



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.013202/2006-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.600 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2021
Recorrente LUCIANO CAVALHEIRO DALLACQUA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004, 2005, 2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 6. APLICÁVEL.

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. DECISÃO RECORRIDA. SUFICIÊNCIA DE PROVAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTENTE.

O julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pela parte em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

PAF. DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. SUBSTITUIÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A perícia não se presta para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, pois sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento especializado.

IRPF. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULAS CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora.

TRABALHO NÃO ASSALARIADO. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL. DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. INOBSERVÂNCIA. 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 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 negar provimento ao recurso voluntário.

(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, referente aos exercícios de 2004 a 2006.

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 06-19.158 - proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - DRJ/CTA - transcritos a seguir (processo digital, fls. 252 a 263):

Trata o presente processo de auto de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, às fls. 198/204, para a exigência de R\$ 48.541,61 de imposto, R\$ 36.406,19 de multa de ofício de 75%, além dos acréscimos legais.

O lançamento, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 199/204, refere-se à dedução indevida de despesas do livro caixa nos anos-calendário 2003 a 2005. Em relação aos anos-calendário 2003 e 2004 a fiscalização relata que o contribuinte, intimado, nada apresentou; em relação ao ano-calendário 2005, descreve que acatou despesas de R\$ 50.657,12, tendo glosado o montante de R\$ 27.957,09, relativo a gastos com telefone celular, aquisição de televisão, gasolina, anúncios em jornal, pagamento de prestadores de serviços não identificados, despesas com notas fiscais e cupons fiscais sem identificação do pagante, despesas sem documentos hábeis (só comandas).

Cientificado do lançamento, por via postal, em 30/11/2006 (fl. 208), sexta-feira, o interessado apresentou, tempestivamente, em 02/01/2007, a impugnação de fl. 209, acompanhada dos documentos que compõem os anexos 1 a 111, na qual, em síntese, descreve que somente agora localizou os documentos requeridos e que teve que reescrever o livro caixa do exercício 2006, pelo que requer autorização para retificação das declarações dos exercícios 2004 a 2006, esclarecendo que a documentação original encontra-se em seu poder, tendo anexado cópias junto à impugnação. Solicita a análise dos motivos desta impugnação e oportunidade de defesa oral, prontificando-se a pagar espontaneamente o saldo devedor das declarações retificadas. Finaliza requerendo o pronunciamento da autoridade competente no prazo de cinco dias.

À fl. 212, a repartição preparadora, considerando que, nos termos do art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972, o pedido de retificação e de recolhimento espontâneo não caracterizam impugnação e esclarecendo que não há previsão legal para autorizar retificação da declaração após o lançamento efetuado, a teor do art. 147, §1º, do CTN, que não há previsão normativa para defesa oral perante o órgão julgador de 1ª instância administrativa, que caberia ao contribuinte efetuar os cálculos e recolher os tributos, com multa de ofício e juros de mora, dos saldos devedores que reconhece, intimou o contribuinte a apresentar os recolhimentos dos saldos devedores apurados, acompanhados dos respectivos demonstrativos de apuração.

Cientificado, em 22/01/2007 (fl. 213), o interessado apresentou as petições de fls. 214/216, nas quais reclama a falta de análise da impugnação apresentada, reiterando o pedido de defesa oral, além de descrever, à fl. 216, que apurou saldos a pagar de R\$ 3.138,68, R\$ 948,00 e R\$ 1.233,86, nos respectivos anos de 2003 a 2005, que, atualizados, diz perfazerem o total de R\$ 8.171,53, valor em relação ao qual solicita parcelamento. Junta, às fls. 217/222, a apuração correspondente.

À fl. 223, consta petição, protocolizada em 09/02/2007, de inclusão dos documentos de fls. 224/247.

À fl. 248, consta Termo de Transferência de Crédito Tributário, para o Processo Administrativo nº 10980.001962/2007-28, relativo aos valores que o contribuinte aduz serem devidos.

Julgamento de Primeira Instância

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, 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. 252 a 263):

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

Exercício: 2004, 2005, 2006

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não-impugnada a exigência com a qual o contribuinte concorda.

LIVRO CAIXA. DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas no livro caixa está condicionada à comprovação documental hábil e idônea, enquadrando-se como de custeio as de consumo indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

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. 274 a 287):

1. Alegação de nulidade do lançamento:

a) porque o auto de infração não foi lavrado na “sede da impugnante”, o que fere o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972;

b) porque a “descrição da legislação atingida”, além de sucinta no auto de infração, não mencionada no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal.

2. Alegação de nulidade da decisão recorrida, em face de suposto cerceamento de defesa, ferindo o princípio constitucional de que todos são inocentes até que se prove o contrário.

3. Alegação de que os documentos apresentados foram glosados indevidamente, pois preenchem os requisitos legais exigidos para a respectiva dedutibilidade.

4. A multa aplicada fere o princípio constitucional do não confisco.

5. Subsidiariamente, pede a realização de diligência para confirmação das informações prestadas.

7. Transcreve doutrina e 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 23/10/2008 (processo digital, fl. 266), e a peça recursal foi interposta em 24/11/2008 (processo digital, fls. 273, 274 e 287), 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 o auto de infração não foi lavrado na “sede da empresa”, como também a descrição da legislação “atingida” foi apresentada somente no auto de infração e de forma sucinta. 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 2003 a 2005 (DIRPF 2004 a 2006). 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. 16, 18 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. 200 a 208).

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.

Ademais, tocante ao local de lavratura da autuação, este Conselho já pacificou que a constatação da infração pode ocorrer fora do estabelecimento do contribuinte, cujo Enunciado nº 6 de suas súmulas transcrevo:

Súmula CARF nº 6:

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

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. Confira-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, 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, improcede a arguição de nulidade, eis que 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. Logo, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Nulidade da decisão recorrida

Todas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida foram enfrentadas por ocasião do julgamento de origem, razão pela qual não procede a alegação da Recorrente no sentido de ter sucedido cerceamento de defesa sob o pressuposto de que alguns argumentos, ali expostos, deixaram de ser considerados. No caso, nota-se ter ocorrido desdobramentos de abordagens já objeto da discussão, como tais, nada inovando as razões já discutidas.

A propósito, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

É nesse sentido, ao tratar da fundamentação das decisões judiciais com fulcro no art. 489, § 1º, do CPC/2015, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), *verbis*:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Por oportuno, cabe destacar, ainda, que o CPC/2015 e, por consequência, os pronunciamentos dos tribunais superiores a ele referentes, são importantes fontes de direito subsidiárias a serem observadas no Processo Administrativo Fiscal. A esse respeito, trata o Acórdão 2402006.494, proferido por Este órgão julgador:

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

Como visto, o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade vistas no inciso II do art. 59 do PAF, 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.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do mesmo Decreto.

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar sobre a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, supostamente em face da inconstitucionalidade da multa de ofício, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, 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)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

Súmula CARF nº 2:

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

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Mérito

Solicitação de diligência

O Recorrente alega a necessidade da realização de diligência a fim de comprovar a veracidade das informações por ele apresentadas, o que não se justifica à luz do Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, nestes termos:

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)

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Do exposto, não vejo razão para deferir reportado pedido, pois sua realização tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que o contribuinte deveria trazer junto com a impugnação. No caso, inexistente matéria controversa ou de complexidade que justificasse um parecer técnico complementar, razão por que os documentos acostados aos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador.

Portanto, esta pretensão não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal.

Multa de ofício e juros de mora aplicáveis

As aplicações da multa de ofício e dos juros de mora se impõem, respectivamente, pelos arts. 44, I, e 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Confirma-se:

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

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

Art. 61. [...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão **juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifo nosso)

Acrescente-se que tais matérias já estão pacificadas perante este Conselho, cujos enunciados de súmulas transcrevo na sequência:

Enunciado de Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Enunciado de Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Como visto, reportada matriz legal impede que a aplicação de tais acréscimos seja submetida à discricionariedade das autoridades tributárias, cujas atividades são vinculadas, nos termos do CTN, art. 142, parágrafo único. Por conseguinte, o procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará na cominação de mencionados acréscimos legais, nos exatos termos da legislação. Logo, resta à autoridade fiscal aplicar citada penalidade no exato percentual legalmente previsto, nestes termos:

Art. 142. [...]

[...]

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.as exigências são feitas nos estritos contornos do princípio da legalidade.

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

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 regularmente 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 arrear 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.

Analizando os autos do presente processo, nota-se que o julgador de origem examinou detidamente o livro-caixa apresentado pelo Contribuinte. Por conseguinte, conforme se vê na sequência, foi objeto de glosa apenas a parcela deduzida indevidamente, assim considerada somente aquela que o Contribuinte não logrou provar a ocorrência em si ou sua correspondente normalidade, usualidade e necessidade para a execução do serviço prestado.

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, quanto às demais questões levantadas no recurso, 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:

[...]

Dos valores ora discutidos, **não** merecem ser acolhidos:

a) por falta de apresentação de comprovante que os fundamente:

a.1) no ano-calendário 2003:

- R\$ 96,00 (Marquart e Cia Ltda) em janeiro; R\$ 14,40 (Odontofarma Com Prod Ltda) em abril; R\$ 12,80 (Farmanilquímica Ltda) em maio; R\$ 8,28 (A. Angeloni e Cia Ltda) e R\$ 4,68 (Top Com Plásticos Ltda) em agosto;

a.2) no ano-calendário 2004:

- R\$ 80,28 (Dental Ricardo Tanaka Ltda) em março;

b) por falta de apresentação de nota fiscal:

- observação: o documento emitido por pessoas jurídicas, a teor do art. 61 da Lei nº 9.532, de 1997, na prestação de serviços ou no fornecimento de bens é a nota fiscal, por meio eletrônico ou manual, não se podendo acolher como idôneos documentos de outra espécie, que não se revestem da forma legal eleita;

b.1) no ano-calendário 2003:

- R\$ 460,00 e R\$ 586,00 em março; R\$ 2.469,00 em abril; R\$ 2.438,00 em maio; R\$ 2.228,00 em junho; R\$ 2.254,00 em julho; R\$ 1.773,00 em agosto; R\$ 1.385,00 em outubro; R\$ 1.890,00 e R\$ 1.414,00 em novembro; e R\$ 814,00 em dezembro, todas relativas a supostas despesas com o Laboratório de Prótese Odontológica Trevisani S/C Ltda; em relação a tais valores, a falta de nota fiscal não é suprida pelos documentos apresentados às fls. 224/247, meros recibos,

assinados por pessoas físicas diversas, que não consta representarem a pessoa jurídica em questão, e que, salvo comprovação de efetivo pagamento a eles atrelados, foram emitidos em série e posteriormente, objetivando acobertar as despesas em relação às quais o contribuinte não dispunha de nota fiscal comprobatória;

- R\$ 343,00 em julho; R\$ 300,00 em setembro; R\$ 30,00 em novembro; e R\$ 1.522,00 em dezembro, todas relativas a supostas despesas com o Laboratório Transflex - Prótese Estética e Funcional;

b.2) no ano-calendário 2004:

- R\$ 320,00 em março, R\$ 2.000,00 em abril, R\$ 1.540,00 em maio, R\$ 3.298,00 em junho, R\$ 910,00 e R\$ 762,00 em julho, R\$ 2.929,00 em agosto, R\$ 2.320,00 em setembro, R\$ 415,00 em outubro, R\$ 300,00 em novembro e R\$ 1.678,00 em dezembro, todas relativas a supostas despesas com o Laboratório de Prótese Odontológica Trevisani S/C Ltda; em relação a tais valores, a falta de nota fiscal não é suprida pelos documentos apresentados às fls. 224/247, meros recibos, assinados por pessoas físicas diversas, que não consta representarem a pessoa jurídica em questão, e que, salvo comprovação de efetivo pagamento a eles atrelados, foram emitidos em série e posteriormente, objetivando acobertar as despesas em relação às quais o contribuinte não dispunha de nota fiscal comprobatória;

- R\$ 300,00 em fevereiro, R\$ 300,00 em março, R\$ 300,00 em abril, R\$ 316,00 em junho, todas relativas a supostas despesas com o Laboratório Transflex - Prótese Estética e Funcional;

- R\$ 316,00 em agosto, R\$ 316,00 em setembro, R\$ 346,00 em novembro e R\$ 2860,00 em dezembro, todas relativas a supostas despesas com Bioflex Prótese Odontológica;

b.3) no ano-calendário 2005:

- R\$ 300,00 (Transflex Laboratório de Prótese Dentária) e R\$ 575,00 (Virtual Livros e Materiais Odontológicos) em maio; R\$ 1.083,00 (DSP Implantes) e R\$ 346,00 (Dental Prótese Dentária); em julho; e R\$ 715,00 em agosto e R\$ 395,00 em novembro, com DSP Industrial Ltda;

c) por se reportarem a **cupons em que não há a identificação do adquirente**, não se prestando à comprovação de que se tratam de despesas de custeio da profissão do autuado:

c.1) no ano-calendário 2003:

- R\$ 3,50 (Farmacruz Farm e Drog Ltda) e R\$ 20,00 (Austin Pap Informática Ltda) em abril; R\$ 6,20 (Farmácias Mab Ltda) em maio; R\$ 39,90 (Básico de Curitiba Ltda) em agosto; R\$ 554,40 (Dental Ricardo Tanaka Ltda) em setembro; e R\$ 4,50 (Alves e Carmona Ltda) em novembro;

c.2) no ano-calendário 2004:

- R\$ 11,37 (Farmed Com Farm S/A) em janeiro; R\$ 612,00 e R\$ 395,29 (Marquart e Cia Ltda) e R\$ 710,00 (Dental Ricardo Tanaka Ltda) em março; R\$ 764,00 (Marquart e Cia Ltda) em abril, R\$ 9,54 (A. Angeloni e Cia Ltda) em setembro;

c.3) no ano-calendário 2005:

- R\$ 10,16 (A. Angeloni e Cia Ltda) e R\$ 67,02 (Fasamed Com Farm Ltda) em março, R\$ 11,50 (A. Angeloni e Cia Ltda) em abril, R\$ 585,40 (Dental Ricardo Tanaka Ltda) e R\$ 14,62 (Fasamed Com Farm Ltda) em junho, R\$ 7,92 (A. Angeloni e Cia Ltda) e R\$ 106,90 (Farm Drogaria Nissei Ltda) em julho, R\$ 550,00 (Dental Ricardo Tanaka Ltda) em novembro,

d) por se reportarem a **notas fiscais em que não houve a identificação do adquirente no ato de emissão**, não servindo de comprovação de que se tratam de despesas de custeio do contribuinte autuado:

d.1) no **ano-calendário 2003**:

- R\$ 18,00 (Odontopar Com Prod Odont Ltda), R\$ 8,20 (Polisani Prod Med e Hospitalares), R\$ 36,00 (Odontex Com Livros Ltda) e R\$ 125,50 (Odontopar Com Prod Odont Ltda) em abril; R\$ 120,00 (Cromagem Tarumã), R\$ 11,00, R\$ 45,00 e R\$ 11,00 (Odontopar Com Prod Odont Ltda) em julho; R\$ 600,00 (Distribuidora Dental Ipanema Ltda), R\$ 433,90 (D'Angels Comércio de Materiais Odontológicos Ltda), R\$ 48,74 (Top Com Plásticos Ltda), R\$ 14,00 (Joselito Pereira Silveira), R\$ 16,00 (Scarpelli Vieira Ltda) e R\$ 90,00 (Odontopar Com Prod Odont Ltda) em agosto; R\$ 900,00 e R\$ 854,40 (Distribuidora Dental Ipanema Ltda) e R\$ 245,40 (D'Angels Comércio de Materiais Odontológicos Ltda) em setembro; R\$ 2.130,00 (Distribuidora Dental Ipanema Ltda); R\$ 3,00, R\$ 48,10 e R\$ 33,00 (Odontopar Com Prod Odont Ltda); R\$ 216,00 (Odontex Com Livros Ltda) e R\$ 126,00 (D'Angels Comércio de Materiais Odontológicos Ltda) em novembro;

d.2) no **ano-calendário 2004**:

- R\$ 1.484,00 (Distribuidora Dental Ipanema Ltda), R\$ 9,00 (Odontopar Com Prod Odont Ltda) e R\$ 47,80 (Luvizotto Ltda) em janeiro; R\$ 3,00, R\$ 3,00 e R\$ 12,20 (Odontopar Com Produtos Odontolog Ltda) e R\$ 321,00 (D'Angels Comércio de Materiais Odontológicos Ltda) em fevereiro; R\$ 9,00, R\$ 1,20, R\$ 23,00, R\$ 14,70 e R\$ 18,00 (Odontopar Com Produtos Odontolog Ltda), R\$ 12,50 (Pap Santa Cruz Ltda) e R\$ 18,60 (Polisani Ltda) em março; R\$ 9,00 e R\$ 18,00 (Odontopar Com Produtos Odontolog Ltda), R\$ 3,20 (Pap Muricy Ltda) e R\$ 343,40 (D'Angels Comércio de Materiais Odontológicos Ltda) em abril; R\$ 9,00 (Odontopar Com Prod Odont Ltda) em maio; R\$ 14,71, R\$ 320,00, R\$ 3,00, R\$ 92,40 e R\$ 8,10 (Odontopar Com Prod Odont Ltda), R\$ 5,00 (Sandra Mara Alves da Roch) e R\$ 72,00 (Perboni e Cia Ltda.) em junho; R\$ 2,00 (Kwaifarma Com Ltda) e R\$ 270,00 (Odontex Ltda) em julho; R\$ 9,20, e R\$ 289,00 (Odontopar Com Produtos Odontolog Ltda) e R\$ 6,10 (Antonio Jean Abdo) em agosto; R\$ 75,00, R\$ 56,60, R\$ 8,00, R\$ 32,00, R\$ 32,00, R\$ 8,00 e R\$ 40,00 (Odontopar Com Produtos Odontolog Ltda) e R\$ 982,00 (Distribuidora Dental Ipanema Ltda) em dezembro;

d.3) no **ano-calendário 2005**:

- R\$ 27,51 (Luvizotto Ltda) e R\$ 250,00 (Ronaldo Oscar Steffens) em fevereiro; R\$ 2.039,00 (Distribuidora Dental Ipanema Ltda) em junho; R\$ 1.232,00 (Distribuidora Dental Ipanema Ltda) em agosto; R\$ 850,00 (Dental MP Com de Prod e Equip Odont Ltda) em setembro; R\$ 98,00 (D'Angels Comércio de Materiais Odontológicos Ltda) em outubro; R\$ 5,25 (Kennedy Supri-Paper Ltda) e R\$ 905,50 (Distribuidora Dental Ipanema Ltda) em novembro;

e) por se reportarem a **documentos (recibos) em que o suposto prestador dos serviços não consta estar habilitado ao fornecimento de serviços de prótese dentária**:

- observações: a atividade de Técnico em Prótese Dentária - TPD requer habilitação em Curso de Prótese Dentária e a inscrição no Conselho Regional de Odontologia - CRO, nos termos da Lei nº 6.710, de 5 de novembro de 1979, e do Decreto nº 87.689, de 11 de outubro de 1982; nesse sentido, tratando-se de profissão legalmente regulamentada, qualquer documento expedido por técnico assim qualificado requer a sua perfeita identificação profissional, o que não ocorre no caso em questão, em que os documentos são assinados por pessoas que, por falta da indicação correspondente, não preenchem os requisitos legais para fazê-lo formalmente; note-se, inclusive, que, nos termos da Consolidação das Normas para Procedimentos nos Conselhos de Odontológica (Resolução CFO nºs 185, de 1993, e 63, de 2005), o TPD deve obrigatoriamente colocar o

número de sua inscrição no CRO nas notas fiscais de serviços, nos orçamentos e nos recibos, sob pena de instauração de processo ético; de outra parte, os valores em questão são elevados e, a despeito dos recibos, não há comprovação alguma de prestação de serviço e de pagamento, sendo de se destacar que, nitidamente, são documentos que sequer foram confeccionados pela pessoa que os assina;

e.1) no **ano-calendário 2003**:

- R\$ 1.260,00 em junho, R\$ 1.250,00 em julho e R\$ 1.250, em novembro, relativos a Antonio Luiz Trevisani;
- R\$ 1.145,00 em junho e R\$ 1.140,00 em setembro relacionados a Maria do Ceu Trevisani;
- R\$ 940,00 em agosto, R\$ 867,00 em outubro, R\$ 960, em novembro e R\$ 700,00 em dezembro, relativos a Jefferson Alves de Lima;
- R\$ 482,00 em setembro, relativos a Marcelo Eduardo Trevisani;

e.2) no **ano-calendário 2004**:

- R\$ 200,00 em janeiro, R\$ 110,00 em junho, R\$ 70,00 em agosto, R\$ 20,00 e R\$ 20,00 em outubro, relativos a Fabio Tel Santana;
- R\$ 565,00 em março, R\$ 320,00 em abril, R\$ 665,00 em maio, R\$ 813,00 em junho, R\$ 972,00 em outubro, R\$ 786,00 em dezembro, relativos a Jefferson Alves de Lima;
- R\$ 320,00 em março, relativos a João Pedroso;
- R\$ 1.180,00 em outubro e R\$ 1.170,00 em dezembro, relativos a Edson Rodrigo Trevisani;
- R\$ 40,00 em novembro, relativos a Ruth Pinho Borcath;

e.3) no **ano-calendário 2005**:

- R\$ 1.175,00 em janeiro, R\$ 156,00 em agosto, relativos a Edson Rodrigo Trevisani;
- R\$ 1.150,00 em fevereiro, R\$ 500,00 e R\$ 1.025,00 em maio, R\$ 425,00 e R\$ 1.025,00 em junho, R\$ 1.200,00 e R\$ 1.025,00, em julho, R\$ 1.270,00 e R\$ 1.025,00 em agosto, R\$ 1.000,00 e R\$ 1.025,00 em setembro, R\$ 345,00 e R\$ 1.025,00 em outubro, R\$ 1.025,00 em novembro, R\$ 1.000,00 e R\$ 1.025,00 em dezembro, relativos a Cléia Guerra;
- R\$ 1.250,00 em fevereiro, R\$ 1.240,00 em março, R\$ 1.200,00 em setembro, relativos a Maria do Céu Trevisani;
- R\$ 25,00, em março, R\$ 50,00 em julho, R\$ 33,00 em outubro, relativos a Fabio Tel Santana;
- R\$ 1.300,00 em julho, relativos a James E. Correia;
- R\$ 1.300,00 em julho, relativos a Ariston Silvestre Barros;
- R\$ 1.305,50 em julho, R\$ 1.068,00 em setembro, R\$ 565,50 em novembro e R\$ 1.067,00 em dezembro, relativos a Antonio Luiz Trevisani;
- R\$ 669,00 em fevereiro, R\$ 975,00 e R\$ 400,00 em maio, R\$ 1.100,00 em junho, R\$ 1.100,00 e R\$ 1.300,00 em julho, R\$ 998,00 em agosto, R\$ 1.150,00 em setembro e R\$ 1.000,00 em dezembro, relativos a Adilson Maciel Jerônimo, que tem registro de Auxiliar de Prótese Dentária, cuja atividade, nos termos da Consolidação das Normas para Procedimentos nos Conselhos de Odontológica (Resolução CFO nº 63, de 2005), necessita de supervisão de Cirurgião Dentista ou de Técnico em Prótese Dentária, hipóteses inexistentes no caso; note-se que, se o auxiliar estivesse sob a supervisão do próprio contribuinte, a dedutibilidade estaria condicionada a um vínculo empregatício, que não há;

- f) por se relacionar a **recibo de férias não assinado pelo beneficiário**, no ano-calendário 2003, de R\$ 164,58 em julho e R\$ 329,15 em dezembro, relativos a Maria de Lourdes Demarchi (fls. 64/66 e 144/146, anexo I);
- g) por pretensão de **dedução em duplicidade** da mesma despesa, no ano-calendário 2003, de R\$ 245,03 em setembro (fl. 99, anexo I);
- h) por **falta de comprovação de pagamento**, no ano-calendário 2004, de: R\$ 274,25 (Conselho Regional de Odontológica, fl. 68 do anexo II) em abril, R\$ 11,67 (Sindesc, fl. 82 do anexo II) e R\$ 33,83 (GF1P, fls. 86/89 do anexo II) em maio;
- i) por se referir a **documento inelegível**, R\$ 35,58, relativo à Fasamed Com Farm Ltda, à fl. 60 (anexo III), no ano-calendário 2005 (maio);
- j) por **não ser despesa de custeio** da profissão de dentista, R\$ 100,00, a Claudia Martins Bassani, à fl. 67 (anexo III), no ano-calendário 2005 (junho).

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, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz