

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

PROCESSO	10980.011581/2008-38
ACÓRDÃO	2401-011.854 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOÃO CARLOS LUCHTENBERG
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2005

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. FATO GERADOR.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário (Súmula CARF nº 38).

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir seus créditos extingue-se após 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, no lançamento por homologação em que houve pagamento antecipado. O presente crédito tributário foi constituído com a ciência do lançamento pelo sujeito passivo dentro do prazo de cinco anos contado do fato gerador, razão por que não foi alcançado pela decadência.

IRPF. DEDUÇÃO. LIVRO-CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da atividade as despesas de custeio escrituradas em livro-caixa, necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, desde que devidamente comprovadas. Deve-se instruir os autos com elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Carlos Eduardo Avila Cabral e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Inicialmente, cumpre esclarecer que se trata de processo paradigma, nos termos do art. 87, § 1º e ss, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, motivo pelo qual os números de e-fls. especificados no Relatório e Voto se referem apenas a este processo.

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 211 e ss).

Pois bem. Contra o contribuinte supra-identificado foi lavrada a notificação de lançamento de fls. 07/11, que exige **R\$ 4.754,97** de imposto suplementar, **R\$ 3.566,22** de multa de ofício de 75% e acréscimos legais, em decorrência da revisão da declaração de ajuste anual do exercício 2005, ano-calendário 2004.

O lançamento, conforme descrição dos fatos e enquadramentos legais de fl. 09, apurou dedução indevida de despesas de livro caixa de **R\$ 19.524,41**.

O contribuinte foi cientificado do lançamento, em 16/07/2008 (fl. 49), e apresentou, em 11/08/2009, a impugnação de fls. 02/06, instruída com os anexos de fls. 14/45. Eis a síntese das alegações:

1. Após descrever os fatos atinentes ao lançamento, alega que *“é autônomo, ou seja, é pessoa física que presta serviços habitualmente por conta própria a uma ou a mais de uma pessoa, assumindo os riscos de sua atividade; não é subordinado, não tem patrão, não tem horário de trabalho fixo, e, portanto, não tem direito a verbas trabalhistas (décimo terceiro, férias, uma folga paga por semana etc.), apenas a direitos previdenciários”, e, “tem direito a escriturar o livro Caixa para deduzir as*

despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e à manutenção da sua fonte produtora”.

2. Aduz que *“todas as receitas e despesas declaradas possuem correlação com a atividade exercida pelo Impugnante, qual seja, a prestação de serviços contábeis, independentemente se a prestação de serviços foi feita para pessoas físicas ou jurídicas”.*
3. Argumenta que o fundamento fático usado pela autuação é inexistente, pois não exerce trabalho com vínculo empregatício, tendo declarado corretamente em sua DIRPF a ocupação profissional de contabilista, que está comprovando documentalmente.
4. Também traz prova do registro junto ao órgão profissional e do pagamento da anuidade. Enumera os tomadores dos seus serviços profissionais e junta as *“RAIS – Relação Anual de Informações Sociais entregues ao Ministério do Trabalho e Emprego de cada uma das tomadoras de serviços contábeis e fontes pagadoras”*, para comprovar que *“nunca existiu vínculo empregatício entre estas empresas e o ora Impugnante”.*
5. Ainda para comprovar a inexistência de vínculo empregatício, apresenta cópia da carteira de trabalho e requer a audição dos representantes legais das empresas.
6. Alega que possui o direito de deduzir despesas de custeio de sua atividade, citando a legislação pertinente.
7. Requer o acolhimento da impugnação, com o cancelamento do débito fiscal reclamado.

O processo foi encaminhado à origem para os procedimentos referentes à Instrução Normativa nº 1.061, de 2010, (fl. 50), tendo sido emitidos o termo circunstanciado de fls. 201/205 e o despacho decisório de fl. 206, em relação aos quais o contribuinte, intimado (fls. 208/209), não apresentou manifestação (fl. 210).

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 211 e ss, que julgou procedente a parte remanescente da revisão de ofício do lançamento, mantendo **R\$ 3.681,14** de imposto suplementar, **R\$ 2.760,85** de multa de ofício e acréscimos legais. É ver a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2006

REVISÃO DE OFÍCIO. GLOSAS. PARTE DAS DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

Afastam-se as exigências oriundas das glosas de parte das deduções de livro caixa que foram canceladas em decorrência da análise dos documentos e demais alegações de fatos efetuada pela Unidade de origem, nos termos da legislação.

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA. DESPESAS. COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesa de custeio no livro caixa está sujeita à comprovação por documentação hábil e idônea.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 221 e ss), alegando, em síntese, o que segue:

1. Na hipótese ventilada, já ocorreu a decadência do direito de constituir o crédito tributário (art. 145, parágrafo 4, CTN), pois a partir de 01/01/2005 começou a correr o prazo para constituição do crédito, finalizando-se em 31 de dezembro de 2009.
2. Dessa forma, como o transcurso do lapso decadencial é causa de extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN), exsurge o instituto da decadência.
3. Ou seja na data da efetiva revisão do Auto de Infração original, não seria mais possível exigir o crédito tributário decorrente das glosas apuradas em 2012.
4. Senhores Conselheiros, são estes, em síntese, os pontos de discordância apontados neste Recurso:
 - a) ocorrência de decadência em relação à revisão de lançamento ocorrido em 06 de março de 2012, fundamentada em glosas que só foram apuradas após o prazo decadencial.
 - b) procedência integral dos argumentos expendidos em sede da impugnação apresentada em face do Auto de Infração originário, que comprovou integralmente a insubsistência do Auto de infração sob n. 2005/609420421952127.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar de Decadência.

No caso dos autos, a ciência do Lançamento ocorreu em **16/07/2008** (e-fl. 49) e o contribuinte apresentou sua impugnação em **11/08/2008** (e-fls. 02/06).

Nos trabalhos de revisão de lançamentos realizados em conformidade com o art. 6º-A, da IN RFB nº 958, de 15 de julho de 2009, com a redação dada pela IN RFB nº 1.061, de 4 de agosto de 2010, foram analisados os documentos e esclarecimentos apresentados pelo

contribuinte, concluindo pela manutenção parcial da exigência do Imposto Suplementar, conforme descrito abaixo:

LANÇAMENTO	VALOR ORIGINAL LANÇADO	VALOR EXCLUÍDO	VALOR MANTIDO
IRPF	4.754,97	1.073,83	3.681,14
Multa	3.566,22	805,37	2.760,85
Total s/juros	2.032,74	459,06	1.573,68

Em resumo, a DRF de origem analisou a documentação juntada pelo contribuinte, em sede de revisão de ofício, emitindo o Termo Circunstanciado de e-fls. 201 e ss, que deu origem ao Despacho Decisório de e-fl. 206, o qual deferiu a proposta de manutenção parcial da exigência.

Após a ciência do teor do referido Despacho Decisório (e-fl. 209), o contribuinte não se manifestou e os autos prosseguiram para julgamento.

Em seu apelo recursal, o contribuinte alega que, à época da revisão de ofício, o crédito tributário encontrar-se-ia maculado pelo prazo decadencial.

Pois bem.

Inicialmente, é preciso esclarecer que a de revisão do lançamento, realizada em conformidade com o art. 6º-A, da IN RFB nº 958, de 15 de julho de 2009, com a redação dada pela IN RFB nº 1.061, de 4 de agosto de 2010, não agravou a exigência tributária, muito menos inovou com o incremento de motivação adicional, limitando-se a analisar a documentação acostada pelo sujeito passivo, culminando com a **redução** do montante original lançado.

Assim, não há que se falar em decadência do crédito tributário, eis que a ciência ocorreu em **16/07/2008** (e-fl. 49). Isso porque, em se tratando de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, o fato gerador ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário, não havendo que se falar em fato gerador mensal, sendo possível, inclusive, aplicar a Súmula CARF nº 38, *in verbis*:

Súmula CARF nº 38

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Aplicando ao caso a regra de contagem prevista no art. 150, § 4º, do CTN, o fato gerador do IRPF, considerando o exercício lançado, o de 2005 (ano-calendário 2004), ocorreu em 31/12/2004, sendo este o termo inicial para a contagem do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Assim, a autoridade administrativa teria até o dia 31/12/2009 para expressamente homologar o pagamento feito ou constituir crédito tributário suplementar (05 anos a partir da ocorrência do fato gerador), sob pena de homologação tácita.

Aplicando ao caso a regra de contagem prevista no art. 173, I, do CTN, considerando que a Declaração de Ajuste Anual do IRPF do ano-calendário 2004, deveria ser entregue pelo contribuinte até o último dia útil, do mês de abril de 2005, o lançamento só poderia ser efetuado

pelo Fisco a partir do mês maio de 2005; portanto, tinha a Administração Tributária cinco anos para efetuar o lançamento de ofício, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, de 1º/01/2010 a 31/12/2010.

Não há, portanto, que se falar em decadência, seja pelo art. 173, I, ou art. 150, § 4º, do CTN, eis que o contribuinte tomou ciência do lançamento em **16/07/2008** (e-fl. 49).

Dessa forma, sem razão ao recorrente, posto que não há qualquer outro tipo de decadência a ser reconhecida no caso dos autos.

3. Mérito.

Em relação ao mérito, o contribuinte não traz considerações adicionais em seu Recurso Voluntário, e nem mesmo rebate as considerações tecidas pela decisão recorrida, limitando-se a arguir, genericamente, pela reiteração dos argumentos já trazidos aos autos.

Pois bem!

Sobre a dedução de Livro Caixa, transcreve-se o art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, com a redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

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

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo.

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidas em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

Da leitura do referido texto legal deve-se ter presente, preliminarmente, os três requisitos cumulativos para a dedutibilidade das despesas: a) devem ser necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora; b) as despesas devem estar escrituradas no Livro Caixa; c) devem ser comprovadas mediante documentação idônea.

Assim, o contribuinte deve comprovar as despesas escrituradas no Livro Caixa mediante documentação idônea que contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadradas como necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

O referido art. 6º da Lei nº 8.134 de 27 de dezembro de 1990, é reproduzido no art. 75 do RIR/99, a seguir transcrito:

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

Por outro lado, deve-se identificar quando um gasto ou um dispêndio trata, realmente, de despesa, para distingui-la de aplicação de capital, tendo em vista que a primeira é dedutível e a segunda não. Tal distinção está expressa no Parecer Normativo CST nº 60, de 1978, DOU de 29/06/1978:

3.1 Na sistemática adotada pela legislação do Imposto sobre a Renda, considera-se aplicação de capital o dispêndio com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização. Para exemplificar, constituem aplicação de capital os valores despendidos na instalação de escritórios ou consultórios, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos, utensílios, mobiliários, etc., indispensáveis ao exercício de cada atividade profissional em particular.

3.1.1 Esses bens devem ser relacionados, destacadamente, na declaração de bens devendo informar nas colunas próprias o preço de aquisição; (...)

3.2 São despesas as quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como: material de escritório, material de conservação e limpeza, materiais e produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos tratamentos, reparos, consertos, recuperações, etc., e, portanto, integralmente dedutíveis quando realizadas no ano-base considerado, obedecidos os demais requisitos legais e normativos.

Resta claro que a lei vigente, ao especificar expressamente que as despesas dedutíveis devem ter estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto e, ao condicionar essas deduções à escrituração no Livro Caixa e à comprovação mediante documentação idônea, objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

Para se verificar se as despesas são realmente necessárias, ou seja, se elas efetivamente têm alguma relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência.

Em suma, são consideradas despesas passíveis de escrituração no Livro Caixa, para efeitos de dedução, apenas aquelas **indispensáveis** e **inevitáveis** à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que suportadas pela pessoa física e comprovados os desembolsos.

Como exemplos corriqueiros de despesa de custeio dedutíveis temos os valores pagos a título de aluguel, água, luz, telefone, condomínio (vinculados ao local onde se exerce a atividade profissional), despesas com material de expediente ou de consumo e despesas com empregados, quando vinculadas ao contrato de trabalho.

Ressalte-se, ainda, que a dedutibilidade das despesas escrituradas em Livro Caixa está condicionada à sua comprovação, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que permita identificar o adquirente ou o beneficiário, o valor, a data da operação e contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

De acordo com o Parecer CST nº 32, de 13 de agosto de 1981, “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.”

A publicação da Receita Federal do Brasil “Perguntas e Respostas Pessoa Física – Imposto de Renda 2007”, em resposta à pergunta n.º 386, esclarece que despesa de custeio é aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo. (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º; RIR/1999, art. 76; IN SRF nº 15, de 2001, art. 51).

Como se percebe, a constatação da possibilidade de dedução de despesas exige um trabalho que ultrapassa a mera análise dos documentos apresentados pelo sujeito passivo, muitas vezes sendo necessários procedimentos fiscalizatórios.

Ingressando na análise do caso concreto, verifica-se que o interessado não foi capaz de refutar as justificativas da autoridade lançadora para proceder à glosa das despesas pleiteadas como dedução de Livro Caixa, baseando suas alegações no campo da suposição, não logrando êxito em apresentar provas suficientes para a comprovação de sua tese de defesa.

Cumprir destacar, nesse contexto, que caberia ao sujeito passivo o ônus de comprovar a dedução das despesas escrituradas no livro caixa, não sendo suficiente a alegação genérica de que são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Nesse sentido, não cabe ao Fisco, neste caso, obter a prova da dedução pleiteada, mas, sim, ao recorrente apresentar os documentos comprobatórios acompanhados da justificativa individualizada para cada despesa incorrida, refutando as alegações minuciosamente tecidas pela fiscalização, o que, repita-se, não foi feito.

Dessa forma, em que pese a insatisfação da recorrente, a meu ver, a decisão de piso decidiu acertadamente acerca da controvérsia dos autos, ratificando os trabalhos revisionais, motivo pelo qual, endosso as razões anteriormente adotadas e que são convergentes com o entendimento deste Relator:

[...] A autoridade revisora analisou cada uma das despesas que o impugnante pleiteou como dedução de livro caixa, elaborando detalhada planilha, que se encontra às fls. 201/204, onde manteve parcialmente as glosas efetuadas pelo lançamento.

Não há reparos a serem feitos à análise e conclusão revisionais.

Os motivos de manutenção de parte das glosas encontram-se perfeitamente adequados aos fundamentos legais constantes da notificação de lançamento, consistentes em faltas de comprovações documentais, pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício e notas fiscais em nome de terceiros ou sem identificação do comprador, todas situações de descumprimento da legislação tributária que impossibilitam a dedução de despesas de livro caixa.

Saliente-se que o impugnante foi intimado a manifestar-se expressamente sobre as manutenções das glosas (fls. 208/209), tendo deixado de fazê-lo (fl. 210).

Assim, tendo em vista que parte das deduções de despesas de livro caixa glosadas não se enquadram dentro dos requisitos legais para a fruição do benefício, e adotando-se as mesmas razões e motivos das glosas oferecidas pela autoridade revisora, é de se manter a exigência remanescente da revisão de ofício, conforme despacho decisório de fl. 206.

Ao contrário do que sustenta o recorrente, verifico que a fiscalização realizou um trabalho minucioso, elaborando a conciliação dos documentos com os fatos e justificativas apresentadas pelo recorrente durante o procedimento fiscal, sendo que o sujeito passivo, em

contrapartida, limitou-se a argumentar, de forma genérica e sem apresentar qualquer prova em sentido contrário, que o trabalho fiscal seria defeituoso.

Cumprido lembrar, pois, que toda e qualquer dedução pleiteada no Livro Caixa deve ser comprovada mediante a apresentação de documento hábil e idôneo, conforme estabelecido no § 2º do art. 62 da Lei nº 8.134/1990, **ônus que cabe ao contribuinte e não à fiscalização.**

E, ainda, a análise fiscal não se restringe aos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade das despesas necessárias ao desempenho da atividade profissional, sendo indispensável que o contribuinte, para fazer jus à dedução em foco, submetesse à apreciação da autoridade julgadora provas materiais de que **assumiu o ônus dessas despesas**, de sua aplicação na atividade profissional de odontologia e de sua vinculação com a prestação de seus serviços profissionais de autônomo.

Por fim, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente não apresentou fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite