do princípio constitucional da isonomia às despesas com transporte e locomoção, ver tópico "DOS DISPOSITIVOS LEGAIS E DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS".
- Que as despesas com o produto LIMA FLEXOFILE (nome comercial), fabricado em aço inoxidável, não podem ser consideradas como de custeio, por referido produto não ser material de consumo em razão de sua natureza (semi-) durável, o que pode ser corroborado, ainda, pelo fato de a contribuinte haver comprado somente uma unidade do produto em 2005 (fl. 211) e outras duas unidades em 2007 (fl. 328).

Diante do exposto, deve ser mantido o lançamento, sem qualquer reparo.

DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA

Sustenta o impugnante que a multa isolada não poderia ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre os rendimentos recebidos de pessoa física. Caso contrário, haveria dupla penalidade sobre o mesmo fato.

Ressalte-se que ambas as multas têm sua base legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, respectivamente nos incisos I e II, sendo originárias do mesmo fato econômico, porém com fato gerador e momento de recolhimento distintos previstos na legislação, tendo em vista a existência de duas obrigações legais a serem cumpridas pelos contribuintes que auferem rendimentos recebidos de pessoa física, sendo uma a de efetuar a antecipação do imposto durante o ano-calendário e a outra de incluir estes rendimentos na declaração de ajuste anual, compensando as antecipações efetuadas.

O inciso I determina que a multa denominada de normal ou genérica será exigida juntamente com o tributo, apurado de ofício, quando não houver sido anteriormente pago no prazo estabelecido pela legislação, que, no caso da pessoa física, coincide com a data do encerramento do prazo para entrega tempestiva da declaração de rendimentos. O inciso II, por sua vez, dispõe que a multa será exigida isoladamente do tributo, quando houver falta de recolhimento da antecipação ou quando o recolhimento houver sido efetuado intempestivamente sem o acréscimo de multa de mora, sem estabelecer qualquer vínculo com a infração por falta de pagamento do imposto definitivo apurado de ofício na declaração.

Verifica-se, assim, que, de acordo com os dispositivos legais citados, independentemente de se apurar imposto a pagar na declaração de ajuste anual, não havendo o recolhimento mensal deve ser exigida a multa isolada sobre esta infração. Saliente-se que a multa é lançada isoladamente, sem tributo, pois o imposto correspondente é cobrado na respectiva declaração de ajuste, pela inclusão, junto aos demais rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário, dos rendimentos sujeitos ao pagamento do carnê-leão.

A intenção do legislador foi clara: estabelecer uma distinção entre aquele contribuinte que cumpre sua obrigação de recolher o carnê-leão, mês a mês, nas datas previstas na legislação, e o contribuinte que nada paga, oferecendo à tributação os rendimentos sujeitos ao carnê-leão apenas quando da entrega de sua declaração de ajuste ou nem mesmo isto fazendo, como no presente caso.

A Constituição Federal e a legislação tributária infraconstitucional não vedam a aplicação concomitante de penalidades, como comprova o artigo 74 da Lei nº 4.502/1964, que estabelece, expressamente, que *"apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas,..."*

Como se constata, a tipificação no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 das infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos) não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração e nem de penalidade. Pelo contrário, a lei, por não conter palavras inúteis ou supérfluas, ao tipificar essas infrações, inclusive num mesmo dispositivo legal, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não são excludentes.

O crédito tributário da multa isolada por falta de recolhimento de antecipação não pode ser dispensado ou excluído na via administrativa sob o argumento de que tal exigência seria injusta ou gravosa, tendo em vista que os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco são dirigidos ao legislador e não ao aplicador da lei. Posta a lei no mundo jurídico, deve ser aplicada. Caso se entenda que esta lei é inconstitucional, deve-se adotar as medidas cabíveis para a sua arguição perante o Supremo Tribunal Federal, por ser a declaração de inconstitucionalidade atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b", da Constituição Federal.

Com relação à multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão, contudo, aplico o precedente vinculante deste Conselho, abaixo transcrito, **para EXCLUIR do crédito tributário constituído aquelas anteriores à 22/01/2007**, data da publicação e entrada em vigor da Medida Provisória nº 351:

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%). (Súmula CARF nº 147)

Retorno à transcrição do voto condutor do acórdão recorrido:

DOS DISPOSITIVOS LEGAIS E DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A impugnante alega que teria havido a violação de dispositivos legais e princípios constitucionais por ocasião da lavratura do Auto de Infração.

Em regra, é vedado, à autoridade administrativa, reconhecer tese de ilegalidade e inconstitucionalidade de lei, consoante estabelece o caput do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, na redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009:

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.

(...)

§ 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)

1 - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (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 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)

Na falta das decisões mencionadas no § 6º, aplicáveis à matéria, a autoridade administrativa deve observar a lei vigente, considerando que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, por força do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

As alegações de inconstitucionalidade quanto à aplicação da legislação tributária não podem ser oponíveis na esfera administrativa, por ultrapassar os limites da sua competência legal. Tal interpretação já está pacificada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, não tendo competência para declarar a inconstitucionalidade de norma.

Destarte, constatado que a autoridade lançadora agiu com estrita observância das normas legais que regem a matéria em questão, não há que se falar em violação de dispositivos legais e princípios constitucionais.

DOS JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Em sua impugnação, o sujeito passivo requer seja cancelada a notificação no que tange à aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas, por falta de previsão legal.

Cabe destacar que o Código Tributário Nacional (CTN) traz, em seu art. 3º, a definição de tributo:

"Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. "

Por sua vez, os artigos 113, § 1º, e 139, do mesmo diploma legal, assim, dispõem:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente."

"Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta ".

Da leitura dos dispositivos transcritos, infere-se que a multa, apesar de não ser um tributo, faz parte do crédito tributário, devendo receber, no que couber, o tratamento dispensado ao crédito tributário pelo Código Tributário Nacional.

Já o art. 161 do CTN estabelece que, ao crédito tributário não pago no vencimento, devem ser acrescidos os juros moratórios.

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. "

Destarte, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão *"sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis"* apenas reforça que juros e multa não são excludentes entre si.

Os arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002, resultante da conversão da MP nº 1621-31/98 (reedição da MP nº 1542-17/96), dispõe da seguinte forma:

"Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

(...).

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento. "

As multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, são débitos decorrentes de tributos e contribuições, estando a eles vinculados. Logo, as expressões *"débitos decorrentes de tributos e contribuições"* e *"débitos de qualquer natureza"*, utilizadas,

respectivamente, nas Leis nº 9.430/1996 e 10.522/2002, certamente incluem as multas de ofício.

Trata do assunto, ainda, o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/1998:

3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

- a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;
- b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95.

Assim, tem previsão legal a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, haja vista esta compor o crédito tributário.

Quanto ao tema, aplico ainda, como razão de decidir precedente vinculante deste Conselho, abaixo transcrito:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108)

Retorno à transcrição do voto condutor do acórdão recorrido:

DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

Quanto à jurisprudência trazida aos autos, é de se observar o disposto no artigo 472 do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a "sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros...".

Assim, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, os interessados não podem usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são "inter pars " e não "erga omnes ".

A hipótese de efeito vinculativo de decisões judiciais foi estabelecida na Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, e contempla somente as súmulas vinculantes pelo Supremo Tribunal Federal:

"Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei. "

Portanto, as decisões judiciais e também administrativas, mesmo que reiteradas, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário, e não podem ser estendidas genericamente a outros casos, aplicando-se somente à questão em análise e vinculando as partes envolvidas naqueles litígios.

Relativamente às doutrinas transcritas, cabe esclarecer que mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

IV. CONCLUSÃO

Ante ao exposto, voto por rejeitar a prejudicial de decadência e preliminares de nulidade apresentadas e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para excluir do crédito tributário as multas isoladas anteriores a janeiro de 2007.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino