



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10980.006791/2007-23  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-005.062 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de março de 2019  
**Matéria** IRPF. DEDUÇÃO LIVRO CAIXA  
**Recorrente** VICTOR FERNANDO LOPEZ ARCE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Na hipótese de pagamento antecipado do tributo, o direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador, que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Suplente Convocada), Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente o conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de e-fls. 170/204 interposto contra decisão da DRJ em Curitiba/PR, de fls. 150/163 a qual julgou procedente em parte o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 20/24, lavrado em 20/3/2007, relativo ao ano-calendário de 2001, com ciência do contribuinte em 15/5/2007, conforme AR de fls. 142.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado: por deduções indevidas de despesas de livro caixa, e alterou o valor da restituição do IR de R\$ 52.958,69 para R\$ 8.207,25 (fl. 24).

De acordo com o demonstrativo das infrações de fl. 22, a fiscalização apenas considerou como comprovados R\$ 64.885,87 dos R\$ 227.618,40 declarados como despesas de livro caixa. Foram consideradas deduções indevidas com prestação de serviços de terceiros, que somavam R\$ 162.732,53, quais sejam: “Reginaldo A. Granja; Liria Mariko; Oliveira e Nic, Serviços de Saúde; Imagem Diagnósticos Médicos; Unidade Neurológica Clínica; Urocentro Clínica Urológica; e Clínica Radiologia Cortez”.

## Da Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de e-fls. 2/18 em 13/6/2007. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Curitiba/PR, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

*Cientificado do lançamento por via postal, em 15/05/2007 — fl. 136, o contribuinte apresentou, em 13/06/2007, a impugnação de fls. 01 a 16, acompanhada dos documentos de fls. 17 a 124, acatada como tempestiva pelo órgão de origem — fl. 136.*

*Suscita ocorrência de decadência, em razão de entender que o fato gerador ocorreu em 31/12/2001, com homologação tácita em 31/12/2006, conforme art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, e só haver sido intimado a prestar esclarecimentos em 07/01/2007.*

*Sustenta que, em 31 de dezembro do ano-calendário em que os rendimentos foram auferidos, todos os elementos necessários à determinação do tributo já estariam disponíveis.*

*Transcreve doutrina e jurisprudência para corroborar a alegação de decadência.*

*Afirma que, como só foi cientificado do auto de infração em 14/05/2007, teria ocorrido a decadência, mesmo se considerado o prazo para entrega da declaração de ajuste, correspondente ao último dia útil de abril de 2002.*

*Defende que o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN coincidiria com o do art. 173, I, do mesmo dispositivo legal, adotado por algumas correntes nos casos de ausência de*

*pagamento antecipado do imposto. Porém, salienta que no caso concreto houve pagamento antecipado, facilmente verificado em razão da existência de imposto a restituir.*

*Alega que as despesas glosadas, com exceção das referentes à Unidade de Neurologia Clínica S/C Ltda. e ao Urocentro — Centro de Urologia S/C Ltda, seriam de custeio e necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora, portanto, dedutíveis de acordo com o previsto na legislação citada no auto de infração.*

*Ressalva que o fato de os gastos terem sido efetuados com terceiros sem vínculo empregatício não invalidaria a dedução, corroborando essa alegação com a transcrição do Parecer Normativo CST nº 392, de 09 de outubro de 1970, do Ato Declaratório CST nº 16, de 1979, que afirma estarem em vigor.*

*Enfatiza que a situação dos autos é similar aos pagamentos a contador autônomo ou a sociedade de contadores, que são dedutíveis como despesa de Livro Caixa.*

*Transcreve também o esclarecimento nº 387 do Perguntas e Respostas 2002, equivalente ao 398 do Perguntas e Respostas 2007, acerca da dedutibilidade de pagamentos a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizado como despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora.*

*Sustenta, com base em jurisprudência administrativa, que caberia ao Fisco apresentar prova de que as despesas não seriam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora.*

*Afirma que os médicos Reginaldo Alves Granja e Liria Manco Omori Araki prestaram serviços de exames médicos de ecografia, comprovados por recibos e declaração firmada pela segunda. Salienta que não conseguiu a declaração do primeiro profissional porque ele não residiria mais em Curitiba e nem continuava a lhe prestar serviços.*

*Argúi que as sociedades Oliveira e Nicolosi Serviços de Saúde S/C Ltda., Imagem Diagnósticos Médicos S/C Ltda. e Clínica Radiológica Cortez S/C Ltda. forneciam profissionais que operavam equipamentos de ecografia e mamografia, conforme notas fiscais e declarações fornecidas.*

*Assim, todos os profissionais autônomos ou os pertencentes às pessoas jurídicas teriam empreendido esforços no sentido de viabilizar sua atividade de médico ecografista, de onde teriam originado as receitas declaradas.*

*Salienta que sem o auxílio daqueles profissionais teria auferido menos rendimentos e que tais despesas foram feitas dentro de um padrão de normalidade e usualidade.*

*Esclarece que os pagamentos efetuados à Unidade de Neurologia Clínica S/C Ltda. são despesas médicas equivocadamente declaradas como de Livro Caixa, mas igualmente dedutíveis.*

*Concorda com a glosa do pagamento efetuado ao Urocentro — Centro de Urologia, porque seria referente a despesa médica de usa sobrinha, que não é sua dependente.*

*Finaliza solicitando que seja acatada a alegação de decadência e, alternativamente, que sejam consideradas dedutíveis as despesas efetuadas e lançadas no Livro Caixa como referentes aos médicos Reginaldo Alves Granja e Líria Manco Omori Araki, e às sociedades Oliveira e Nicolosi Serviços de Saúde S/C Ltda., Imagem Diagnósticos Médicos S/C Ltda. e Clínica Radiológica Cortez S/C Ltda.*

### **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Curitiba/PR julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 150/163):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF*

*Exercício: 2002*

*JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.*

*As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.*

*LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. PRAZO.*

*O direito de constituir o crédito tributário decorrente de dedução indevida de despesas decai após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o Fisco tomou conhecimento do procedimento adotado pelo contribuinte, que no caso do IRPF é a entrega da Declaração de Ajuste Anual.*

*LIVRO CAIXA. REMUNERAÇÃO PAGA A TERCEIROS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. DESPESA DE CUSTEIO. CARACTERIZAÇÃO.*

*A prestação de serviços por terceiros, que possuem a mesma especialização do contribuinte, de forma contínua, não caracteriza despesa de custeio dedutível no Livro Caixa, principalmente quando não foi apresentada prova de que aqueles se referem a rendimentos de pacientes da pessoa física e não da pessoa jurídica, da qual o atuado possui 98% das cotas e que executa serviços de mesma natureza e no mesmo local.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO*

*Nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, cumpre ao contribuinte instruir a peça impugnatória com todos os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa*

*DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. CONDIÇÕES.*

*As despesas médicas pagas pelo contribuinte, relativas ao seu próprio tratamento ou de seus dependentes são dedutíveis na Declaração de Ajuste Anual, desde que devidamente comprovadas.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Outros Valores Controlados*

No mérito, a DRJ reestabeleceu a dedução de R\$ 340,00 pagos a Unidade Neurologia Clínica como despesa médica própria, ante a apresentação de cópia das notas fiscais de fls. 128/129.

### **Do Recurso Voluntário**

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 27/1/2010, conforme AR de fl. 165, apresentou o recurso voluntário de fls. 170/204 em 26/2/2010.

Em suas razões, reiterou os argumentos da impugnação.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

### **PRELIMINAR**

#### **Decadência**

Afirma que o RECORRENTE que, pela regra do art. 150, §4º do CTN, houve decadência dos créditos, ante a homologação tácita da declaração relativa ao ano-calendário de

2001, uma vez que somente foi intimado do auto de infração em 15/5/2007, conforme AR de fls. 142.

Quanto à suposta decadência, é preciso esclarecer que o fato gerador do IRPF é complexo. Ou seja, embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário.

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 2005,2006*

*IRPF. DECADÊNCIA. FATO GERADOR QUE SOMENTE SE APERFEIÇA NO DIA 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO.*

*O fato gerador do IRPF é complexo, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário. Assim, como não houve o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador e a intimação do contribuinte da lavratura do auto de infração, deve-se afastar a alegação de decadência do crédito tributário.*

*(...)”*

*Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).*

*(acórdão nº 2402-005.594; 19/01/2017)*

Por outro lado, no que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), em 12 de agosto de 2009, com acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki,*

*julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, **ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (grifou-se)*

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido prolatada sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão supramencionada deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C 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.*

Desta forma, o prazo decadencial deve ser contado nos termos do art. 150, § 4º, CTN, pois houve pagamento antecipado de imposto de renda, a título de imposto retido na fonte, conforme comprova a declaração de ajuste anual do ano calendário de 2002 de fls. 131/136. Em verdade, no presente processo, a existência de pagamento antecipado é flagrante, por se tratar de redução no montante do imposto a restituir. Caso não houvesse pagamento antecipado, não seria devida qualquer restituição do imposto, mas sim haveria a cobrança de imposto complementar.

Note que o próprio Relator do caso na DRJ, ao apreciar a questão envolvendo a contagem do prazo decadencial e aplicação da regra do art. 150, §4º do CTN, afirmou que “*embora pessoalmente concorde com a alegação do contribuinte, por se tratar de lançamento por homologação com antecipação de pagamento, no caso retenção de IR na fonte*”, era voto vencido na sua Turma e, por essa razão, transcreveu e acompanhou o voto majoritário do colegiado sobre a aplicação do art. 173 do CTN.

Nestes termos, em relação ao ano-calendário 2001, o fato gerador do imposto de renda aconteceu no dia 31/12/2001, portanto, o lançamento poderia ter sido efetuado até 31/12/2006. Considerando que a data de intimação do RECORRENTE foi 15/5/2007, houve o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos. Portanto, procedente a alegação de decadência do direito da autoridade fiscalizadora de revisar a declaração apresentada.

## CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, nos termos do voto em epígrafe.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator