



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



**Processo nº** 10218.000360/2010-08  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-009.993 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 6 de dezembro de 2022  
**Recorrente** MAURO LINO JOSE DE SOUSA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008, 2009

LIVRO CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS.

Para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda mensal, somente são dedutíveis as despesas realizadas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, e devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Douglas Kakazu Kushiya, Fernando Gomes Favacho e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, que deram provimento.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 332/336) interposto contra decisão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) de fls. 319/324, que julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário formalizado no auto de infração – Imposto de Renda Pessoa Física, lavrado em 26/07/2010 (fls. 232/243), acompanhado do Termo de Verificação Fiscal (fls. 244/257), decorrente de procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias em relação às declarações de ajuste anual dos exercícios de 2008 e 2009, anos-calendário de 2007 e 2008 (fls. 227/231).

## **Do Lançamento**

O crédito tributário formalizado nos presentes autos, no montante de R\$ 117.380,95, incluídos juros de mora (calculados até 30/6/2010) e multa proporcional (passível de redução), refere-se à infração de “dedução indevida de despesas de livro caixa”.

Utilizamos para compor o presente relatório, o seguinte excerto do acórdão recorrido (fls. 320/321):

(...)

De acordo com o Auto de Infração, fls. 232/242, o motivo da autuação foi a DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO-CAIXA.

3. De acordo com Termo de Verificação Fiscal, fls.244/257:

4. O procedimento de fiscalização objetivou verificar os rendimentos oriundos de trabalhos sem vínculo empregatício e as despesas no livro caixa do sujeito passivo.

5. Quando intimado a prestar os esclarecimentos sobre o fato determinado, o sujeito passivo apresentou cópias de contratos administrativos de prestação de serviços profissionais firmados com as prefeituras de Ourilândia do Norte, Tucumã e São Geraldo do Araguaia, todas do interior do Pará e um contrato administrativo de prestação de serviços profissionais, firmado com a Câmara Municipal de São Geraldo do Araguaia.

6. Além disso, anexou em sua resposta contratos particulares de prestação de serviços, acompanhados de declarações de confirmação do recebimento dos recursos, bem como, de seus respectivos recibos de entrega de declarações de imposto de renda, de uma série de pessoas físicas que prestaram serviços sem vínculo empregatício com o sujeito passivo (como pode ser comprovado pelo item 1.2 do contrato padrão firmado entre os prestadores de serviços e o sujeito passivo;

7. As quantias repassadas pelo sujeito passivo às pessoas físicas que lhe prestaram serviços foram incluídas erroneamente como deduções relativas ao livro-caixa, uma vez que para deduzir a remuneração paga a terceiros da receita decorrente do exercício da respectiva atividade é preciso que haja vínculo empregatício ou que a remuneração seja enquadrada como despesa de custeio, necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora. Tais informações são depreendidas do ordenamento jurídico vigente à época do acontecimento dos fatos geradores.

8. Menciona o art. 4º , inciso I, da Lei nº 9.250/95 (Lei do Imposto de Renda Pessoa Física)

"Art. 4º Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas:

I - a soma dos valores referidos no art. 6º , da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990;"

A leitura do art. 6º , da Lei nº 8.134/90 informa que:

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."

9. Fundamenta ainda com o REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA - DECRETO Nº 3.000, DE 26.03.1999, art.75:

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. 42, 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."

10. Deduz que a remuneração paga pelo profissional autônomo a terceiros sem vínculo empregatício só pode ser deduzida no livro caixa se caracterizar despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

11. Conclui que para caracterizar pagamentos feitos a terceiros sem vínculo empregatício como despesa de custeio é necessário que os terceiros sejam imprescindíveis na execução das tarefas que levaram o profissional liberal a obter a receita tributada.

12. Nota-se que tal situação não se aplica no caso em tela, uma vez que os profissionais contratados pelo sujeito passivo desempenhavam atividades subalternas e de pouca relevância para a prática das tarefas desempenhadas pelo mesmo. Tal fato pode ser depreendido pelo baixo valor das remunerações e pela descrição genérica dos serviços que os terceiros executavam para o sujeito passivo.

13. Ressalta que o contribuinte teria direito a restituir o valor de R\$ 69.581,33. No entanto, como teve as deduções indevidas de despesas de livro-caixa desconsideradas, passou a ter um saldo a restituir de R\$ 43.251,49. Como a restituição já havia sido entregue ao sujeito passivo, é necessário que o mesmo arque com a diferença entre o valor recebido indevidamente e o valor correto que deveria restituir. Desta maneira, o valor do crédito tributário a ser pago pelo contribuinte será R\$ 69.581,33 - R\$ 43.251,49 = R\$ 26.329,84.

## Da Impugnação

Cientificado do lançamento em 30/08/2010 (AR de fl. 259), o contribuinte apresentou impugnação ao lançamento em 24/08/2010 (fls. 266/285), acompanhada de documentos (fls. 286/315), alegando em síntese, conforme resumo extraído do acórdão recorrido (fls. 322/323):

(...)

14. Inconformado com a autuação o contribuinte apresentou sua impugnação em 24/08/2010, fls.266/285, alegando o seguinte:

15. Como Contador, firmou contratos administrativos de prestação de serviços profissionais especializados de contabilidade e consultoria com as prefeituras dos municípios de Ourilândia do Norte, Tucumã, São Geraldo do Araguaia e Câmara Municipal de São Geraldo do Araguaia, todos no Estado do Pará, conforme atestado pelo Auditor Fiscal, *ipsis literis*:

*"Quando intimado a prestar os esclarecimentos sobre o fato determinado, o sujeito passivo apresentou cópias de contratos administrativos de prestação de serviços profissionais firmados com as prefeituras de Ourilândia do Norte, Tucumã e São Geraldo do Araguaia, todas do interior do Pará"*

16. Além da complexidade dos serviços contratados, há que se ressaltar serem eles recheados de muitos documentos, tornando-os por demais volumosos, com inarredável gama de informações, sobretudo no que tange ao cumprimento da legislação pertinente, tendo prazo para disponibilizar a prestação de contas junto aos órgãos oficiais de governo, bem como à sociedade.

17. Daí a necessidade imperiosa e inafastável de se contratar uma equipe empreendedora, dinâmica, com conhecimento de causa, experiente, que agisse, sob a coordenação do defendente, os serviços contábeis e de consultoria, sendo outorgada a equipe, quando da ausência do signatário, a representá-lo como seu interlocutor em qualquer uma das prefeituras e câmara mencionadas alhures.

18. Não se vislumbra, *in casu*, subordinação de pessoa, observa-se sim o cumprimento de horários, assiduidade e regularidade nas atribuições que lhes são conferidas, justamente o resultado positivo de uma equipe flexível, dinâmica e ajustável, que produz; que realiza os serviços propostos; não necessariamente cumpre horários. Nesse rumo é que se firmou contratos de prestação de serviços, sem vínculo empregatício com as pessoas especificadas ao norte, estampando indiscutível histórico padrão e abrangente no objeto do contrato para todos.

19. Verifica-se CONTRADITÓRIO E CONFUSO o argumento trazido à baila pelo Auditor quando afirma categoricamente que a remuneração sem vínculo empregatício pode ser deduzida no livro caixa, desde que sejam imprescindíveis a obter a receita tributada. No entanto, o mesmo Auditor DESCONSIDEROU O LIVRO-CAIXA POR JULGAR A CONTRATAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TERCEIROS SUBALTERNOS E DE POUCA RELEVÂNCIA, pelo baixo valor pago aos contratados e pela descrição genérica dos serviços apresentados nos contratos - PURO JUÍZO DE VALOR

20. De mais a mais, Senhor Julgador, para a execução dos serviços em questão necessitava-se, para sua consecução, de computadores interligados em rede e de diversos softwares, como por exemplo: contabilidade pública, controle orçamentário e financeiro, banco de dados integrados, dentre outros inerentes e indispensáveis à eficácia e êxito dos referidos serviços. Para tanto, precisava-se de pessoas para manter os computadores em funcionamento, já que são muito vulneráveis, de fácil danificação, seja por ataque de vírus ou por oscilação de energia elétrica, remetendo-se a necessidade imperiosa de manutenção constante dos mesmos, bem como do banco de dados. Caso contrário, iminentes seriam as avarias refletindo negativa e potencialmente no andamento, redundando em consequências grave, pois inviabilizaria, por certo, a execução de tais serviços.

21. Discorda quanto a informação de que já teria restituído para o ano-calendário 2008, o valor de R\$69.581,33.

22. Até a presente data a Receita Federal do Brasil - RFB não procedeu, em favor do signatário, a restituição a que equivocadamente se reporta o incauto auditor.

### Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, em sessão de 15 de maio de 2012, a 2ª Turma da DRJ em Belém (PA) julgou a impugnação improcedente (fls. 319/324), conforme ementa do acórdão nº 01-024.964, abaixo reproduzida (fl. 319):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2008, 2009

Ementa:

#### **DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS - LIVRO CAIXA**

São dedutíveis as despesas escrituradas em livro caixa, respaldadas por documentação hábil e idônea, tais como os dispêndios e remunerações **com vínculo empregatício**, comprovadamente pagos, indispensáveis à percepção da receita e manutenção (*sic*) da fonte produtora dos rendimentos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### Do Recurso Voluntário

Devidamente cientificado da decisão da DRJ em 16/08/2013 (AR de fl. 331), o contribuinte interpôs recurso voluntário em 16/09/2013 (fls. 332/336), com as razões a seguir sintetizadas:

(...) é sabido e consabido que a atividade desempenhada pelo Contador comporta enorme complexidade, necessitando, sem sombra de dúvida, da contratação de terceiros que possam, em conjunto com o profissional ora recorrente, realizar os trabalhos de contabilidade a contento, de maneira prudente e subsumida ao que preceitua a norma vigente.

Óbvio que não se vislumbra, *in casu*, a hipótese do vínculo empregatício, vez que os serviços prestados por terceiros contratados e devidamente remunerados caracterizaram, lá na ponta **despesas de custeio**. E, nesse rumo, a matéria encontra guarida conforme se pode inferir da interpretação do próprio regulamento da Receita federal do Brasil e de comentários alusivos a presente matéria, ( Despesas escrituradas no livro caixa — Roteiro de Procedimentos), conforme abaixo transcrito. Vejamos:

(...)

De se vê, portanto, que a tese do Relator que julgou improcedente a impugnação do recorrente se estriba em entendimento diverso do que preconiza o próprio fisco, não comportando outra interpretação do seu pensar senão, como já exaustivamente demonstrado por ocasião da impugnação, um indissociável JUÍZO DE VALOR, do Auditor, eis que o norte que operou a decisão do eminente relator esteia-se, tão somente, na possibilidade de, os contratados pelo recorrente, auferirem ganhos modestos, de baixo valor e que, no seu entendimento, registre-se, no seu juízo de valor, remeteria a possibilidade da existência de vínculo empregatício, o que não é o caso.

Pontue-se, ainda, nesse rumo, que a origem do Auto de Infração que redundou na aplicação da sanção ora rebatida, volta-se pelo entendimento do auditor, à época, que interpretou a possibilidade de que os contratados pelo recorrente, pelo fato de obterem remuneração — no ponto de vista dele, auditor — de baixo valor, não seria imprescindível para se alcançar a obtenção da receita e manutenção da fonte produtora. O que é, com todo respeito ao exame daquele auditor, equivocado, uma vez que os serviços prestados pelos contratados despontam como imprescindíveis para a obtenção da receita e manutenção da fonte produtora. É o que se busca, neste recurso, o reconhecimento por parte desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF.

Não é por demais enfatizar, Senhor Conselheiro, que a atividade desempenhada pelo contador, ora recorrente, comporta inegável complexidade, remetendo-se a necessidade imperiosa de se contratar terceiros, com conhecimento de causa, para ver alcançadas as metas, notadamente aquelas que prescindem de prazo, como prestação de contas junto aos órgãos de controle externo, além da operacionalização de ferramentas de trabalho como software e programas internos, que reclamam por um manejo de quem possa operá-los com segurança em busca da consecução do que se objetiva junto a quem de direito.

(...)

O presente processo compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

O Recorrente insurge-se contra a decisão de primeira instância que julgou a impugnação improcedente sob o fundamento de que, à luz do que reza o artigo 75, I do Decreto n.º 3.000 de 26/03/1999, não ser dedutível a remuneração paga a terceiros sem o vínculo empregatício.

Afirma que a tese adotada pelo relator vai contra as orientações emanadas pela própria Receita Federal do Brasil que permitem a dedução, como despesa de custeio, de remuneração paga a terceiros com os quais o contribuinte não mantenha vínculo (relação de emprego).

Pontua ter sido equivocado o entendimento da autoridade lançadora, que considerou não ser prescindível a contratação de terceiros para alcançar a obtenção da receita e manutenção da fonte produtora, em virtude das remunerações pagas serem de baixo valor.

Enfatiza que a atividade desempenhada pelo contador, ora Recorrente, comporta inegável complexidade, remetendo-se a necessidade imperiosa de se contratar terceiros, com conhecimento de causa, para ver alcançadas as metas, notadamente aquelas que prescindem de prazo, como prestação de contas junto aos órgãos de controle externo, além da operacionalização de ferramentas de trabalho como software e programas internos, que reclamam por um manejo de quem possa operá-los com segurança em busca da consecução do que se objetiva junto a quem de direito.

### **Dedução Indevida de Despesas de Livro Caixa**

A possibilidade de dedução das despesas de livro caixa está prevista nos artigos 75 e 76 do Decreto n.º 3.000 de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda RIR/99), vigente à época dos fatos:

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 n.º 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei n.º 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 n.º 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei n.º 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.

Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei n.º 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei n.º 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 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, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei n.º 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).

§ 3º O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro.

O Manual do IMPOSTO SOBRE A RENDA – PESSOA FÍSICA PERGUNTAS E RESPOSTAS - Exercício de 2022 - Ano-calendário de 2021<sup>1</sup>, assim orienta sobre a dedutibilidade dos pagamentos efetuados por profissional autônomo a terceiros:

#### PAGAMENTOS EFETUADOS A TERCEIROS

##### 423 — São dedutíveis os pagamentos efetuados por profissional autônomo a terceiros?

Sim. O profissional autônomo pode deduzir no livro-caixa os pagamentos efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício. Podem também ser deduzidos os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

*(Lei n.º 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, incisos I e III; Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018, art. 68, incisos I e III, aprovado pelo Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018; e Ato Declaratório Normativo CST n.º 16, de 27 de julho de 1979)*

O Parecer Normativo CST n.º 392 de 9 de outubro de 1970<sup>2</sup> estabelecia o que segue:

#### PARECER NORMATIVO CST Nº 392, DE 09 DE OUTUBRO DE 1970

(Publicado(a) no DOU de 29/10/1970, seção 1, página 0)

Os pagamentos feitos a terceiros, como despesa necessária à obtenção do rendimento dos agentes autônomos, classificáveis na cédula "D" são dedutíveis nos termos do disposto no § 2º do art. 65 do R.I.R.

De acordo com o art. 65 do vigente Regulamento do Imposto de Renda - Decreto n.º 58.400/66 - na cédula "D" **será permitida a dedução das despesas relacionadas com a atividade dos agentes autônomos, exercida individualmente, e necessárias à percepção do rendimento.**

**2. Assim, se os pagamentos feitos a terceiros têm essa característica, são dedutíveis e, por si só, não fazem com que a pessoa que os paga, seja considerada empresa individual.**

**3. No recibo pelo pagamento das despesas correspondentes a serviços prestados, deve ser especificada a natureza dos citados serviços, de modo a se verificar sua relação e necessidade na percepção dos rendimentos declarados e a sua equivalência na produção dos mesmos rendimentos.** (grifos nossos)

A fiscalização glosou as deduções indevidas de despesas de livro caixa, sob o fundamento de que os terceiros remunerados pelo sujeito passivo não possuíam vínculo empregatício e nem realizavam tarefas imprescindíveis à obtenção da receita do mesmo.

Por sua vez, a decisão recorrida manteve o lançamento sob a justificativa de que a disposição contida no inciso I do artigo 75 do Decreto n.º 3.000 de 1999 é taxativa no sentido de que se não existir vínculo empregatício não há possibilidade de dedução de despesas relativas a contratos com terceiros.

<sup>1</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2022.pdf/view>

<sup>2</sup> Revisão COSIT em 05/03/2007

1. Teor do PN Superado.

2. A classificação dos rendimentos tributáveis em Cédulas foi revogada pela Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

3. A dedução de despesas no Livro-Caixa para profissionais autônomos está prevista no art. 75 do RIR/99.

Como foi pontuado pelo Recorrente, tal conclusão é equivocada, com base nos atos normativos e orientações expedidos pela própria Receita Federal, reproduzidos anteriormente, é possível a dedução dos pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Embora seja possível a dedução de pagamentos a terceiros sem vínculo empregatício, **há a necessidade de comprovação que estas despesas sejam necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora**, o que não ocorreu no presente caso.

O contribuinte pretende deduzir como despesas de livro caixa pagamentos oriundos de contratos particulares de prestação de serviços (contrato padrão firmado entre os prestadores de serviços e o sujeito passivo), acompanhados de declarações de confirmação do recebimento dos recursos e dos recibos de entrega de declarações de imposto de renda, de uma série de pessoas físicas que prestaram serviços sem vínculo empregatício. Todavia, não demonstra que a despesa é necessária e que os terceiros sejam imprescindíveis na execução das tarefas que levaram o profissional liberal a obter a receita tributada.

De aduzir-se, em conclusão, que ante o não cumprimento de tal determinação normativa, o lançamento deve ser mantido.

Convém ressaltar que, ainda que o motivo da negativa de provimento da impugnação do contribuinte pelo juízo *a quo* foi fundamentado no fato de não ser dedutível a remuneração paga a terceiros sem o vínculo empregatício, não há que se falar em inovação na decisão do presente julgado, porque a questão da necessidade de comprovação de que as despesas sejam necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora foi um dos motivos ensejadores do lançamento efetuado pela autoridade lançadora.

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em negar provimento ao recurso voluntário.

Débora Fófano dos Santos