



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



**Processo nº** 13135.000008/2009-39  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.187 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de julho de 2021  
**Recorrente** JOSÉ RODRIGUES NOGUEIRA NETO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2005

**INOVAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE.**

Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, com conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em nulidade da atuação das autoridades julgadoras.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ricardo Chiavegatto de Lima e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco Ibiapino Luz, Gregorio Rechmann Junior, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado (a)), Ana Claudia Borges de Oliveira e Denny Medeiros da Silveira (Presidente).

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos até o julgamento em primeira instância, adoto o relatório da decisão recorrida, abaixo reproduzido:

Contra o contribuinte em epígrafe foi emitida, após apreciação da Solicitação de Retificação de Lançamento – SRL, nova Notificação de Lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 44 a 47), referente ao exercício 2006, ano-calendário 2005, por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil da DRF Anápolis. Após a revisão da Declaração foram apurados os seguintes valores:

Demonstrativo do Crédito Tributário	Cód. DARF	Valores
<b>Imposto de Renda Pessoa Física – Suplementar (sujeito à multa de ofício)</b>	<b>2904</b>	22.732,59
Multa de Ofício (passível de redução)		17.049,44
Juros de Mora (calculado até 28/11/2008)		7.042,55
<b>Imposto de Renda Pessoa Física – Suplementar (sujeito à multa de mora)</b>	<b>0211</b>	0,00
Multa de Mora (não passível de redução)		0,00
Juros de Mora (calculado até )		0,00
<b>Valor do Crédito Tributário Apurado</b>		<b>46.824,58</b>

Referido lançamento decorreu da constatação da seguinte infração:

**Dedução Indevida de Livro Caixa.** A glosa do valor de R\$ 87.837,00, indevidamente deduzido a título de Livro Caixa, foi efetuada por falta de apresentação desse Livro, o que impossibilitou a verificação quanto às receitas e despesas ocorridas. Acrescenta, ainda, a autoridade fiscal que o contribuinte também deixou de apresentar sua inscrição no Conselho Regional de Contabilidade.

A base legal do lançamento encontra-se na referida notificação de lançamento, à fl. 46.

Cientificado da exigência em 12/12/2008 (fl. 50), o contribuinte apresentou, em 12/1/2009, a impugnação acostada às fls. 3 e 4, em que aduz que os contribuintes com rendimentos do trabalho não-assalariado têm opção de escriturar o Livro Caixa, podendo deduzir pagamentos referentes a: a) remuneração de terceiros com vínculo empregatício e respectivos encargos previdenciários; b) emolumentos; e c) despesas de custeio necessárias à percepção e à manutenção da fonte produtora. Consiga, também, a anexação do Livro Caixa e de cópia de inscrição no Conselho Regional de Contabilidade – CRC/GO.

Por fim, requer o acolhimento da impugnação interposta.

A DRJ/BSB julgou a impugnação apresentada pelo contribuinte improcedente, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

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

Exercício: 2006

**DEDUÇÃO DE DESPESAS. LIVRO CAIXA.**

A dedução, na Declaração de Ajuste Anual, das despesas escrituradas em Livro Caixa está condicionada à comprovação da veracidade dos gastos efetuados, previstos em lei e necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificado do acórdão aos 18/02/13 (fls. 61), o contribuinte apresentou recurso voluntário a **13/03/13** (fls. 62 ss.).

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e estão preenchidos os demais requisitos formais de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Conforme acima relatado, o contribuinte, ora recorrente, recebeu inicialmente a Notificação de Lançamento de nº 2006/601445165642024, contra a qual apresentou Solicitação de Retificação de Lançamento – SRL. A SRF foi apreciada pela DRF de Anápolis e deferida parcialmente, restando consignado que:

Nos trabalhos de revisão de ofício do lançamento objeto da notificação de lançamento acima identificada, foram analisados os documentos e esclarecimentos apresentados pelo contribuinte, restando comprovados parcialmente os valores que deram origem à autuação.

**A parcela dos valores não comprovados esta discriminada na nova notificação de lançamento em anexo, contendo os respectivos demonstrativos, descrição dos fatos e enquadramento legal.**

**A nova notificação de lançamento nº 2006/601450661305055 substitui integralmente a notificação acima identificada.**

A nova Notificação de Lançamento, de nº **2006/601450661305055**, é objeto deste processo administrativo e a Descrição do Fatos e Enquadramento Legal, a fls. 46, aponta, como fundamento, para a autuação, os seguintes fatos:

Glosa do valor de R\$ 87.837,00, indevidamente deduzido a título de Livro Caixa, por falta de comprovação, ou por falta de previsão legal para sua dedução.

O contribuinte que receber rendimentos do trabalho não-assalariado, pode deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas escrituradas em livro Caixa:

**Contribuinte não apresentou livro-caixa, não foi possível estabelecer o valor das suas receitas e despesas. Não apresentou sua inscrição no Conselho regional de contabilidade.** (Destaquei)

Notificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação esclarecendo que presta serviços de contabilista a diversas empresas em seu escritório e que os contribuintes que auferem rendimentos do trabalho não assalariado, como é o seu caso, podem escriturar Livro Caixa, no qual são relacionadas mensalmente as receitas e despesas relativas à prestação de serviços e deduzir as seguintes despesas:

- a) remuneração de terceiros com vínculo empregatício e os respectivos encargos previdenciários;
- b) emolumentos;
- c) despesas de custeio necessárias a percepção e a manutenção da fonte produtora.

Anexou, na oportunidade, o Livro Caixa e cópia de sua inscrição no CRC/GO.

A DRJ/BSB, **embora reconhecendo que “o Livro Caixa escriturado pelo contribuinte foi acostado aos autos às fls. 5 a 42 e a cópia de sua Carteira de Identidade de Contabilista foi anexada à fl. 43”**, julgou a impugnação improcedente **sob o fundamento, em síntese, de que “todas as deduções estão sujeitas a comprovação. No caso em concreto, o impugnante deixou de apresentar à Fiscalização o Livro Caixa e, quando da impugnação, juntou-o ao processo, mas não apresentou os documentos comprobatórios da efetividade das receitas e das despesas ali escrituradas”**.

Acrescentou que discordando do lançamento, caberia ao impugnante apresentar suas alegações, devidamente acompanhadas de documentação comprobatória, no momento da

impugnação, de forma a tornar insubsistente o lançamento formalizado, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70235/72 e, ainda, que a apresentação de provas, junto com a impugnação, além de ser de interesse do contribuinte, é de sua inteira responsabilidade e obrigação, conforme determinação do art. 16, III desse mesmo decreto, segundo o qual “a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e **as razões e provas que possuir**”, pelo que não há como acolher os argumentos do contribuinte. (Destques constam do original).

Em seu recurso, o contribuinte alega que o Livro Caixa foi apresentado juntamente com a impugnação de forma tempestiva, conforme atesta o próprio relatório do acórdão, e demonstra que as deduções feitas são legais e condizem com sua atividade laboral, tendo ele se valido de direito assegurado por lei aos contribuintes com trabalho não assalariado, como é o seu caso, que exerce atividade como contabilista.

Alega que o acórdão recorrido não pode prosperar, pois do próprio relatório da decisão consta que a glosa do valor de R\$ 87.837,00 decorreu da não apresentação do Livro Caixa, o que teria impossibilitado a verificação das receitas e despesas ocorridas no exercício, como atesta a fls. 46 a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal. Assim, argumenta que a suposta irregularidade foi suprida pelo recorrente com a apresentação, juntamente com sua impugnação, do Livro Caixa, bem como de sua inscrição no Conselho Regional de Contabilidade, de modo que findaram-se os argumentos que ensejaram a autuação fiscal, vez que, por questão de segurança jurídica, a glosa que havia sido feita de forma justificada perdeu sua justificativa. A imputação feita ao recorrente foi a falta de apresentação do Livro Caixa e de sua inscrição no CRC e nenhuma outra, de modo que a manutenção da glosa mesmo tendo sido trazidos esses documentos aos autos com a impugnação é ferir de morte o princípio do contraditório.

Pois bem.

Entendo que tem razão o recorrente.

Com efeito, conforme trecho acima reproduzido da Notificação de Lançamento, mais precisamente a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, o fundamento da autuação é, realmente, **o contribuinte não ter apresentado livro-caixa, de modo que não foi possível estabelecer o valor das suas receitas e despesas, e não ter apresentado sua inscrição no Conselho regional de contabilidade. Nada mais.**

Isso é, **o fato que fundamentou o lançamento, confirmado pela autoridade julgadora no seguinte trecho do relatório da decisão recorrida**, que reproduzo novamente a seguir, apenas para facilitar a leitura deste voto, e que se encontra a fls. 55 dos autos, é que:

Referido lançamento decorreu da constatação da seguinte infração:

**Dedução Indevida de Livro Caixa.** A glosa do valor de R\$ 87.837,00, indevidamente deduzido a título de Livro Caixa, foi efetuada por falta de apresentação desse Livro, o que impossibilitou a verificação quanto às receitas e despesas ocorridas. Acrescenta, ainda, a autoridade fiscal que o contribuinte também deixou de apresentar sua inscrição no Conselho Regional de Contabilidade.

No entanto, como acima mencionado, o r. julgador de “a quo”, ao fundamentar sua decisão, **entendeu que todas as deduções deveriam ser comprovadas mediante os documentos comprobatórios da efetividade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa** e que, discordando do lançamento, caberia ao impugnante apresentar suas alegações, acompanhadas da documentação comprobatória, no momento da impugnação, de

forma a tornar insubsistente o lançamento formalizado, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70235/72. Acrescentou, ainda, que nos termos do art. 16, III do mesmo Decreto nº 70235/72, segundo o qual “a impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e **as razões e provas que possuir**”, a apresentação de provas com a impugnação, além de ser de interesse do contribuinte, é de sua inteira responsabilidade e obrigação.

Com todo o respeito, percebe-se que foi exatamente o que fez o contribuinte quando da apresentação de sua impugnação. De fato, nos termos do que dispõem os mencionados arts. 15 e 16 do Decreto nº 70235/72, o contribuinte apresentou os documentos, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e as razões em que fundamentou a sua defesa, bem como as provas que possuía, **tendo como premissa a acusação que lhe foi dirigida**, que era, de resto, o que lhe competia fazer, *data maxima venia*. Com efeito, o contribuinte deve se defender **do fato que lhe é imputado e de nenhum outro** e é no momento da constituição do crédito tributário que são fixados pela autoridade responsável pelo lançamento as premissas fáticas e jurídicas sobre as quais o ato administrativo foi praticado e **é em relação a esses fundamentos que o autuado vai construir a sua defesa, que será submetida ao contencioso administrativo**. Assim, não pode o julgador de primeira instância introduzir fundamento jurídico novo no momento do julgamento, como aconteceu no presente caso, pois isso afronta a segurança jurídica e viola o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, o que não é admitido no nosso ordenamento jurídico.

Desse modo, **tendo em vista que o recorrente, realmente, sanou as irregularidades apontadas pela autoridade fiscal como fundamento para o lançamento e a glosa das despesas lançadas no Livro Caixa ao anexar aos autos esse livro e o comprovante de sua inscrição no Conselho Regional de Contabilidade**, não há mais fundamento para a manutenção do lançamento.

### Conclusão

Ante o exposto, voto por **dar provimento** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini

### Declaração de Voto

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem.

Apesar do bem fundamentado arrazoado da I. Conselheira, dele ousou discordar.

A infração Dedução indevida de livro-caixa está fundamentada às fls. 46, tendo a autoridade lançadora consignado:

Glosa do valor de R\$87.837,00 indevidamente deduzido a título de Livro Caixa, **por falta de comprovação** ou por falta de previsão legal para sua dedução.

O contribuinte que receber rendimentos do trabalho não-assalariado, pode deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas escrituradas em livro Caixa:

Contribuinte não apresentou livro-caixa, não foi possível estabelecer o valor das suas receitas e despesas. Não apresentou sua inscrição no Conselho regional de contabilidade (grifei)

Nesta esteira argumentativa, está redigido o acórdão recorrido às fls. 57:

Entretanto, como exposto, todas as deduções estão sujeitas a comprovação. No caso em concreto, **o impugnante deixou de apresentar à Fiscalização o Livro Caixa e, quando da impugnação, juntou-o ao processo, mas não apresentou os documentos comprobatórios da efetividade das receitas e das despesas ali escrituradas.** (grifei)

O §3º do art. 11 do Decreto-Lei 5.844/43, base para o art. 66 do Regulamento do Imposto de Renda vigente (Decreto 9.580/2018), estabelece que:

#### **Decreto-Lei 5.844**

Art 11 Poderão ser deduzidas, em cada cédula, as despesas referidas neste capítulo, necessárias à percepção dos rendimentos.

...

§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.

#### **RIR/2018**

Art. 66. As deduções ficam sujeitas à comprovação ou à justificação, a juízo da autoridade lançadora ( Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º ).

A Lei 8.134/90, quando disciplina a forma de comprovação das despesas escrituras em livro-caixa, não exaure a comprovação à apresentação do livro-caixa escriturado. Assim está redigido o art. 6º, base legal do art. 69 do Regulamento do Imposto de Renda.

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)

...

§ 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.** (grifei)

O motivo de a Lei adentrar neste grau de especificidade é que, diferentemente de deduções médicas ou com instrução, cuja documentação comprobatória é fornecida por terceiros, as despesas de livro-caixa são escrituradas pelo próprio sujeito passivo em face da Fazenda Nacional, constituindo o direito à dedução da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa física.

Deste modo, quando a autoridade lançadora menciona a “falta de comprovação”, não está se referindo ao Livro Caixa não apresentado à fiscalização exclusivamente, mas também à documentação apta e idônea a partir da qual o sujeito passivo o escriturou.

A I. Conselheira parece exigir um nível de detalhamento na fundamentação já existente na Lei, pois a “falta de comprovação” deve ser lida como a falta do Livro Caixa E dos documentos que o respaldem.

Socorro-me da legislação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, aplicável por analogia ao livro-caixa em razão de sua natureza, no art.9º do Decreto-Lei 1.598/77:

**Decreto-Lei 1.598/77**

Art. 9º ...

**§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (grifei)**

**RIR/2018**

Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º) .

Deste modo, apenas a escrituração (conceito dentro do qual está o livro-caixa) mantida em observância às disposições legais e comprovada por documentos hábeis faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, de sorte que a mera apresentação do livro-caixa desacompanhado dos documentos não é apta a desfazer a autuação lavrada contra o contribuinte por falta de comprovação.

Deste modo, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem