



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.722989/2012-11
ACÓRDÃO	2002-010.035 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCELO MENEZES DE FARIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Está afastada a hipótese de nulidade quando o lançamento, realizado por autoridade competente, atende a todos os requisitos formais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

ART. 146 DO CTN. ALTERAÇÃO JURÍDICA

A alteração jurídica em critérios de atuação do Fisco constitui afronta ao que preceitua o art. 146 do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Heitor de Souza Lima Junior (substituto[a] integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Luciana Costa Loureiro Solar, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Heitor de Souza Lima Junior.

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:

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração de fls. 74/80, para cobrança do crédito tributário de R\$ 76.545,73, em virtude da apuração da seguinte infração:

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL)

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

Redução indevida da Base de Cálculo com despesas escrituradas em Livro Caixa, conforme detalhado no Relatório de Fiscalização anexado às fls.81/83, parte integrante do Auto de Infração.

Sobre o imposto devido foram aplicadas multa de ofício de 75% e juros de mora. O Enquadramento Legal encontra-se às fls.75 e 78.

Após ciência do Auto de Infração em referência em 21/06/2012 (fl. 84), o interessado apresentou a impugnação de fls.89/97, em 19/07/2012, valendo-se, em síntese, dos seguintes argumentos:

1. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.PRELIMINARES:

1.1.causou-lhe estranheza o recebimento do Auto de Infração objeto do presente uma vez que em 24/03/2010, recebeu pelo Correio a Notificação de Lançamento de nº 2009/774429324181924, resultante de procedimento de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual, originário de suposta infração, que lhe glosava os valores escriturados em seu livro caixa, imputando-lhe um lançamento de ofício, no valor de R\$ 66.196,32;

1.2.ressalta que, dentro do prazo legal, apresentou Solicitação de Retificação de Lançamento- SRL, que foi deferida pela autoridade julgadora, pondo fim ao procedimento administrativo;

1.3.uma nova fiscalização se iniciou, relativa ao mesmo ano-calendário de 2008 e sobre o mesmo assunto: livro-caixa;

1.4.apesar de mostrar que já havia uma fiscalização anterior, não se furtou em apresentar todos os documentos solicitados, conforme afirma o próprio autuante, em seu Relatório de Fiscalização;

1.5.equivocadamente a autoridade fiscal misturou as despesas próprias da sua atividade de autônomo, que atendem a todos os pressupostos legais, por estarem todas em seu nome, com os gastos da empresa Dynamic Assessoria e Consultoria Empresarial S/S Ltda, na qual é sócio majoritário, e que foi criada para atender seus maiores clientes, nos quais prestava os serviços, como consultor, sem a necessidade de concurso de auxiliares;

1.6.existe uma perfeita separação e um planejamento tributário eficaz, pois o fato de a pessoa jurídica ter o mesmo endereço do local onde funcionava o seu escritório (que é inclusive de sua própria propriedade, conforme registrado em sua Declaração de Bens), em nada descaracteriza a situação;

1.7.a pessoa jurídica foi constituída em seu próprio endereço por uma comodidade econômica, evitando-se dispêndios com aluguéis; e, ressalta que a estrutura toda do local sempre foi com características de um escritório individual, inclusive todas as contas em seu nome pessoa física;

1.8.informa que sua atividade de consultoria desempenhava nos próprios clientes e a assessoria contábil executava de forma autônoma e com o concurso dos profissionais que sempre trabalharam para o escritório individual;

1.9.a tributação com base no lucro presumido não pode ser motivo para se alegar que o interessado aproveitava-se dos gastos para abater seu imposto de renda pessoal. Acrescenta que, justamente por não existirem despesas na pessoa jurídica, que motivassem a opção pelo lucro real, optou pela forma simplificada de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, tudo consoante a própria legislação tributária brasileira;

2.DO MÉRITO:

2.1.a autoridade fiscal baseou seu entendimento em presunções já que descaracterizou todo o seu livro caixa em meras suposições, em quaisquer bases probatórias, afirmando que o contribuinte se utilizou de despesas inerentes à pessoa jurídica da qual é sócio majoritário;

2.2.analisar o caso com base em presunções é condenar à morte a prática de planejamento tributário no Brasil e cita o doutrinador Roque Antonio Carrazza;

2.3.apresentou todas as despesas escrituradas em seu livro caixa (as provas), e não teve questionada a autenticidade de nenhuma delas. O fato de que essas despesas representam 67% das receitas auferidas em nada invalida o seu lançamento com gastos dedutíveis, uma vez que atendem aos pressupostos do art. 15 do Decreto-Lei nº 5.844/1943 e art. 75 do RIR/99, que não estabelecem limites de deduções;

2.4.se é certo que o contribuinte deve satisfazer suas obrigações tributárias, é igualmente certo que tem o direito de organizar seus negócios de modo a pagar menos possível ou, até , a nada pagar, desde que o faça sem atropelar a ordem jurídica, que foi o seu caso;

2.5.a atuação da administração pública deve seguir padrões éticos de probidade, decoro e boa fé de acordo com o inciso IV do art. 2º da Lei nº 9.784/99, razão pela qual invoca que o princípio da razoabilidade permeie o presente julgamento;

2.6.não vislumbra quaisquer infrações aos dispositivos legais mencionados pela autoridade fiscal no lançamento;

2.7.o autuante afirma que os funcionários apresentados labutaram para a pessoa jurídica, no entanto, não prova, ao contrário, se contradiz, ao confirmar que por meio da consulta às GFIPS da pessoa jurídica, conclui que a empresa “ não dispunha de qualquer funcionário no ano de 2008”; de fato, trabalhavam para o próprio contribuinte, conforme documentação probante em anexo;

2.8.que os embasamentos utilizados pelo auditor fiscal para glosar inteiramente as despesas deduzidas por meio do seu livro caixa são improfícuas e impertinentes, além do procedimento administrativo se tornar imperfeito (por se tratar de um ato já sacramentado anteriormente) e indevido (uma vez que não houve qualquer infração tributária);

2.9. por fim, solicita a improcedência total do lançamento.

Cientificado da decisão de primeira instância em 07/03/2017, a qual julgou a impugnação improcedente, o sujeito passivo interpôs, em 05/04/2017, Recurso Voluntário, alegando em apertada síntese, que:

- a) em procedimento fiscal anterior, a autoridade fiscal, por meio da Solicitação de Retificação de Lançamento, considerou como comprovados os valores deduzidos a título Livro Caixa, logo não restou dúvidas sobre a lisura e formalidades legais das deduções do contribuinte;
- b) requer então a nulidade do lançamento fiscal, uma vez que contraria ato jurídico perfeito, praticado por autoridade competente, e por isso, ofende o primado da segurança jurídica;
- c) a decisão *a quo* desconsiderou os ditames legais ao afirmar que não houve lide fiscal no primeiro procedimento fiscal, não houve a necessidade de impugnação, uma vez que a apreciação da SRL restou deferida, extinguindo-se, assim o procedimento fiscal;
- d) não há qualquer disposição legal que declare nulo ou inválido um ato da Receita Federal que reconheça a insubsistência de um lançamento pelo fato de não ter sido proferido pela DRJ;
- e) logo, a decisão recorrida padece de absoluta falta de amparo legal, devendo ser mantida a decisão proferida pela administração, no primeiro procedimento fiscal, decisão essa cujo mérito não merece qualquer reparo;
- f) não houve o respeito a verdade material no novo procedimento fiscal instaurado em desfavor do contribuinte, pois foi desconsiderado sua atividade ocupacional de profissional liberal;
- g) não é cabível a glosa do livro caixa devido ao percentual de dedução de 67% dos rendimentos, uma vez que legislação não vislumbra nenhum limite de dedução;

- h) no mérito, alega que houve uma flagrante desqualificação da atividade exercida pelo Administrado, como profissional liberal, presumindo-se que as despesas do Livro Caixa se referiam a uma pessoa jurídica, cujo contribuinte é sócio majoritário, pelo simples fato de que tinha o seu mesmo domicílio fiscal;
- i) em nenhum momento foi solicitado qualquer documento de sua empresa, que sequer estava sofrendo algum tipo de fiscalização, para se inferir que o contribuinte misturou as despesas inerentes a sua atividade como profissional liberal com as da sua empresa;
- j) reafirma que a pessoa jurídica não prepondera sobre a pessoa física, e o próprio Regulamento do Imposto de Renda estabelece essa distinção, quando separa os assuntos em Livros; logo, afirmar que as contas de luz, água e telefone, pelo fato de se referirem ao endereço onde está o domicílio fiscal da empresa são dispêndios desta, não passa de uma falácia, sendo que essas despesas encontravam em nome do contribuinte, numa perfeita separação de despesas;
- k) o Regime Lucro Presumido, perfeitamente definido em lei, logo foi escolhido pelo contribuinte por ser o menos oneroso para sua empresa;
- l) com o advento do Simples Nacional, a empresa passou a prestar também os serviços técnicos antes realizados com o concurso dos funcionários registrados pelo contribuinte;
- m) portanto, em 2009, vislumbrou-se uma situação nova e menos onerosa para o recolhimento dos tributos, o que motivou o contribuinte a rescindir todos os contratos de trabalho dos funcionários registrados em seu nome (atestados pela primeira fiscalização), os admitindo na sua empresa, sendo essa alteração legal e encontra guarida no ordenamento jurídico;
- n) logo, não se vislumbra a alegada evasão fiscal por parte do contribuinte, mas, sim, um planejamento tributário válido (elisão fiscal), devendo, então, ser reformada a decisão *a quo*;
- o) as provas dos autos em nenhum momento foram declaradas ilícitas; sendo que os documentos lançados no Livro Caixa existiam e estavam em nome do contribuinte, logo tanto a fiscalização como a decisão de piso seguiram no caminho das presunções, sem qualquer base fática;
- p) o Acórdão recorrido não analisa cada documento, não indica o motivo pelo qual não atribui a cada um valor probante adequado, limita-se a presumir a atuação simulada do Recorrente;
- q) Como a simulação não se presume, mas se demonstra com prova robusta (e no caso não há sequer prova relativa), impõe-se o acolhimento do recurso para, no mérito, considerar o auto improcedente.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo de Sousa Sateles**, Relator

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

Da Preliminar de Nulidade do Lançamento

Dentro do caminhar normativo do contencioso administrativo tributário federal, as hipóteses de nulidade de lançamento fiscal estão enumeradas no artigo 59 do Decreto 70.235/1972, a saber: **(i)** documentos lavrados por pessoa incompetente; **(ii)** despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente; e **(iii)** despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa. E nenhuma dessas hipóteses foram evidenciadas nos autos.

Decreto 70.235/1972:

Art. 59. **São nulos:**

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (g.n.)

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. **As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo**, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifos nosso.)

No caso dos autos, os atos e termos foram lavrados por pessoa competente. Constata-se, ainda, a observância da garantia da ampla defesa ao ter sido devidamente concedida ao autuado para apresentar sua peça de impugnação/recurso e produzir elementos probatórios, com vistas a demonstrar a sua razão no litígio. Ou seja, o Recorrente teve garantido todos os seus direitos de defesa, não procedendo, portanto, suas alegações de nulidade dos presente auto de infração.

De fato, as alegações do recorrente dizem respeito ao mérito, o qual será analisado em seguida.

Nesse sentido, rejeito as preliminares de nulidade requeridas pelo contribuinte.

Do Mérito

Alega o Recorrente que, em procedimento fiscal anterior, a autoridade fiscal, por meio da Solicitação de Retificação de Lançamento, considerou como comprovados os valores deduzidos a título Livro Caixa, logo não restou dúvidas sobre a lisura e formalidades legais das deduções do contribuinte.

Nesse sentido, requer então a nulidade do lançamento fiscal, uma vez que contraria ato jurídico perfeito, praticado por autoridade competente, e por isso, ofende o primado da segurança jurídica.

Verifica-se que, por meio da Notificação de Lançamento (fls. 102/106), de fato, houve uma fiscalização anterior, onde teria sido constatada a infração de dedução indevida de despesas de livro caixa, ano-calendário 2008, em razão de o contribuinte ter declarado despesas escrituradas em Livro-Caixa em valor superior ao total dos rendimentos declarados que permitem essa dedução.

O contribuinte adentrou com uma Solicitação de Retificação de Lançamento (SRL), a qual foi deferida, em procedimento de revisão de ofício, tendo sido cancelada a Notificação de Lançamento objeto da SRL, pois teria sido comprovado os valores informados pelo contribuinte.

O princípio da segurança jurídica busca, na verdade, garantir que as mudanças nos critérios jurídicos adotados pela Administração Tributária, no exercício do lançamento, só terão efeitos *ex nunc*, sendo aplicáveis somente aos casos futuros, conforme preceitua o art. 146 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, **nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.**

(negritou-se)

Portanto, o legislador tentou evitar a revisão de lançamento já realizados com base no que se convencionou chamar de “erro de direito”.

Logo, o “erro de fato”, que se refere ao incorreto enquadramento das circunstâncias objetivas do fato gerador, que não dependem de interpretação normativa para sua verificação, deve, sim, ser refeito o lançamento já realizado, com observância do prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN.

Neste contexto, o primeiro ponto que precisa se verificar é se o novo lançamento fiscal (fls. 76/84), objeto do presente recurso voluntário, respeitou o período decadencial.

Pois bem!!!

No ano-calendário 2008, houve antecipação de pagamento, no valor de R\$ 671,88 (Imposto de Renda Retido na Fonte), conforme consta na Declaração de Ajuste Anual (fls. 17/25) entregue pelo contribuinte, ano-calendário 2008.

O novo lançamento fiscal respeitou o prazo decadencial, pois, no caso dos autos, houve antecipação de pagamento, no valor de R\$ 671,88 (Imposto de Renda Retido na Fonte), conforme se vislumbra na Declaração de Ajuste Anual, relativa ao exercício 2009 (fls.17/25).

É de se ressaltar que a retenção efetuada pela fonte pagadora é considerada antecipação de pagamento do imposto de renda, o que traz como consequência a utilização da regra da contagem do prazo decadencial prevista no.

Assim, aplicando-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN, o prazo decadencial para o ano-calendário 2008 se iniciaria em 31/12/2008 e se extinguiria em 31/12/2013, sendo que o contribuinte foi cientificado do Auto de Infração em 21/06/2012 (fl. 84).

Passemos, então, a **analisar se o erro constatado na primeira fiscalização foi erro de fato ou erro de direito**, pois, caso tenha sido um erro de fato, poderia, sim, ter sido efetuado o Auto de Infração ora em análise.

Constata-se que o fundamento legal da Notificação Fiscal de Lançamento inicial (fls. 102/106) foi **o parágrafo terceiro, art. 6º, da Lei nº 8.134/1990**, por ter o **contribuinte declarado despesas escrituradas em Livro-Caixa em valor superior ao total dos rendimentos declarados que permitem essa dedução, in verbis:**

LEI No 8.134, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990.

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, **poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:** (Vide Lei nº 8.383, de 1991)

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos;

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de caixeiros-viajantes, quando correrem por conta destes;

- a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)
- b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)
- c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

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

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.

Por outro lado, o Auto de Infração lançado (fls. 74/84), posteriormente, **teve como fundamento que o contribuinte teria deduzido despesas não dedutíveis em seu Livro Caixa, quais sejam: que os gastos maiores lançados no Livro Caixa, eram, na verdade, de empregados da pessoa jurídica, tendo sido lançada indevidamente as despesas da pessoa jurídica na pessoa física, conforme entendimento da fiscalização, logo tem como fundamento o parágrafo segundo, art. 6º, da Lei nº 8.134/1990, acima exposto.**

Ante o exposto, **entendo que houve uma alteração jurídica no Auto de Infração ora em análise em relação a Notificação de Lançamento o que, por consequência, demonstraria um erro de direito na Notificação de Lançamento**, logo não poderia ter sido efetuado o Auto de Infração, posteriormente, ao cancelamento da Notificação de Lançamento.

Logo, deve-se cancelar o presente Auto de Infração.

Deixo de adentrar nas demais alegações recursais, neste momento, pois a análise inicial dos argumentos recursais é suficiente para dar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dou-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 2002-010.035 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10280.722989/2012-11

Marcelo de Sousa Sateles

DOCUMENTO VALIDADO