



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15940.720061/2011-13
ACÓRDÃO	2102-003.327 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCO AURELIO DIAS BATISTA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010

PRELIMINAR DE NULIDADE. FORMALIDADES LEGAIS.

O Interessado teve pleno conhecimento dos ilícitos tributários apurados e pôde exercer, sem qualquer restrição, seu direito de defesa. Desta forma, constata-se que foram atendidos todos os requisitos formais exigidos pelo Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

PRELIMINAR DE NULIDADE.

A eventual existência de erros nas glosas de certas despesas de Livro Caixa não é motivo, por si só, de nulidade do lançamento como um todo.

DEDUÇÃO. LIVRO CAIXA.

O contribuinte que comprovadamente 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, poderá deduzir despesas escrituradas no Livro Caixa da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, de acordo com as regras e os limites previstos no art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO.

No caso de lançamento de ofício é aplicada a multa 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 (art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1.996).

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa não é competente para se manifestar acerca da constitucionalidade de dispositivos legais, prerrogativa esta reservada ao Poder Judiciário.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. CARNÊ-LEÃO.

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas por Conselhos de Contribuintes ou pelo Supremo Tribunal Federal, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de diligência requisitado pelo Interessado, pois cabia a ele o ônus de produzir eventuais provas em seu favor no momento de apresentação de sua impugnação.

PEDIDO FEITO NOS AUTOS PARA REALIZAR SUSTENTAÇÃO ORAL. INEXISTÊNCIA PREVISÃO NO REGIMENTO INTERNO DO CARF. PUBLICAÇÃO DA PAUTA DE JULGAMENTO NO D.O.U E NO ENDEREÇO ELETRÔNICO DO CARF NA INTERNET. DIREITO ASSEGURADO À PARTE OU AO SEU PATRONO DE FAZER SUSTENTAÇÃO ORAL NA SESSÃO DE JULGAMENTO.

O pedido de intimação prévia da data da sessão de julgamento ao patrono do Recorrente para a realização de sustentação oral não encontra amparo no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF. A publicação da pauta no Diário Oficial da União e a divulgação no sítio do CARF na Internet, será feita com, no mínimo, 10 (dez) dias de antecedência da data do julgamento, devendo as partes ou seus patronos acompanhar tais publicações, podendo, então, na sessão de julgamento respectiva, efetuar sustentação oral.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução das despesas com rubrica “Fundação Mirim”.

(documento assinado digitalmente)

Jose Marcio Bittes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado(a)), Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Jose Marcio Bittes (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de Auto de Infração (fls. 26/34) em nome do sujeito passivo em epígrafe, decorrente de procedimento de revisão de sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) do exercício 2009 (fls. 19/25).

A autoridade lançadora apurou as seguintes infrações:

- I) dedução indevida de despesas de Livro Caixa, com glosa no valor de R\$ 164.793,15; e
- II) multa isolada por falta de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) devido a título de carnê-leão no valor de R\$ 3.344,09 (discriminação mensal na fl. 33).

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 35/44, a autoridade lançadora narrou, em síntese, os seguintes fatos:

- a) conforme intimado, o Interessado apresentou planilhas mensais com os lançamentos das deduções efetuadas a título de Livro Caixa durante o ano-calendário 2008, juntamente com os comprovantes originais desses dispêndios;
- b) as planilhas mensais apresentadas foram acrescidas de duas colunas ("Valor da Glosa" e "Código da Glosa") e constam das fls. 2858/2877 e 2960/2974;
- c) o levantamento fiscal versou sobre a contabilização indevida de despesas indedutíveis no Livro Caixa, contrariando o disposto no art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999);
- d) através de verificação das informações apresentadas pelo Interessado, confrontando-as com as constantes no banco de dados da Receita Federal e a correta aplicação da legislação fiscal vigente à época da contabilização, foi efetuada a glosa de despesas indevidas de Livro Caixa conforme quinze motivos listados nas fls. 37/43, numerados de 1.1 a 1.15 e remetidos às planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974 e) sobre o valor da

diferença de imposto incide a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e

f) foi constatada a omissão do Interessado quanto ao cumprimento da obrigação tributária prevista no art. 106 do Regulamento do Imposto de Renda, qual seja, o recolhimento mensal obrigatório do carnê-leão (art. 21, inciso I da Instrução Normativa SRF n.º 15, de 6 de fevereiro de 2001), conforme planilhas de fls. 2975/2976, o que acarretou na incidência de multa aplicada isoladamente (art. 44, inciso II, alínea "a" da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Em virtude deste lançamento, apurou-se IRPF suplementar de R\$ 45.318,12, multa de ofício agravada de R\$ 33.988,59, além de juros de mora de R\$ 9.756,99 (calculados até julho de 2011). Apurou-se, ainda, a multa isolada de R\$ 3.344,09.

Com a ciência do Auto de Infração feita por via postal em 29/08/2011 (fl. 48), o Interessado, através de seu procurador (procuração de fl. 3092), apresentou impugnação (fls. 2983/3036) em 27/09/2011, alegando, em síntese, que:

a) é profissional liberal da área de medicina veterinária em consultório próprio;

b) como preliminar de nulidade, não foram observadas as formalidades legais necessárias à lavratura do Auto de Infração, pois houve cerceamento de defesa em virtude da inadequada descrição dos fatos, das infrações e da demonstração documental em relação aos dispositivos apontados como infringidos (enquadramento legal citado é genérico);

c) como segunda preliminar de nulidade, há flagrantes erros e inconsistências na confecção do Termo de Verificação Fiscal, que necessariamente devem culminar no julgamento da nulidade do Auto de Infração, pois a formulação de imputações se apresenta de forma precária e inconclusiva (não há qualquer somatório dos subitens que motivaram as glosas, nem mesmo um somatório mensal identificando os motivos; autoridade lançadora indica a motivação de n.º 1.3 como despesas não suportadas por documentação hábil, mas sequer há valor glosado por este motivo nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974; não há qualquer lançamento em duplicidade no que concerne os pagamentos feitos para Aclub Seguros em 31/01/2008 na motivação 1.8, pois ocorreram os pagamentos das duas primeiras parcelas no mesmo dia; o pagamento em 31/08/2008 para Refrison com motivo 1.7 não é relativo a terceiros e estagiários; dois lançamentos apresentam como motivo de glosa o código 1.16, que não foi objeto de descrição pela autoridade lançadora; cumulação de multa de ofício com a multa isolada não é admitida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais);

d) como terceira preliminar de nulidade, o Mandado de Procedimento Fiscal se encontra incompleto, sem o devido detalhamento da suposta infração cometida, das diligências a serem realizadas e documentos fiscais a serem verificados;

e) no mérito, todas as informações lançadas no Livro Caixa conferem efetivamente com os recibos comprobatórios, bem como com a DIRPF, correspondendo efetivamente a despesas de custeio e necessárias à obtenção de renda, sendo juridicamente irrelevante o fato de a lei concordar ou não com a dedutibilidade, pois, se necessária, a despesa é dedutível;

f) enfrenta cada uma das hipóteses elencadas no Termo de Verificação Fiscal e respectivos códigos das glosas;

g) para melhor análise das despesas lançadas, em especial dos itens 1.13, 1.14 e 1.15, é necessário baixar os autos em diligência, para que se possa demonstrar que não obteve acréscimo patrimonial a descoberto e visando se certificar da origem e destino dos recursos movimentados e que não foram objeto de verificação por amostragem realizada pela fiscalização;

h) a multa de ofício no percentual de 75% é abusiva, afrontando os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco;

i) está pacificado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a impossibilidade de se culminar, sobre mesmo fato, cumulativamente multa de ofício e multa isolada; e

j) pede, por fim, que lhe seja deferida a oportunidade de realizar sustentação oral por ocasião do julgamento do processo.

A decisão de piso foi parcialmente favorável à pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010

PRELIMINAR DE NULIDADE. FORMALIDADES LEGAIS.

O Interessado teve pleno conhecimento dos ilícitos tributários apurados e pôde exercer, sem qualquer restrição, seu direito de defesa. Desta forma, constata-se que foram atendidos todos os requisitos formais exigidos pelo Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

PRELIMINAR DE NULIDADE.

A eventual existência de erros nas glosas de certas despesas de Livro Caixa não é motivo, por si só, de nulidade do lançamento como um todo.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O MPF constitui-se em instrumento de controle da administração tributária, não podendo eventual inobservância das normas que o disciplinam gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

DEDUÇÃO. LIVRO CAIXA.

O contribuinte que comprovadamente 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, poderá deduzir despesas escrituradas no Livro Caixa da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, de acordo com as regras e os limites previstos no art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda.

IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTOS DE INSTRUÇÃO.

A impugnação deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, incluindo a prova documental.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO.

No caso de lançamento de ofício é aplicada a multa 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 (art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1.996).

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa não é competente para se manifestar acerca da constitucionalidade de dispositivos legais, prerrogativa esta reservada ao Poder Judiciário.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. CARNÊ-LEÃO.

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas por Conselhos de Contribuintes ou pelo Supremo Tribunal Federal, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de diligência requisitado pelo Interessado, pois cabia a ele o ônus de produzir eventuais provas em seu favor no momento de apresentação de sua impugnação.

SUSTENTAÇÃO ORAL DO CONTRIBUINTE NO JULGAMENTO.

A sustentação oral do sujeito passivo ou de seu representante por ocasião do julgamento administrativo de primeira instância não encontra respaldo no rito estabelecido pelo Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e pela demais legislação regulamentar.

Cientificado da decisão de primeira instância em 18/04/2015, o sujeito passivo interpôs, em 18/05/2015, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) preliminar de nulidade por obstar o contribuinte, ora recorrente, produzir eventuais provas para o fim de demonstrar sua situação de regularidade perante o fisco federal;
- b) ainda em preliminar, sustenta que o auto de infração é dúbio, confuso e, assim, inválido de nulidade;
- c) requer a conversão do julgamento em diligência para comprovação do pagamento da locação;
- d) as despesas inquinadas no livro caixa são dedutíveis.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro(a) Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O litígio recai sobre a dedutibilidade das despesas com locação, alimentação, ativos, publicidade e demais itens indicados pelo recorrente em seu livro caixa no exercício de sua atividade médico-veterinária.

Importante consignar, inicialmente, que não localizei impugnação específica aos itens “1.8 e 1.9) Das Despesas Com Seguros e Lançadas em Duplicidade”, 1.13, 1.14 e 1.15 “Do Pedido de Diligência”, 1.12 “Das Despesas Particulares e de Terceiros” e 1.12 “Das Glosas Com o Código 1.16” no recurso voluntário do recorrente, motivo pelo qual, por ausência de devolutividade recursal, é de se manter integralmente o lançamento fiscal em relação ao seus termos:

Ao invés de impugnar especificamente as glosas com os códigos 1.13, 1.14 e 1.15, o Interessado solicita que o processo seja baixado em diligência. Mais a frente em sua impugnação, o Interessado reforça o seu pedido de diligência para uma análise de mérito de todas as glosas efetuadas pela autoridade lançadora.

Os já transcritos arts. 15 e 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que disciplina o processo administrativo fiscal, determinam que a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e com as provas que possuir.

Assim, deve ser indeferido o pedido de diligência requisitado pelo Interessado, pois cabia a ele o ônus de produzir eventuais provas em seu favor no momento de apresentação de sua impugnação.

Desta forma, devem ser mantidas as glosas de despesas com os códigos 1.13, 1.14 e 1.15 nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974.

1.8 e 1.9) Das Despesas Com Seguros e Lançadas em Duplicidade

As despesas glosadas com o código 1.9 são referentes a "Aplub Seguros" e "Mapfre Seguro Fiorino".

Da mesma forma que o afirmado no código 1.1, para serem considerados como gastos de custeio, as despesas com a contratação de seguro e previdência privada teriam que ser classificadas como “necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”. Assim, no caso vertente, as despesas com a contratação de seguro não integram aqueles gastos tidos como de custeio, já que os trabalhos profissionais podem ser realizados independentemente desse ônus. Repita-se que, para serem consideradas como tais, devem os gastos estar intimamente ligados ao processo de exploração das atividades afins, de modo a proporcionar remuneração adequada e suficiente para garantir a subsistência da fonte produtora.

Já as despesas com previdência privada devem ser deduzidas na ficha "Pagamentos" da DIRPF, e não a título de Livro Caixa.

Desta forma, devem ser mantidas as glosas de despesas com seguro com o código 1.9 nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974.

Em relação ao suposto lançamento em duplicidade para o pagamento realizado em 31/01/2008 para Aplub Seguros, apesar de os documentos de fls. 243/244 serem realmente distintos, o primeiro consta como pago em dezembro de 2007. Assim, deve ser mantida a glosa com o código 1.8, por se tratar de despesa de ano-calendário diverso e por não ser dedutível por falta de previsão legal.

1.12) Das Despesas Particulares e de Terceiros

A autoridade lançadora alega que foram glosadas despesas relacionadas a imóveis em relação aos quais o Interessado não logrou comprovar vinculação com sua atividade econômica. Já o Impugnante alega em sua impugnação que as despesas lançadas com o código 1.12 são referentes ao IPTU da clínica onde o próprio desenvolve suas atividades.

A autoridade lançadora já aceitou como dedutível em Livro Caixa as parcelas mensais de R\$ 126,61 a título de IPTU do imóvel onde o Interessado exerce sua atividade profissional autônoma como veterinário. Nas fichas de compensação bancária destes pagamentos, consta a descrição "IPTU CLINICA", conforme exemplo de fl. 1655.

Por outro lado, as parcelas mensais glosadas de IPTU no valor de R\$ 171,97 são identificadas nas fichas de compensação bancária como "IPTU CASA", como, por exemplo, na fl. 1581. Desta forma, há claros indícios nos autos de que as parcelas mensais de R\$ 171,97 não são referentes ao IPTU da clínica veterinária, mas sim de um outro imóvel particular ou de terceiros. Conforme afirmado anteriormente, cabe ao Interessado o ônus de comprovar satisfatoriamente as despesas declaradas em Livro de Caixa (art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda), neste caso, a vinculação entre o imóvel em questão com a sua atividade econômica autônoma.

Deve ser ressaltado que os documentos de cobrança do IPTU anexados aos autos não se tratam dos carnês emitidos pela Prefeitura de Presidente Prudente, mas sim de meros boletos bancários de cobrança (exemplos nas fls. 1580 e 1654). Assim sendo, não é possível confirmar se os endereços constantes destes boletos bancários correspondem aos imóveis objeto de cobrança do imposto municipal.

Desta forma, devem ser mantidas as glosas de despesas com o código 1.12 nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974.

(...)

1.12) Das Glosas Com o Código 1.16

Como bem aponta o Interessado em sua impugnação, a autoridade lançadora relacionou duas glosas com o código 1.16 nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974, mas não consta tal numeração no Termo de Verificação Fiscal de fls. 35/44. São elas: R\$ 101,52 para Socel Marília em 11/02/2008 e R\$ 40,00 para Moreira Vidros em 12/02/2008 (fl. 2860).

Os documentos de fls. 318/319 não permitem verificar a que título foi efetuado o pagamento para Socel Marília. Da mesma forma, a nota fiscal de fl. 401, emitida por Moreira Vidros, descreve o produto simplesmente como "acessórios", não sendo possível saber se é um material de consumo, de expediente ou um bem de vida útil superior a um ano.

Portanto, com base no acima exposto, devem ser mantidas as glosas de despesas com o código 1.16 nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974.

Das Glosas Canceladas no Presente Julgamento

Com base na análise realizada nos tópicos acima, as seguintes glosas de despesas de Livro Caixa foram canceladas:

(...) Total Glosa Cancelada 29.116,92

Portanto, com base no princípio da livre formação de convicção da autoridade julgadora (art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972), deve ser restabelecido um total de R\$ 29.116,92 a título de dedução de Livro Caixa. Assim, fica mantida a glosa restante de R\$ 135.676,23 (R\$ 164.793,15 - R\$ 29.116,92).

Do Imposto Suplementar

O Imposto de Renda suplementar, após o julgamento, fica calculado da seguinte forma:

Descrição	Valores em Reais
1) Total de Rendimentos Tributáveis Declarados	424.891,48
2) Total de Deduções Declaradas	389.375,17
3) Glosa de Deduções Indevidas Após o Julgamento	135.676,23
4) Base de Cálculo Apurada Após o Julgamento (1-2+3)	171.192,54
5) Imposto Apurado Após o Julgamento (Calculado pela Tabela Progressiva Anual)	40.492,01
6) Total do Imposto Pago Declarado	0,00
7) Saldo do Imposto a Pagar Apurado Após o Julgamento (5-6)	40.492,01
8) Saldo do Imposto a Pagar Declarado	3.181,05
9) Imposto Suplementar Após o Julgamento (7-8)	37.310,96

Analisando-se os pontos apresentados no recurso voluntário, no item 1.1 – Locação, o recorrente sustenta que a despesa está comprovada com o contrato de locação, sendo necessária a conversão em diligência para demonstração da regularidade de sua dedução:

Argumenta a autoridade fiscal no que concerne ao código 1.1, entende que a glosa deveria ser mantida haja vista que o contrato de locação não fora juntado aos autos. Fica patente a nulidade da presente glosa, já que se o contrato de locação é motivo para a glosa, a autoridade fiscal sequer deveria ter constituído o lançamento sem a análise do contrato de locação, que deveria ter sido objeto de análise, por ocasião da fiscalização.

Nesse sentido, é de suma importância que o julgamento do presente seja convertido em diligência para que o i. auditor fiscal faça a devida análise dos itens no código 1.1., cotejando-os com as disposições do contrato de locação.

A decisão de piso sustenta que o recorrente não se desincumbiu ao ônus probatório de comprovar a dedutibilidade das despesas em tela:

Das Deduções de Livro Caixa

O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999) assim dispõe sobre a dedução de despesas escrituradas no Livro Caixa:

“Despesas Escrituradas no Livro Caixa

Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho nãoassalariado, 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, de 1995, 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.”

Ao se estender sobre o conceito de renda, o Interessado defende que seria juridicamente irrelevante o fato de a lei concordar ou não com a dedutibilidade, pois, se necessária, a despesa é dedutível.

Como a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, conforme dispõe o art. 142 do CTN, é dever da autoridade lançadora observar criteriosamente as determinações legais ao proceder ao lançamento, ou seja, exercer o controle da legalidade do ato administrativo.

Desta forma, somente as despesas que se enquadram nas hipóteses e nos limites previstos no art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda podem ser consideradas como dedutíveis na declaração de rendimentos.

Por força do art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda ("todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora"), somente são dedutíveis as despesas comprovadas com documentação hábil e idônea e devidamente escrituradas em Livro Caixa.

Das Glosas

Nos itens a seguir numerados serão analisadas as glosas efetuadas pela autoridade fiscal, seguindo a mesma numeração de 1.1 a 1.15 utilizada no Termo de Verificação Fiscal e nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974.

1.1) Das Despesas Com Aquisição de Materiais de Construção, Elétricos, Hidráulicos e Congêneres

A autoridade lançadora afirma que somente as despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuadas pelo locatário profissional autônomo, que contratualmente fizerem parte como compensação pelo uso do imóvel locado, são dedutíveis no mês de seu dispêndio.

Assim, afora tal hipótese, gastos com aquisição de materiais envolvidos em manutenção de imóveis, como tintas, materiais elétricos ou hidráulicos e materiais de construção em geral não poderiam ser associados ao imóvel onde o contribuinte exerce sua atividade econômica.

O Interessado alega em sua impugnação que a autoridade lançadora não consultou o contrato de locação para proceder às glosas identificadas com o código 1.1, o que seria fundamental para apropriar eventuais despesas no referido código. Entretanto, o próprio Interessado não anexou aos autos o referido contrato de locação do imóvel utilizado para o exercício de sua atividade como veterinário.

Os arts. 15 e 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que disciplina o processo administrativo fiscal, determinam que a impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e com as provas que possuir. In verbis:

"Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)"

Portanto, com base no dispositivo legal acima transcrito, cabia ao Interessado apresentar juntamente com sua impugnação o referido contrato de locação, de forma a produzir provas de sua defesa para o código 1.1.

As alegações desprovidas de meios de prova que as justifiquem não podem prosperar, visto que é assente em Direito que alegar e não provar é o mesmo que não alegar. As alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não são eficazes.

Conforme o já citado art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda, cabe ao contribuinte o ônus da prova das deduções declaradas com o objetivo de redução da base de cálculo, por se tratar de fato modificativo do direito da Fazenda Pública (art. 333, inciso II do Código do Processo Civil – Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973).

Defende o Interessado, ainda, que a Receita Federal assim orientou os contribuintes sobre o tratamento das despesas com benfeitorias efetuadas pelo profissional autônomo em imóvel locado:

"Qual é o tratamento tributário das despesas com benfeitorias, efetuadas pelo profissional autônomo em imóvel locado?"

As despesas com benfeitorias e melhoramentos efetuadas pelo locatário profissional autônomo, que contratualmente fizerem parte como compensação pelo uso do imóvel locado, são dedutíveis no mês de seu dispêndio, como valor locativo, desde que tais gastos estejam comprovados com documentação hábil e idônea e escriturados em livro Caixa."

Esta orientação transcrita pelo Interessado é exatamente a mesma motivação declinada pela autoridade lançadora para a glosa efetuada neste código.

Uma vez que o Interessado não produziu provas a seu favor e não questionou individualmente as glosas realizadas com a motivação em questão, devem ser mantidas as glosas de despesas indevidas de Livro Caixa para os lançamentos constantes com o código 1.1 nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974.

Ainda em relação ao tema, as despesas com benfeitorias, manutenção e melhoramentos do imóvel onde é exercida a atividade econômica não se enquadram no conceito de “despesas de custeio”, previsto no art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda.

Para se caracterizar como dedutíveis conforme o art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda, as “despesas de custeio” devem ser “necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”. Saliente-se que ambas as exigências não são alternativas e sim cumulativas, ou seja, as despesas, além de serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte produtora, concomitantemente.

Dentro dessa ótica, entende-se “despesas de custeio” como aquelas, salvo algumas exceções, sem as quais o contribuinte não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, como por exemplo, aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

Exceto nos casos previstos em contrato como compensação pelo uso do imóvel locado, as despesas com benfeitorias, manutenção e melhoramentos do imóvel onde é exercida a atividade econômica não são necessárias à percepção da receita. São melhor classificadas como aplicação de capital no imóvel, podendo ser consideradas futuramente como custo em uma eventual apuração de imposto sobre ganhos de capital.

É acertado o posicionamento da decisão de piso no sentido de atribuir o ônus probatório da dedutibilidade das despesas em referência ao recorrente. Nesse ponto, o aresto vergastado revela-se irretocável. A comprovação dos requisitos da dedutibilidade (necessidade da despesa para percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, escrituração no livro Caixa e comprovação mediante documentação idônea) é, de fato, ônus do sujeito passivo, devendo ser reunidos, com a impugnação, todos os elementos suficientes e necessários para a demonstração do direito em tela.

Em momento processual já avançado, a realização de diligência para o exame de documentos que deveriam ter sido apresentados durante o procedimento fiscal ou, no mais tardar, junto à impugnação, mostra-se descabida.

Naturalmente, os órgãos julgadores podem, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Isso não significa, entretanto, que os órgãos julgadores deverão partir para uma desregrada e inoportuna busca por elementos de provas que deveriam ser trazidos pelo sujeito passivo no momento da impugnação.

Com efeito, existem regras claras que regulam a instrução e a preclusão probatória, não cabendo ao julgador afastar regras postas em face de aplicação indevida, no caso concreto, de eventuais princípios. A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, da verdade material, razoabilidade, entre outros, não pode se dar às custas do afastamento de regras postas que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, a razoável duração do processo e a segurança jurídica.

Entendo, portanto, que o pedido de diligência é descabido, devendo ser rechaçado de plano: diligência não serve para suprir prova documental que o próprio sujeito passivo deveria ter trazido aos autos em ocasião oportuna.

Por sua vez, em relação à Glosa 1.2 – Alimentação, o recorrente, em síntese, alega que as despesas com alimentação devem ser suportadas pelo empregador em face de trabalhadores aprendizes:

No tocante às despesas com alimentação dos trabalhadores aprendizes, a legislação determina que o empregador arque com suas despesas, com efeito, não poderia deixar de fazê-lo. Nesses casos o entendimento da jurisprudência administrativa entende que é possível a dedução das despesas, consoante se infere de precedentes juntados na defesa administrativa e que simplesmente foi refutado pela decisão recorrida, sem trazer qualquer fundamento para sua decisão, limitando-se a transcrever o art. 75 do RIR.

A decisão de piso sustentou a glosa do item no seguinte sentido:

1.2) Das Despesas Com Refeições e Alimentos

A autoridade lançadora afirma que as despesas com refeições e alimentos (doces, pães, cafés e congêneres) não obedecem aos critérios legais de dedução no Livro Caixa, pois não são necessárias ao custeio e à manutenção da fonte produtora.

O Interessado defende em sua impugnação que as despesas glosadas com o código 1.2 estão identificadas em sua maioria como "carne", que deve ser considerada como gasto fundamental ao exercício de sua atividade de veterinário, pois este produto é utilizado corriqueiramente no tratamento de animais internados para administrar medicamentos que não podem ser feitos por outra via.

É verossímil a alegação do Interessado de que necessita de carne para o tratamento dos animais internados em sua clínica veterinária, o que é reforçado, ainda, pelos baixos valores gastos em cada aquisição de carne. Uma vez ser o tratamento de animais a atividade fim exercida pelo Interessado, as despesas com aquisição de carne com este objetivo devem ser consideradas como de custeio, pois, além de necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, o Impugnante não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento sem elas. Entretanto, apenas o documento de fl. 1145 identifica o Interessado como adquirente da carne, devendo ser cancelada a glosa de R\$ 19,70 em 20/05/2008. Assim, devem ser mantidas as demais glosas com a descrição "Carne" e identificadas com o código 1.2 nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974, por falta de identificação do adquirente no documento comprobatório (vide voto do código 1.5 – exemplos nas fls. 79 e 1628). O Interessado alega, ainda, que possui contrato firmado com a Fundação Mirim, através do qual fornece alimentação aos trabalhadores contratados sob a forma de menor aprendiz.

Os gastos com alimentação não se enquadram no conceito de "despesas de custeio" previsto no art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda. Como visto anteriormente, entende-se "despesas de custeio" como aquelas sem as quais o contribuinte não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, como por exemplo, aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

A Solução de Consulta Cosit n.º 2, de 18 de maio de 2012, fixou o entendimento na Receita Federal de que "as despesas com alimentação e hospedagem são indedutíveis por falta de previsão legal".

Desta forma, por falta de previsão legal, devem ser mantidas as glosas relativas à aquisição de produtos em supermercados, panificadoras, padarias e mercearias com o código 1.2 nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974.

Para a dedutibilidade das despesas de custeio, três requisitos cumulativos devem ser preenchidos: necessidade da despesa para percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, escrituração no livro Caixa e comprovação mediante documentação idônea. Entendo que a necessidade da despesa não restou atendida, considerando que a lei do menor aprendiz (Lei 10.097/2000) não obriga do empregador a custear despesas de alimentação.

Não existindo, nos autos, a vinculação do pagamento por norma ou instrumento coletivo (convenções e acordos coletivos de trabalho), a despesa não é necessária à manutenção da fonte produtora.

Em relação ao item 1.3, o recorrente manifesta seu inconformismo na necessária declaração de nulidade do auto:

No presente tópico, se discute uma das maiores incongruências do presente lançamento fiscal. Conforme já abordado no tópico 2.1.1, não há qualquer glosa nas planilhas do auto de infração sob a rubrica de 3.3. Documentos inábeis, ou com o código 1.3.

Portanto, por esse motivo, o presente auto de infração deverá ser declarado nulo haja vista a precariedade da autuação que macula todo o serviço fiscal. Caso assim não entenda os senhores julgadores, a única interpretação possível para a manutenção do auto de infração é entender que todas as despesas utilizadas no livro caixa estão devidamente albergadas por documentação hábil, não havendo a possibilidade de se entender o contrário.

A decisão de piso assim se manifesta acerca do item em testilha:

1.3) Das Despesas Com Documentos Inábeis

Procede a alegação do Interessado de que, apesar de a autoridade lançadora indicar a motivação de código 1.3 como despesas não suportadas por documentação hábil, não há valor algum glosado por este motivo nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974.

Desta forma, por falta de objeto, não cabe análise de mérito sobre este ponto.

Pela ausência de dialeticidade em relação ao mérito da glosa em questão, a análise sobre a nulidade será enfrentada em tópico específico abaixo.

Quanto ao item 1.4 – Ativos, o recorrente sustenta seu inconformismo na demonstração de que tais dispêndios são relevantes para manutenção da fonte produtora e correspondem a despesa de custeio:

A autoridade fiscal argumenta que as aquisições de bens, com pretensa vida útil superior a um ano, poderiam ser consideradas futuramente como custo em uma eventual apuração de imposto sobre ganhos de capital. Importa argumentar que a própria autoridade

julgadora entendeu tratar-se de despesa de custeio e necessária à manutenção da fonte produtora.

Ora, se aquisição com máquinas e equipamentos são despesas necessárias, e se as despesas necessárias de depreciação de máquinas e equipamentos não pode ser deduzida, a única interpretação possível é que a dedução deve ser feita integralmente por ocasião da aquisição do bem, não havendo razão pela glosa codificada no item 1.4.

Por sua vez, a decisão de piso sustenta que o custo de aquisição de ativos deve ser deduzidos no momento de alienação alvo de tributação por ganho de capital. Por tal fundamento que me filio, com base no art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, adoto seus termos como razões de decidir para o presente item:

1.4) Das Despesas Com Bens de Vida Útil Superior a Um Ano

A autoridade lançadora afirma que não são dedutíveis as despesas com aplicação de capital, ou seja, o dispêndio com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício e que não sejam consumíveis. Como exemplos destes gastos, cita a instalação de sistemas de segurança, software, placa de identificação, aquisição de balança, aquisição de móveis para escritório, equipamentos de telefonia, dentre outros.

O Interessado alega em sua impugnação que não existe vedação expressa quanto à dedução de máquinas e equipamentos, mas sim apenas em relação às quotas de depreciação dos mesmos. Segundo ele, a aquisição de máquinas e equipamentos são despesas necessárias, bem como os dispêndios que visem aumentar a vida útil do bem ou o aumento de sua produtividade.

As despesas com aquisição de máquinas e equipamentos, por gerarem bens com vida útil superior a um exercício, são consideradas como ativo permanente ou aplicações de capital e, como tais, não são dedutíveis da base de cálculo apurada na Declaração de Ajuste Anual, por não configurarem "despesas de custeio". Estas aquisições podem ser consideradas futuramente como custo em uma eventual apuração de imposto sobre ganhos de capital, mas não como despesas em Livro Caixa. Apesar de não existir uma vedação expressa de dedução com despesas relacionadas à aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, tais dispêndios devem se enquadrar no conceito de "despesas de custeio" para serem dedutíveis, o que não ocorre neste caso.

Desta forma, por falta de previsão legal para sua dedução em Livro Caixa, devem ser mantidas as glosas relacionadas ao código 1.4 nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974.

Em relação ao item 1.5 (ausência de identificação do adquirente do bem), o recorrente insiste na sua dedutibilidade e requer a realização de diligência ou perícia para provar o alegado:

(...)

As glosas do item 1.5 dizem respeito a pequenos erros formais no preenchimento de documentos fiscais que assim devem ser tratados. Como situações pontuais e fatos isolados que não podem em hipótese alguma ensejar na glosa das respectivas despesas.

A argumentação da i. fiscalização aponta inobservância do art. 61 da Lei 9.532/1997, dispositivo este totalmente divorciado da legislação do imposto de renda. O referido dispositivo está encartado em legislação que disciplina as obrigações de empresas no que concerne na emissão de cupom fiscal, não guardando qualquer relação ao caso presente, (...)

Note-se que todas as despesas glosadas sob o item 1.5 atendem aos critérios estabelecidos na legislação e na jurisprudência administrativa e caso não seja esse o entendimento de Vossa Senhoria, senhor julgador, que determine, consoante desenvolvido no tópico 5, a realização de diligência fiscal para verificação do quanto alegado, ou ainda, oportunize ao contribuinte a realização de perícia, nos termos do art. 16 do Decreto 70.235/72.

Alinho-me à decisão de piso no sentido de não acolher a dedutibilidade das despesas inquinadas no item 1.5. A uma, porque é ônus do contribuinte demonstrar que dispendeu valores para sua aquisição, a fim contrapor a acusação fiscal no sentido de não se demonstrar se tratar de uma despesa própria. A duas, porque, em momento processual já avançado, a realização de diligência e perícia para exame de documentos que deveriam ter sido apresentados durante o procedimento fiscal ou, no mais tardar, junto à impugnação, mostra-se descabida, conforme razões de decidir do item 1.1 supra. Assim, com base no art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, adoto seus termos da decisão recorrida como razões de decidir para o presente item:

1.5) Das Despesas Sem Identificação do Adquirente do Bem

A autoridade lançadora afirma que o art. 61 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, exige a identificação do comprador, pessoa física ou jurídica, no documento emitido por Emissor de Cupom Fiscal.

O Interessado alega em sua impugnação que todas as despesas possuem a indicação do beneficiário, o valor e a data da operação. Entretanto, as despesas glosadas com o código 1.5 nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974 apresentam documentos comprobatórios sem a identificação do adquirente do produto (exemplos nas fls. 51/56 e seguintes).

O art. 61 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, expressamente exige a identificação na nota fiscal do comprador pessoa física ou jurídica, através do número do CPF ou do CNPJ, para efeito de comprovação de despesas operacionais no âmbito do Imposto de Renda. In verbis:

" Art. 61. As empresas que exercem a atividade de venda ou revenda de bens a varejo e as empresas prestadoras de serviços estão obrigadas ao uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF.

§ 1º Para efeito de comprovação de custos e despesas operacionais, no âmbito da legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, os documentos emitidos pelo ECF devem conter, em relação à pessoa física ou jurídica compradora, no mínimo:

a) a sua identificação, mediante a indicação do número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF, se pessoa física, ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC, se pessoa jurídica, ambos do Ministério da Fazenda;" (grifou-se)

Em sua defesa, o Interessado transcreve uma orientação dada pela Administração Tributária na seção de Perguntas e Respostas do IRPF referente ao exercício 2008. Entretanto, uma vez que o lançamento em questão trata de procedimento de revisão de DIRPF do exercício 2009, deve ser analisada a orientação para este período dada através do sítio da Receita Federal na internet:

" 392 — Podem ser aceitos tíquetes de caixa, recibos não identificados e documentos semelhantes para comprovar despesas no livro Caixa?

Não. Para que tais despesas sejam dedutíveis, o documento fiscal deve conter a perfeita identificação do adquirente e das despesas realizadas, sendo que estas devem ser necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos." (grifou-se)

Além de atender ao exigido no art. 61 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, a orientação acima transcrita é justificada pelo fato de não se admitir a dedução de uma despesa que sequer é possível confirmar se realmente foi de titularidade do Interessado.

Conforme acima exposto, devem ser mantidas as glosas de despesas indevidas de Livro Caixa para os lançamentos constantes com o código 1.5 nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974.

Em relação às despesas com código 1.6 (Das Despesas Não Necessárias à Percepção da Receita ou Manutenção da Fonte Produtora), o recorrente sustenta que as despesas com publicidade de propaganda são necessária à atividade geradora de caixa:

(...) Tratam-se de despesas com publicidade e propaganda (jornais e listas telefônicas), despesas de correios para envio de avisos de vacina para clientes, serviços de informática, conexão com internet, que foram objeto de restabelecimentos, contudo, sem maiores critérios.

Por seu turno, a decisão de piso sustenta que não foram comprovados os gastos com publicidade com propagandas ("Lista Mais", "Bunner" e "Epil Propaganda") e demais despesas relacionadas com gastos com expediente ("Art Gesso", "Correios", "Platin", "Multicoisas", "Jornal", "Micro Eletrônica", "Super Ag. Sakita", "Girauto Auto Peças", "Bits & Bytes" e "Xerox"):

1.6) Das Despesas Não Necessárias à Percepção da Receita ou Manutenção da Fonte Produtora

Por considerar prescindíveis à atividade econômica exercida pelo Interessado, a autoridade lançadora glosou com o código 1.6 as despesas efetuadas com patrocínio de coluna de jornal, confecção de brindes, desenvolvimento de sistemas de informática e correspondências postais em geral. Entretanto, aceitou como dedutíveis as despesas com conexão de internet e os emolumentos pagos.

O Interessado defende a dedutibilidade das despesas com propaganda e publicidade de seu trabalho para a captação de clientes. Segundo orientação dada pela Administração Tributária na seção de Perguntas e Respostas do IRPF referente ao exercício 2009, são dedutíveis em Livro Caixa as despesas com propaganda da atividade profissional:

" 403 — Despesas com propaganda da atividade profissional são dedutíveis?

Sim, desde que a propaganda se relacione com a atividade profissional da pessoa física e estes gastos estejam escriturados em livro Caixa e comprovados com documentação idônea. (Parecer Normativo Cosit n.º 358, de 8 de outubro de 1970)"

(...)

Por outro lado, devem ser mantidas as glosas com descrição "Lista Mais" de R\$ 226,50 em 26/08/2008 (fl. 1781) e R\$ 226,50 em 26/11/2008 (fls. 2393/2394), por falta de comprovação do efetivo pagamento, além da glosa de R\$ 226,50 em 30/11/2008, por falta de comprovação. Da mesma forma, fica mantida, por falta de comprovação, a glosa de R\$ 164,00 de 21/10/2008 com a descrição "Bunner" (sic).

Já as glosas com a descrição "Epil Propaganda" não foram comprovadas como sendo realmente relacionadas à propaganda, uma vez que, através dos documentos apresentados, não é possível verificar a natureza do serviço que originou os pagamentos (exemplos nas fls. 239/240 e 669/670).

(...)

Quanto às demais glosas efetuadas com o código 1.6, elas são abaixo tratadas de acordo com a descrição nas planilhas de fls.2858/2877 e 2960/2974:

(...)

b) "Art Gesso" (fl. 314) e "Eldorado S/A" (fl. 316) = não se trata de material de expediente ou consumo, fugindo do conceito de despesas de custeio;

c) "Correios" = não constam nos autos comprovação de que as despesas com Correios são realmente referentes à comunicação do Interessado com seus clientes e propaganda.

Assim, por falta de comprovação do alegado e por se tratar de despesas que não podem ser consideradas como de custeio, devem ser mantidas as glosas com esta descrição;

d) "Platin" (fls. 920/921) e "Multicoisas" (fl. 568) = através dos documentos apresentados, não é possível verificar a natureza destas despesas, devendo, assim, ser mantidas as glosas com esta descrição;

e) "Jornal" (fl. 496) = os documentos indicam a simples aquisição de periódicos, que não podem ser considerados como despesas de custeio. Deve ser mantida a glosa com esta descrição;

(...)

g) "Micro Eletrônica" (fl. 836) = trata-se de compra de bem com vida útil superior a um ano. Deve ser mantida a glosa com esta descrição (vide voto do código 1.4);

h) "Super Ag. Sakita" (fl. 978), "Girauto Auto Peças" (fl. 1223) e "Bits & Bytes" (fl. 2205) = tratam-se da aquisição de ferramenta, peças de máquinas e crachás, que não podem ser considerados como material de expediente ou de consumo. Deve ser mantida a glosa com estas descrições;

i) "Xerox" = trata-se de despesa genérica, que não pode ser considerada material de expediente ou de consumo. Deve ser mantida a glosa com esta descrição.

Observo que o recorrente não se desincumbiu de seu ônus de comprovar os requisitos para a dedutibilidade das despesas em referência, conquanto, na verdade, pretende veicular inconformismo de forma genérica e sem contrapor, com fatos e provas, os termos da decisão de piso, a qual se adota como razões de decidir nesse particular.

No entanto, ainda em relação ao item 1.6, entendo que não assiste razão à decisão de piso exclusivamente em relação à negativa de dedução da despesa com menor aprendiz. Assim se manifesta a decisão de piso:

Em relação às despesas com rubrica "Fundação Mirim", o Interessado alega que se referem a contratações de menores aprendizes por intermédio de instituição fiscalizadora e mantenedora de caráter pedagógico nos termos da Lei n.º 10.097, de 19 de dezembro de 2000. Entretanto, por força do art. 75, inciso I do Regulamento do Imposto de Renda, apenas a remuneração paga com vínculo empregatício pode ser considerada dedutível.

Ressalte-se, ainda, que a atividade exercida pelos menores aprendizes não se caracteriza como despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Assim, devem ser mantidas glosas com a descrição "Fundação Mirim".

Assiste razão ao recorrente no sentido de reconhecer que os dispêndios com Fundação Mirim são possíveis as deduções, considerando que os requisitos para a sua dedutibilidade encontram-se comprovados nos autos. De fato, não é razoável uma interpretação restritiva do comando legal prescrito no art. 75, inciso I do Regulamento do Imposto de Renda (vigente à época) no sentido de que apenas o labor de funcionários e empregados autônomos, devem ser reconhecidos como necessários para a consecução profissional de um profissional autônomo, devendo-se estender a interpretação do Lei 10.097/2000.

Assim, voto pelo restabelecimento da dedução com despesas com rubrica "Fundação Mirim".

Em relação ao item 1.7 - Da Remuneração Paga a Terceiros e Estagiários, o recorrente alega que "algumas glosas não foram possíveis identificar a relação de serviços prestados, razão pela qual, juntar-se há documentação complementar demonstrando a respectiva correlação entre os valores pagos".

Alinho-me à decisão de piso no sentido de não acolher a dedutibilidade das despesas glosadas indicadas abaixo, motivo pelo qual, com base no art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, adoto seus termos da decisão recorrida como razões de decidir para o presente item:

1.7) Da Remuneração Paga a Terceiros e Estagiários

A autoridade lançadora afirma que os valores pagos mensalmente a prestadores de serviços não podem ser deduzidos, por falta de vínculo empregatício com o Interessado. Assim, foram glosados os valores consignados em recibos de pagamento de serviços, cujos prestadores não constam das GFIP apresentadas no decorrer do ano-calendário 2008.

O Interessado alega que, para exercer a medicina veterinária, é necessário contar com o auxílio de outros profissionais (anestesiastas; profissionais que auxiliam na instrumentação; profissionais autônomos que cuidam dos animais nos finais de semana; auxílio de outros veterinários com especialização diversa da sua).

A Administração Tributária assim orientou os contribuintes na seção de Perguntas e Respostas do IRPF referente ao exercício 2009:

"400 — São dedutíveis os pagamentos efetuados por profissional autônomo a terceiros?

Sim. O profissional autônomo pode deduzir no livro Caixa os pagamentos efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício. Podem também ser deduzidos os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. (Lei n.º 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6.º, incisos I e III; Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), art. 75, incisos I e III; Parecer Normativo Cosit n.º 392, de 9 de outubro de 1970; Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 16, de 1979)" (grifou-se)

Conclui-se, assim, que a Administração Tributária orientou os contribuintes de forma diversa ao entendimento exposto pela autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal.

Entretanto, a orientação acima transcrita não permite a dedução dos pagamentos para todos os prestadores de serviço sem distinção. Mesmo sem estar caracterizado o vínculo empregatício, somente é permitido ao Interessado deduzir despesas pagas a outros profissionais relacionadas a sua atividade fim, ou seja, no presente caso, o tratamento de animais.

Desta forma, dentre os prestadores cujos pagamentos foram glosados, deve ser restabelecida a dedução apenas daqueles em que esteja efetivamente comprovado que o serviço em questão possa ser considerado como uma despesa de custeio, ou seja, necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Assim, os seguintes prestadores de serviço tiveram os seus respectivos pagamentos restabelecidos como dedução de Livro Caixa:

- I) Mônica Fuk = conforme recibo de fl. 88, exercia a atividade de acupuntura, tratamento usualmente realizado em animais em veterinárias;
- II) Maria Aparecida (Apda) Ribeiro = recibo de fl. 2596 indica que a prestadora realizava o serviço de banho e tosa;
- III) Ozimar de C. Sanches = vários recibos indicam a prestação de serviços veterinários e de exames (exemplos nas fls. 310 e 1492);
- IV) Dênio Maranhão = o pagamento de R\$ 255,00 em 15/02/2008 é referente à confecção de página na internet, que, segundo a própria autoridade lançadora, é ferramenta hoje fundamental em praticamente qualquer ramo de negócio, pois aceitou despesas semelhantes do prestador Stetnet (fl. 303); e
- V) Sônia Regina Gomes = prestava serviços veterinários em cirurgias (vide recibo de fl. 706).

Em relação aos prestadores acima listados, não foram aceitos como dedução os seguintes pagamentos por falta de comprovação (art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda):

Data	Descrição	Valor Glosado	Código Glosa
07/08/2008	Dr Ozimar	50,00	1.7
11/08/2008	Drª Mônica	500,00	1.7
10/10/2008	Dr Ozimar	50,00	1.7
10/01/2008	Drª Mônica	500,00	1.7
14/10/2008	Dr Ozimar	50,00	1.7
20/10/2008	Dr Ozimar	50,00	1.7
27/10/2008	Dr Ozimar	40,00	1.7

Uma vez que cabe ao Interessado o ônus de comprovar as deduções declaradas (art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda), devem ser mantidas as glosas dos demais prestadores com o código 1.7 por não estar caracterizada a prestação de serviços classificados como despesas de custeio. Não foram aceitos prestadores exclusivamente com recibos que apresentavam uma descrição genérica, como "serviços", "serviços prestados", "salário" (sem comprovação do vínculo empregatício), "comissão", "diária", "plantão", "planos", "plano de saúde", "extra" e "consultoria", por não ser possível verificar a prestação de serviços necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

A exigência de comprovar a natureza do serviço prestado é acentuada pelo fato de os documentos dos autos indicarem a realização de obras no imóvel onde o Interessado exerceu sua atividade econômica no ano de 2008. Conforme visto anteriormente, a compra de materiais de construção (vide voto do código 1.1) e a respectiva mão de obra não podem ser classificados como despesas de custeio de acordo com a legislação tributária. Assim, não devem ser aceitos os recibos que expressamente citam serviços prestados por serralheiros (R\$ 450,00 em 03/03/2008), pedreiros (R\$ 80,00 em 04/04/2008, R\$ 120,00 em 23/09/2008 e R\$ 120,00 em 25/09/2008 - fl. 2032) e pintores (R\$ 3.500,00 em 20/08/2008 - fls. 1682 e 2961 – e R\$ 200,00 e R\$ 100,00 em 27/08/2008 - fls. 1670/1671).

Algumas despesas classificadas com o código 1.7 devem ser mantidas também pelos motivos a seguir descritos:

- I) R\$ 380,00 com Bruna Carla de Rocco Neves em 10/01, pelo recibo ser datado de ano calendário distinto de 2008, além de não descrever a natureza do serviço prestado (fl. 86);
- II) R\$ 380,00 com Livia Coelho de Oliveira em 10/01, pelo recibo ser datado de ano calendário distinto de 2008, além de não descrever a natureza do serviço prestado (fl. 94);
- III) como bem observado pelo Interessado em sua impugnação, a despesa de R\$ 110,00 com Refrison em 31/01/2008 não se trata de um pagamento para terceiros. Os documentos de fls. 153/154 indicam se tratar de serviço de limpeza em aparelho de ar condicionado. Como a despesa é relativa a bem com vida útil superior a um ano (vide voto do código 1.4), deve ser mantida a glosa desta despesa;
- IV) R\$ 30,00 com Micro Eletrônica em 09/04/2008 (fl. 734), por se tratar de conserto de aparelho telefônico (bem com vida útil superior a um ano - vide voto do código 1.4);

V) R\$ 70,00 em 10/04/2008 e R\$ 30,00 em 24/06/2008, ambas com Calhas Brasília (fl. 739), por se tratar de compra de material de construção (vide voto do código 1.1);

VI) R\$ 44,00 em 09/05/2008, R\$ 60,00 em 08/09/2008 e R\$ 540,00 em 06/10/2008, todos com "çaçamba" (Prudense), por não se tratar de serviço relacionado com a atividade fim do Interessado, ou seja, não pode ser considerado como despesa de custeio (fl. 985);

VII) R\$ 40,00 e R\$ 30,00 em 21/05/2008 (fls. 1089 e 1092), R\$ 91,00 em 31/07/2008 (fl. 1532), R\$ 20,00 em 10/09/2008 (fl. 1988) e R\$ 30,00 em 10/10/2008 (fl. 2245), todos com Eletro Técnica Katayama, por se tratar de conserto de bens duráveis com vida superior a um ano (vide voto do código 1.4);

VIII) R\$ 15,00 em 11/07/2008 e R\$ 55,00 em 18/09/2008, todos com mecânico, por não se tratar de serviço relacionado com a atividade fim do Interessado, ou seja, não pode ser considerado como despesa de custeio;

IX) R\$ 650,00 com a descrição "Inteligência Soluções" em 05/08/2008, por falta de comprovação;

X) R\$ 30,00 em 08/10/2008 com "Paulitec Telec." (fl. 2250), por se tratar de conserto de telefone, bem durável com vida útil superior a um ano (vide voto do código 1.4); e

XI) R\$ 250,00 e R\$ 120,00 em 15/09/2008 (fls. 1991 e 1994) e R\$ 100,00 em 12/11/2008 (fl. 2467), todos com "Bom Sucesso", por se tratar de instalação e manutenção de ar condicionado, ou seja, bem durável com vida superior a um ano (vide voto do código 1.4).

Quanto às despesas com uniformes (1.10), o recorrente sustenta que são despesas dedutíveis porque a interpretação dada como roupas especiais devem abarcar aquelas indicadas em seus comprovantes de despesa:

A ilustre fiscalização entende que "os uniformes dos funcionários da clínica não se classificam como roupas especiais necessárias à atividade veterinária". A autoridade julgadora entende não se tratar de roupas especiais para o desempenho da função de veterinário.

Ora, se não fossem roupas especiais, o que seriam? São aquisições de roupas brancas com a devida indicação na camiseta e nas blusas do logotipo da Clínica São Francisco, nome fantasia utilizado pelo requerente no exercício de sua atividade intelectual.

(...)

Diante do exposto, sempre à luz da grandeza tributável do imposto sobre a renda e o sobre o conceito de despesa necessária é que devem ser afastadas as glosas levadas a efeito no presente auto de infração, que ora se discute, em especial as codificadas sob nº 1.10.

A decisão de piso sustenta que os dispêndios com uniformes se referem a camisetas e blusas com logotipo da clínica veterinária e não de roupas brancas, como do profissional médico (vestuário de uso geral, sem pertinência específica à atividade):

1.10) Das Despesas Com Uniformes

A Administração Tributária assim orientou os contribuintes na seção de Perguntas e Respostas do IRPF referente ao exercício 2009 sobre o tema:

" 395 — O profissional autônomo pode deduzir as despesas com aquisição de livros, jornais, revistas, roupas especiais etc.?"

Sim, caso o profissional exerça funções e atribuições que o obriguem a comprar roupas especiais e publicações necessárias ao desempenho de suas funções e desde que os gastos estejam comprovados com documentação hábil e idônea e escriturados em livro Caixa. (Parecer Normativo CST n.º 60, de 20 de junho de 1978)"

A autoridade lançadora afirma que os uniformes dos funcionários da clínica veterinária não se classificam como roupas especiais necessárias conforme estabelecido pela orientação acima transcrita.

As notas fiscais de fls. 511, 1129 e 2182 não indicam se tratar de aquisição de roupas especiais para o desempenho da função de veterinário. Nestes documentos, os produtos são simplesmente descritos como "camiseta" e "blusa" com o logotipo da Clínica São Francisco.

Portanto, por não se tratar da hipótese prevista na orientação acima transcrita, devem ser mantidas as glosas de despesas com o código 1.10 nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974.

Considerando o dispositivo normativo citado, entendo que assiste razão à decisão recorrida, razão pela qual, com fundamento no art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, adoto seus termos como razões de decidir.

Por fim, em relação à glosa do item 1.11 – Transporte, o recorrente assim se manifesta:

A princípio, insta salientar que o defendente no exercício de suas atividades como médico veterinário tem à disposição de sua clínica veículo próprio para transporte dos animais de seus clientes.

Note-se, ao contrário do que consideram as autoridades fiscal e julgadora, que não se trata de despesas de deslocamento, mas sim de despesas com o transporte de animais da casa dos clientes até a clínica e vice-versa. Sem tais serviços à disposição de seus clientes, sua atividade ficaria prejudicada.

(...) Ora, senhor julgador é reitera os pedidos ventilados anteriormente para interpretação das despesas glosadas com código 1.11 como sendo despesas necessárias à obtenção da renda e manutenção da fonte produtora.

A decisão de piso assim se manifesta acerca da manutenção da glosa em tela:

1.11) Das Despesas de Transporte

O art. 75, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda expressamente afirma que a dedução de Livro Caixa não se aplica "a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo". Assim, despesas com combustível, manutenção mecânica, seguro automotivo e IPVA não podem ser deduzidos no Livro Caixa por expressa vedação legal.

Ressalte-se que o Parecer Normativo CST n.º 60, de 20 de junho de 1978, citado pelo Interessado em sua impugnação, não é aplicável em seu inteiro teor, em virtude de mudança da legislação vigente desde sua edição.

Desta forma, devem ser mantidas as glosas de despesas com o código 1.11 nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974.

Considerando a vedação indicada no art. 75, parágrafo único, inciso II do RIR/1999 (vigente à época), entendo que assiste razão à decisão recorrida, razão pela qual, com fundamento no art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, adoto seus termos como razões de decidir.

Em relação às preliminares de nulidade por obstar o contribuinte, ora recorrente, produzir eventuais provas para o fim de demonstrar sua situação de regularidade perante o fisco federal e dubiedade do lançamento de ofício, assim como da impossibilidade de cumulação das multas, tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

Da Preliminar de Nulidade - Formalidades Legais

Em sede de preliminar de nulidade, o Interessado alega que não teriam sido observadas as formalidades legais necessárias à lavratura do Auto de Infração. Segundo ele, houve cerceamento de defesa em virtude da inadequada descrição dos fatos, das infrações e da demonstração documental em relação aos dispositivos apontados como infringidos (enquadramento legal citado seria genérico).

Inicialmente, deve ser registrado que o lançamento no presente processo não é composto exclusivamente do Auto de Infração de fls. 26/34. Conforme afirmado expressamente pela autoridade lançadora no próprio Auto de Infração nas fls. 28 e 29, a descrição e a motivação das duas infrações lançadas se encontram no Termo de Verificação Fiscal de fls. 35/44, complementadas pelas planilhas anexadas. Assim, toda a análise sobre o atendimento a requisitos formais deve ser feita com base nestes dois documentos.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 35/44 descreve satisfatoriamente todos os fatos apurados durante o procedimento fiscal, bem como as motivações utilizadas para a caracterização das infrações e o seu respectivo embasamento legal.

O Interessado teve pleno conhecimento dos ilícitos tributários apurados e pôde exercer, sem qualquer restrição, seu direito de defesa. Desta forma, constata-se que foram atendidos todos os requisitos formais exigidos pelo Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

Portanto, fica rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento em questão.

Da Preliminar de Nulidade - Inconsistências no Relatório Fiscal

Como segunda preliminar de nulidade, o Interessado alega a existência de supostos erros e inconsistências na confecção do Termo de Verificação Fiscal de fls. 35/44, que

necessariamente deveriam culminar no julgamento da nulidade do Auto de Infração, pois a formulação de imputações estaria apresentada de forma precária e inconclusiva.

Como exemplos destes supostos erros e inconsistências, o Interessado cita os seguintes: não há qualquer somatório dos subitens que motivaram as glosas, nem mesmo um somatório mensal identificando os motivos; autoridade lançadora indica a motivação de n.º 1.3 como despesas não suportadas por documentação hábil, mas sequer há valor glosado por este motivo nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974; não há qualquer lançamento em duplicidade no que concerne os pagamentos feitos para Aclub Seguros em 31/01/2008 na motivação 1.8, pois ocorreram os pagamentos das duas primeiras parcelas no mesmo dia; o pagamento em 31/01/2008 para Refrison com motivo 1.7 não é relativo a terceiros e estagiários; dois lançamentos apresentam como motivo de glosa o código 1.16, que não foi objeto de descrição pela autoridade lançadora; a cumulação de multa de ofício com a multa isolada não é admitida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A eventual existência de alguns erros nas glosas de certas despesas de Livro Caixa não é motivo, por si só, de nulidade do lançamento como um todo. Os exemplos citados pelo Interessado nesta preliminar são pontuais e devem ser tratados um a um na análise de mérito neste voto. Nos casos em que realmente for constatada a improcedência da glosa, a mesma será cancelada e a dedução da despesa será restabelecida.

Quanto à alegação de que a autoridade lançadora teria deixado de apresentar um somatório de valores por motivação das glosas efetuadas, tal fato em nada prejudicou a defesa do Interessado. As planilhas mensais de fls. 2858/2877 e 2960/2974 identificam de forma clara quais despesas foram glosadas e por qual motivo, permitindo que fosse plenamente exercido o contraditório e a ampla defesa. A partir das citadas planilhas, o Interessado poderia facilmente obter as desejadas totalizações por motivação de glosa.

Não procedem, também, as conclusões do Interessado sobre o fato de a autoridade lançadora ter indicado no relatório fiscal a motivação de glosa por ausência de documentação hábil e idônea (1.3), mas não ter efetivamente indicado esta motivação para glosa alguma nas planilhas de fls. 2858/2877 e 2960/2974. Em primeiro lugar, tal fato isolado, por si só, não pode implicar na nulidade do lançamento como um todo. Em segundo lugar, não se pode concluir a partir de este fato que todos os lançamentos de Livro Caixa estejam escorados em documentação hábil e idônea, uma vez que outras motivações foram indicadas para as glosas efetuadas.

Com base no acima exposto, fica rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento em questão. Do MPF

Alega o Interessado que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) em questão estaria incompleto, sem o devido detalhamento da suposta infração cometida, das diligências a serem realizadas e documentos fiscais a serem verificados

Deve ser ressaltado que o advento do MPF se deu com o objetivo de regular a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, sendo instrumento de controle administrativo. Eventual inobservância das normas que o disciplinam não podem gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

Ao dar conhecimento ao fiscalizado do tributo objeto de investigação, dos períodos a serem examinados, do prazo para a realização do procedimento fiscal e do AFRFB que

procederá à fiscalização, o MPF permite ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal contra si instaurada.

Neste contexto, destaque-se que o respectivo MPF, bem como o código de acesso para consulta na internet foi devidamente indicado no cabeçalho do referido Termo de Início (fl. 02). De posse desses dados, o Interessado esteve plenamente capacitado a acessar todas as informações contidas no Mandado e confrontá-las com as exigências feitas pela fiscalização.

No presente caso, observa-se que o procedimento fiscal se limitou corretamente à autorização administrativa prevista no respectivo MPF: fiscalização do período de janeiro a dezembro de 2008 relativo ao IRPF.

Desse modo, não se vislumbra a existência de qualquer irregularidade na condução da ação fiscal.

(...)

Da Multa de Ofício

Alega o Interessado que a multa de ofício aplicada configura ofensa aos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Entretanto, há de se esclarecer que a aplicação de multa de lançamento de ofício está regulada pelo art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, 27 de dezembro de 1996.

Não cabe à autoridade administrativa negar aplicação à lei, pois, uma vez validamente editada, publicada e em vigor, pressupõe-se que foram atendidos todos os requisitos necessários à sua eficácia.

Cumpra aduzir, ainda, que o preceito do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, não se destina ao aplicador administrativo da lei. Como norma programática, tal preceito se destina ao Poder Legislativo, que não pode desprezá-lo quando da elaboração das leis. Já como norma proibitiva, o mesmo preceito está afeto ao controle de constitucionalidade, cujo exercício é de competência exclusiva do Poder Judiciário.

O Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, assim dispõe sobre esta questão:

"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."

Como a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, conforme dispõe o art. 142 do CTN, é dever da autoridade lançadora observar criteriosamente as determinações legais ao proceder ao lançamento, ou seja, exercer o controle da legalidade do ato administrativo.

Qualquer arguição acerca de inconstitucionalidade de dispositivos legais, por suposta desobediência a princípios determinados na Constituição Federal, deve ser direcionada à esfera competente para analisá-la - o Poder Judiciário. Além disso, as decisões proferidas por aquele Poder têm efeitos exclusivos entre as partes envolvidas na demanda, não podendo ser estendidas a terceiros estranhos à lide judicial.

Nesse sentido, infere-se que todos os dispositivos legais vigentes se coadunam com os preceitos constitucionais, até que o Poder competente se pronuncie no sentido contrário

e retire a eficácia do ato legal, seja por meio do controle difuso ou pelo método concentrado de controle de constitucionalidade. A autoridade administrativa não é competente para se manifestar acerca da constitucionalidade de dispositivos legais e, muito menos, retirar a eficácia de leis.

Desta forma, estando a penalidade aplicada no lançamento em conformidade com os preceitos que regem a matéria, não há reparos a serem efetuados por esta instância de julgamento. Da Multa Exigida Isoladamente

Em sua defesa relativa a esta infração, o Interessado alega que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) não permite a cobrança da multa de carnê-leão exigida isoladamente em concomitância com a multa de ofício, por consistir em duplicação de penalidade.

Sobre esta alegação do Interessado, deve ser registrado que a Administração Tributária entende ser cabível a aplicação das duas multas concomitantemente: a isolada, que deve incidir sobre o valor do imposto que deixou de ser pago em cada mês do ano-calendário, e a proporcional, incidente sobre o imposto suplementar apurado no ajuste anual. Este entendimento está regulamentado no art. 1º, inciso II, alínea "a" da Instrução Normativa SRF nº 46, de 13 de maio de 1997.

Entretanto, o lançamento da multa exigida isoladamente do presente processo não trata da hipótese de concomitância desta com a multa de ofício.

Os demonstrativos de apuração da multa exigida isoladamente do Auto de Infração (fls. 32/33) e do Termo de Verificação Fiscal (fls. 2975/2976) não consideraram na base de cálculo do imposto mensal as glosas de deduções indevidas de Livro Caixa lançadas na primeira infração. Eles consideraram apenas a base de cálculo mensal declarada de acordo com a tabela "Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoas Físicas e do Exterior Pelo Titular" da DIRPF/2009 (fl. 21) e as deduções declaradas de previdência oficial, dependentes e Livro Caixa.

Portanto, a multa exigida isoladamente lançada é referente exclusivamente ao carnê-leão que deveria ter sido recolhido originalmente pelo Interessado com base nos rendimentos declarados pelo próprio.

Conclui-se, assim, que, no presente processo, não há concomitância de lançamento entre a multa de ofício e a multa exigida isoladamente.

Em relação ao mérito em si da multa isolada, deve ser analisado o que dispõe a legislação sobre a tributação dos rendimentos recebidos de pessoas físicas sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) e sobre a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento deste.

A Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em seu art. 8º, estabelece que os rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, recebidos por pessoa física de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, sujeitam-se ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão).

Já a Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, em seu art. 4º, inciso I, determinou que o imposto de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, seria calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, estabelece que:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...) II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;”

Desta forma, com base no exposto no art. 44, inciso II, alínea "a" da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deve ser mantida a multa exigida isoladamente lançada, conforme demonstrativo de apuração de fls. 32/33.

Das Decisões Administrativas e Judiciais

Por fim, quanto às ementas de acórdãos administrativos e decisões judiciais trazidas pelo Impugnante, esclareça-se que as mesmas têm efeitos meramente ilustrativos, pois esta instância administrativa de julgamento não está vinculada aos seus conteúdos, visto que as mesmas não fazem parte das normas complementares constantes do art. 100 do CTN, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas nos processos de que resultaram as decisões.

A esse respeito, transcreve-se, a seguir, trecho do Parecer Normativo CST nº 390/1971:

"(...) 3 - Necessário esclarecer, na espécie, que, embora, o Código Tributário Nacional, em seu art. 100, inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, entretanto, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões dos Conselhos de Contribuintes, a eficácia de seus acórdãos limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

4 - Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral a decisão em processo fiscal, proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo que decorreu a decisão daquele colegiado. (...)"

Quanto às decisões proferidas pelo Poder Judiciário, estas têm efeitos exclusivos entre as partes envolvidas na demanda, não podendo ser estendidas a terceiros estranhos à lide judicial.

Em relação ao pedido de sustentação oral, o pedido de intimação prévia da data da sessão de julgamento ao patrono do Recorrente para a realização de sustentação oral não encontra amparo no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF. A publicação da pauta no Diário Oficial da União e a divulgação no sítio do CARF na Internet, será feita com, no mínimo, 10 (dez) dias de antecedência da data do julgamento, devendo as partes ou seus patronos acompanhar tais publicações, podendo, então, na sessão de julgamento respectiva, efetuar sustentação oral.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para restabelecer a dedução com as despesas com rubrica “Fundação Mirim”.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto