



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10510.723749/2017-89
ACÓRDÃO	2002-010.228 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WINICIUS DE CARVALHO ARAGAO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

IRPF. LIVRO CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

A não comprovação das despesas lançadas em livro-caixa legitima a tributação da totalidade dos rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoa física, os quais passam a compor a base de cálculo do imposto, apurando-se também, neste caso, o ajuste anual.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA. ONUS DO CONTRIBUINTE.

Deve ser mantido o lançamento embasado na omissão de rendimentos apurada pela fiscalização se, intimado a comprovar sua declaração, o interessado apresenta meras argumentações de que os documentos estejam na posse de contador de forma indevida, conforme boletim de ocorrência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação da omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, dedução indevida de despesas com livro-caixa, além da multa por falta de recolhimento do carnê-leão, referente aos exercícios 2013 a 2015.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 20/29), esclarece que a ação fiscal resultou das investigações internas levadas a efeito pela Receita Federal do Brasil - RFB a partir dos elementos de provas identificados e obtidos com o cumprimento, em 25/8/2016, pela Polícia Federal de mandado de busca e apreensão expedido pela Justiça Federal de Sergipe, que fora noticiado pela imprensa nacional com a denominação "Operação Hipocondria".

Informa que o fiscalizado se trata de pessoa profissional da área de odontologia, registrado no Conselho Federal de Odontologia - CFO, que, nos anos em foco percebeu, de outras pessoas físicas, rendimentos do trabalho não-assalariado, não tributados na fonte, provenientes do exercício de sua profissão.

Nas DIRPF dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, o fiscalizado ofereceu à tributação rendimentos recebidos de pessoas físicas, declarando a percepção dos montantes anuais de R\$ 130.340,00, R\$ 99.350,00 e R\$ 60.630,00, respectivamente.

Entretanto, mediante extração parametrizada feita junto às bases informatizadas da RFB, levantou-se os valores dos rendimentos pagos ao fiscalizado em contrapartida a serviços odontológicos prestados, correspondentes aos pagamentos de despesas médicas realizados por uma série de pessoas físicas que os deduziram nas suas respectivas DIRPF para fins de apuração do imposto de renda. É de se notar que as informações relativas a tais pagamentos estão reproduzidas no Anexo 1 ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, denominado, como já dito, RELAÇÃO DOS PAGAMENTOS DECLARADOS POR CONTRIBUINTES EM DIRPF e, também, agora nos quadros anexos a este Termo (ANEXO), ambos revelando os totais dos valores levantados: R\$ 264.072,01, em 2012, R\$ 163.854,04, em 2013, e R\$ 120.409,58, em 2014.

Confrontando esses montantes com os totais declarados a título de rendimentos, é verificada a percepção de rendimentos em quantias superiores às declaradas, ficando, portando, caracterizada omissão de rendimentos, consistente nas parcelas dos rendimentos recebidos de

pessoa física, decorrentes do trabalho prestado sem vínculo empregatício, não oferecidas à tributação tanto nas DIRPF quanto na apuração mensal obrigatória, Carnê-Leão.

Outrossim, cabe-se salientar que os valores tributáveis pertinentes à infração em comento, uma vez que se trata de remuneração por serviços ou trabalhos prestados sem vínculo empregatício a pessoas físicas, sujeitam-se igualmente ao recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão) e à tributação na declaração de rendimentos, segundo o disposto no art. 109 do RIR/1999.

Logo, para o lançamento de ofício dos créditos tributários originados dos rendimentos omitidos, deve-se adotar a sistemática prevista na Instrução Normativa SRF nº 46, de 1997, que estabelece a cobrança do imposto devido por meio do lançamento da multa isolada sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, bem como o imposto suplementar apurado pelo cômputo desses rendimentos na declaração de rendimentos, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora. Vale dizer que, no presente caso, os rendimentos omitidos, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório e não informados na declaração de rendimentos, devem ser computados na base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto resultante, com o acréscimo da multa de ofício e juros de mora, calculados sobre a totalidade ou diferença do imposto.

Nos termos da legislação tributária, o contribuinte que percebe rendimentos do trabalho não assalariado poderá, para fins de apuração da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto sobre a renda, Carnê-Leão e da base de cálculo do imposto na declaração de ajuste anual, deduzir, da receita decorrente do exercício de sua atividade profissional, as despesas de custeio pagas e necessárias a sua percepção e à manutenção da fonte produtora, devidamente escrituradas no Livro Caixa e comprovadas por documentação hábil e idônea, arts. 75 e 76 do RIR/1999.

Valendo-se dessa autorização legal, o sujeito passivo deduziu, tanto nas bases de cálculo mensais, Carnê-Leão, como nas declarações de rendimentos relativas aos exercícios de 2013, 2014 e 2015, os pagamentos de despesas escrituradas em Livro Caixa.

O fiscalizado, intimado a entregar os documentos comprobatórios das despesas escrituradas em Livro Caixa (item 1 do Termo de Início do Procedimento Fiscal e itens 2 e 3 do Termo de Início de Diligência Fiscal), deixou de comprová-las sob o amparo da justificativa descrita no tópico III deste Termo.

No entanto, para fazer jus à dedução das despesas com Livro Caixa na declaração de rendimentos e na apuração mensal do imposto (Carnê-Leão), torna-se imprescindível que o sujeito passivo comprove os pagamentos das despesas discriminadas (arts. 76, § 2º, e 73, caput, do RIR/1999).

Estando, portanto, configurado o cometimento de infração à legislação tributária, caracterizada pela inexistência de documentos hábeis e idôneos que atestam os pagamentos

declarados (falta de comprovação), procede-se à glosa das deduções não comprovadas, por intermédio do presente lançamento de ofício.

Após apresentação de impugnação por parte do contribuinte, foi proferido Acórdão nº 04-47.375 - 1ª TURMA da DRJ em Campo Grande/MS de e-fls. 182/200, a qual julgou procedente o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso (e-fls. 211/223), repisando às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

Da Correta Dedução de Despesas de Livro Caixa - Justa Causa Para a Não Apresentação dos Documentos - Da Impossibilidade de Cobrança de IRPF a Título de Carnê Leão. Mencionando que o AI se fundamentaria em suposta dedução indevida de despesas no livro caixa, entre outras argumentações, o impugnante trata da razão da não apresentação dos documentos solicitados pelo Fisco, afirmando ser por justa causa, pois os mesmos não se encontram na sua posse, pois foram indevida e ilegalmente retidos pelo contador, Breno Bispo Santos, CPF 788.076.785-87. Afirmou que tendo ciência da intimação para a apresentação de tais documentos, teria tentado, sem êxito, contatar o citado contador, o que resultou no Registro Policial, cuja cópia reproduziu em sua impugnação.

54. Aprofunda-se nessa questão e, entre outras argumentações, inclusive repetitivas, disse que por consequência da justa causa e da ausência da dolo pelo Impugnante para a não apresentação da citada documentação, impossível a cobrança do IRPF a título de carnê leão, na medida em que as despesas somente não foram comprovadas em razão de, como dito, o Impugnante não estar na posse dos documentos capazes de comprová-las.

55. Da Incorreta Classificação dos Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Física na Declaração do Exercício 2014 e Ano-Calendário 2013. Antes de adentrar na próxima infração imposta ao Impugnante, faz-se necessário explanar uma incorreção constante na declaração de imposto de renda do Impugnante refere ao exercício de 2014 e ano-calendário 2013. Isto porque, conforme se observa pelo recorte a seguir, cópia de parte de sua DIRPF, por equívoco, o Impugnante teria declarado diversos rendimentos percebidos por meio de pessoas físicas como se houvessem sido pagas por pessoas jurídicas. Para melhor visualização reproduzimos aqui apenas o quadro específico da questão. Vejamos:

(...)

57. Da Inexistência de Omissão de Rendimentos do Trabalho Sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Física - Da Incorreção na Apuração Pela Autoridade Fiscal. Além do que já fora narrado anteriormente, o auditor fiscal imputou ao Impugnante, ainda, uma suposta omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, relativos aos anos-calendário 2012, 2013 e 2014.

(...)

69. Reitera, novamente, o fato de não estarem em sua posse os documentos solicitados pelo Fisco, o que o impossibilitou de cumprir com as determinações. Contudo, em se tratando de uma justa causa e diante da inexistência de dolo por este, não há razão para que sejam consideradas como falsas as informações por ele declaradas.

70. Apenas para explicitar que as declarações do Impugnante condizem com a realidade, o comparativo abaixo demonstra que os rendimentos declarados por este no Exercício 2014 Ano-Calendário 2013 correspondem a diversos encontrados no Termo de Verificação pelo auditor fiscal. O comparativo se trata do quadro de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica pelo Titular de sua declaração e quadro extraído do TVF relativamente aos rendimentos apurados no mencionado ano, que deixamos de reproduzir aqui por entender desnecessário.

71. Relativamente aos demais rendimentos que não encontram correspondência entre um outro quadro comprados, que foram encontrados no Termo de Verificação pelo auditor fiscal e não declarados pelo Impugnante, disse se enquadrar na situação acima narrada, posto que não podem ser considerados como verdadeiros na medida em que não foram apresentados os respectivos recibos por aqueles contribuintes que os deduziram.

72. Ressalta-se, inclusive, que todos os recibos encontrados pelo auditor fiscal e relativos ao ano-calendário exemplificado acima foram devidamente declarados pelo Impugnante, inexistindo qualquer irregularidade. Assim, tendo os recibos encontrados pelo auditor fiscal resultado em montantes inferiores aos devidamente declarados pelo Impugnante em sua Declaração de Imposto de Renda, em todos os anos fiscalizados, não há que se falar em qualquer inconsistência nas declarações, de modo que não lhe podem ser imputadas as infrações descritas no auto.

73. Da Impossibilidade de Aplicação de Penalidades. Por fim, foram aplicadas, ainda, multa de ofício de 75%, calculadas sobre os valores de imposto de renda originários das infrações e a multa isolada equivalente a 50% dos valores mensais não recolhidos de imposto de renda devido a título de carnê-leão.

(...)

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

MÉRITO

Das Deduções com Livro Caixa

A glosa foi realizada em face de que não restou comprovado o efetivo pagamento relativo as despesas glosadas.

O contribuinte, por sua vez, alega que as despesas foram pagas, porém restou impossibilitado de apresentar os documentos porque estavam retidos indevidamente e ilegalmente por seu contador, apresentando Boletim de Ocorrência.

Pois bem!

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão das deduções de despesas escrituradas em livro caixa da atividade rural, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

O Regulamento de Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99 – vigente a época) é claro ao delimitar que tanto as receitas quanto as despesas escrituradas no livro caixa devem ser comprovadas mediante documentação idônea, senão vejamos:

Art. 60. O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade ([Lei nº 9.250, de 1995, art. 18](#)).

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição ([Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 1º](#)).

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário ([Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 2º](#)).

§ 3º Aos contribuintes que tenham auferido receitas anuais até o valor de cinquenta e seis mil reais faculta-se apurar o resultado da exploração da atividade rural, mediante prova documental, dispensado o Livro Caixa ([Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 3º](#)).

§ 4º É permitida a escrituração do Livro Caixa pelo sistema de processamento eletrônico, com subdivisões numeradas, em ordem sequencial ou tipograficamente.

§ 5º O Livro Caixa deve ser numerado sequencialmente e conter, no início e no encerramento, anotações em forma de "Termo" que identifique o contribuinte e a finalidade do Livro.

§ 6º A escrituração do Livro Caixa deve ser realizada até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente ano-calendário.

§ 7º O Livro Caixa de que trata este artigo independe de registro.

No mesmo sentido, dispõe o artigo 10 da Instrução Normativa nº 83/2001:

Art. 10. As despesas de custeio e os investimentos são comprovados mediante documentos idôneos, tais como nota fiscal, fatura, recibo, contrato de prestação de serviços, laudo de vistoria de órgão financiador e folha de pagamento de empregados, identificando adequadamente a destinação dos recursos.

Parágrafo único. A Nota Fiscal Simplificada e o Cupom de Máquina Registradora, quando identificarem o destinatário das mercadorias ou produtos, são documentos hábeis para comprovar despesas efetuadas pelas pessoas físicas na apuração do resultado da atividade rural.

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, a escrituração em livro caixa das receitas e despesas deve vir acompanhadas, **com a devida comprovação mediante documentação hábil e idônea**.

No caso dos autos, como dito alhures, não restou comprovado o efetivo pagamento das despesas objeto de discussão.

Os documentos comprobatórios das informações constantes da declaração de ajuste anual devem ser mantidos em boa guarda até que decaia o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento, relativo ao ano-calendário a que a declaração se refere, pois, a qualquer momento, os mesmos poderão ser solicitados pelo Fisco. No caso em pauta, a Autoridade Fiscal procedeu à intimação do interessado para tal fim, ou seja, para comprovar seus rendimentos nos anos em análise, bem como das despesas lançadas no Livro-caixa. Em resposta, como visto, simplesmente foi alegado que os documentos estariam retidos, indevidamente, com o contador, conforme boletim de ocorrência.

Entretanto, esse documento, por si só, não é prova suficiente do alegado, pois se resume em uma declaração unilateral do próprio interessado, não corroborado por nenhuma autoridade competente, seja policial ou judicial.

Complementando a questão vale observar que não é crível que o interessado, cirurgião dentista, deva entregar toda e qualquer documentação relativa a sua profissão que envolve, inclusive, o sigilo profissional. Nem mesmo fichas do paciente ou outros documentos que poderiam comprovar seus rendimentos foram apresentados, ou, ainda o comprovante de contrato dos serviços profissionais do contador, prova da entrega dos documentos fiscais ao mesmo foram trazidos, fato que, definitivamente, não possibilita considerar as alegações do interessado.

Assim, correta a glosa apurada pela fiscalização.

Da Omissão de Rendimentos

Nas DIRPF dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, o fiscalizado ofereceu à tributação rendimentos recebidos de pessoas físicas, declarando a percepção dos montantes anuais de R\$ 130.340,00, R\$ 99.350,00 e R\$ 60.630,00, respectivamente. 2

Entretanto, mediante extração parametrizada feita junto às bases informatizadas da RFB, levantou-se os valores dos rendimentos pagos ao fiscalizado em contrapartida a serviços odontológicos prestados, correspondentes aos pagamentos de despesas médicas realizados por uma série de pessoas físicas que os deduziram nas suas respectivas DIRPF para fins de apuração do imposto de renda. É de se notar que as informações relativas a tais pagamentos estão reproduzidas no Anexo 1 ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, denominado, RELAÇÃO DOS PAGAMENTOS DECLARADOS POR CONTRIBUINTES EM DIRPF e, também, nos quadros anexos ao Termo (ANEXO), ambos revelando os totais dos valores levantados: R\$ 264.072,01, em 2012, R\$ 163.854,04, em 2013, e R\$ 120.409,58, em 2014.

Por eu turno, o Recorrente aduz que não houve omissão de rendimentos, pelo contrário, afirmando ter declarado valor superior ao efetivamente recebido.

Tendo em vista que o recorrente transcreve, em seu recurso, *ipsis litteris*, a sua impugnação, enxertando apenas alguns comentários sobre a decisão recorrida, opto por reproduzir no presente voto, as razões de decidir da decisão de primeira instância, com as quais concordo e mantenho em sua integralidade. É de se ver:

100. Da incorreta classificação dos rendimentos na declaração de 2014/2013. Este questionamento não tem razão de existir, pois como se verifica da relação de rendimentos constante do TVF, tais valores constam como declarados pelo interessado; tanto os nomes dos pacientes e respectivos valores por eles pagos figuram na relação, cujo valor total dos rendimentos foram excluídos do total verificado pelo Fisco, que resultou na diferença enquadrada como omissão de rendimentos.

101. Ou seja, os valores informados como Recebidos de Pessoa Jurídica foram corretamente considerados pelo Fisco como Recebidos de Pessoa Física e, assim, não faz parte da omissão de rendimentos.

102. Das Diligências do Fisco junto aos demais contribuintes, pacientes do interessado, para localização de recibos médicos por eles declarados. Como visto, entre suas argumentações o impugnante quer fazer entender que pelos recibos de sua emissão apresentados pelo Fisco estaria comprovado que não houve omissão de rendimentos, pois o seu total é inferior, inclusive, ao valor por ele declarado.

103. Trata-se de frágil raciocínio, pois como bem explicado pelo Fisco, os recibos detectados são originários de contribuintes, clientes do interessado, selecionados pela Malha Fiscal para serem fiscalizados, seja exatamente pela questão da dedução de despesas médicas ou outras razões; ou seja, trata-se de uma pequena amostra de clientes do sujeito passivo, pois nem todos foram objetos de fiscalização. Aliás, essa amostra foi uma das razões para intimar o interessado a comprovar sua declaração, porém, o mesmo quer transformar esse fato em prova geral e provoca o Fisco a efetuar diligência com relação aos demais clientes/contribuintes.

104. Ora, em resumo o interessado pretende inverter o ônus da prova ao Fisco. Da mesma forma como ocorreu com o Boletim de Ocorrência, através do qual pretendeu transferir à Polícia a obrigação de comprovar sua declaração, neste item de sua impugnação quer que o Fisco corra atrás disso ou que seus clientes o façam. Ou seja, embora seja ele o maior interessado em comprovar sua própria declaração, pretende, pelo jeito costumeiramente, transferir a terceiros essa obrigação, seja para a Polícia, seja para o Fisco ou para seus clientes.

105. Visto de outra forma: No caso concreto, tendo sido retida a documentação pelo contador, como alega o impugnante, é de sua competência, sua obrigação, diligenciar na busca de obter de outra forma os documentos solicitados, seja através de fichas do paciente, segunda via de notas fiscais e demais documentos hábeis à comprovação da efetividade das despesas informadas no livro caixa.

106. É incabível qualquer exclusão ou transferência da responsabilidade do interessado pelas infrações apuradas em sua declaração de ajuste anual. Assim, o sujeito passivo da obrigação tributária permanece sendo o contribuinte e sobre ele recairão as consequências tributárias das informações indevidas feitas em suas declarações de ajuste anual, fatos que não possibilitam o deferimento do pedido de diligência.

107. Pelo exposto o interessado não conseguiu comprovar suas alegações, situação que não permite rever o lançamento corretamente efetuado.

Essas são as razões de decidir do órgão de primeira instância, as quais estão muito bem fundamentadas, motivo pelo qual, após análise minuciosa demanda, compartilho das conclusões acima esposadas.

Portanto, mantem-se a infração de omissão de rendimentos.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 2002-010.228 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10510.723749/2017-89

Marcelo Freitas de Souza Costa

DOCUMENTO VALIDADO