



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10680.725137/2010-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.740 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2018
Matéria IRPF. DEDUÇÃO. DESPESAS DE LIVRO-CAIXA
Recorrente SERGIO BASSI GOMES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

AUTÔNOMO. TRABALHO NÃO ASSALARIADO. LIVRO-CAIXA. REMUNERAÇÃO PAGA A TERCEIRO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. DEDUÇÃO COMO DESPESA DE CUSTEIO. POSSIBILIDADE.

O contribuinte que obtém rendimentos do trabalho não assalariado pode deduzir no livro-caixa a remuneração paga a terceiro sem vínculo empregatício quando caracterize despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, cabendo à fiscalização justificar a glosa realizada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário. No mérito, por maioria, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro (relator), Francisco Ricardo Gouveia Coutinho e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleber Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Luciana Matos Pereira Barbosa., Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte que, por unanimidade de votos, julgou improcedente Impugnação apresentada contra Auto de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Física, anos-calendário 2007, 2008 e 2009, tendo sido apuradas as seguintes infrações: (1) *Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica*: Fato Gerador 31/12/2007 - Valor de R\$ 6.800,00 - Multa de 75%, Fato Gerador 31/12/2008 - Valor de R\$ 10.600,00 - Multa de 75% e Fato Gerador 31/12/2009 - Valor de R\$ 1.705,00 - Multa de 75%; e (2) *Dedução Indevida de Despesas de Livro-Caixa*: Fato Gerador 31/12/2007 - Valor de R\$ 314.799,00 - Multa de 75%, Fato Gerador 31/12/2008 - Valor de R\$ 333.444,00 - Multa de 75% e Fato Gerador 31/12/2009 - Valor de R\$ 166.290,00 - Multa de 75%.

O contribuinte apresentou impugnação parcial, considerada tempestiva, alegando, em síntese:

- a) Não reconhece a omissão do rendimento informado pela Prefeitura Municipal de Morro do Pilar /MG para o ano-calendário de 2007, pois o rendimento em questão é pertinente ao ano-calendário 2006, devidamente declarado na retificadora recibo nº 37.47.62.63.35-90.
- b) As despesas lançadas no Livro Caixa como pagamento a terceiros autônomos, sem vínculo empregatício, caracterizam-se como despesas de custeio necessárias à manutenção da receita e à manutenção da fonte produtora, logo passíveis de dedução Lei 8.134, de 1990, art. 6º, III; IN SRF nº 15, de 2001, art. 51, III; Regulamento do Imposto de Renda - RIR, art. 75, III; Perguntas e Respostas, item 400; Parecer Normativo CST nº 392, de 1972; e Ato Declaratório Normativo CST nº 16, de 1979). Como prova, junta contrato de prestação de serviços com a Prefeitura Municipal de Grão Mogol, contratos com os prestadores de serviço e comprovantes de rendimento pagos.
- c) Pede a desconsideração do lançamento dos rendimentos da Prefeitura Municipal de Morro do Pilar relativos a 2006 e a declaração de nulidade do lançamento das despesas relativas ao pagamento de terceiros sem vínculo empregatício.

Do Acórdão prolatado pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, em síntese, se extrai:

- a) A Prefeitura Municipal de Morro do Pilar, CNPJ 18.303.214/0001-00, informou em Declarações de Imposto Retido na Fonte o pagamento de R\$6.800,00 para o impugnante, nos anos calendário 2006 e 2007. Logo, há omissão dos rendimentos.
- b) Admite-se a dedução de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6, III). Nos contratos juntados pelo impugnante, firmados com diversos Municípios do Estado de Minas Gerais, consta a informação de o mesmo prestar serviços de auditoria e consultoria contábil e financeira, utilizando-se da mão de obra de diversos profissionais autônomos. Logo, não se tratam de despesas de custeio, mas de exercício das atividades inerentes ao ramo de atividade do impugnante em afronta ao inciso I do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990. Segundo o Perguntas e Respostas IRPF 2008, considera-se despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

Cientificado em 27/03/2012, o contribuinte interpôs em 25/04/2012 recurso voluntário, em síntese, alegando:

- a) Tempestividade. Intimado em 27/03/2012, requer o recebimento do recurso voluntário.
- b) A Prefeitura Municipal de Morro do Pilar deve ter informado em duplicidade. Logo, requer que a Prefeitura seja intimada a retificar ou ratificar o pagamento, vez que se trata de notória prestação de informação em duplicidade.
- c) O Acórdão tomou a exemplificação do Perguntas e Respostas como taxativa, terminando por negar o constante da resposta. O Recorrente é especialista na organização de concursos e licitações públicas em geral, prestação de contas públicas, planos de cargos e salários, Estatuto de Servidores Públicos e presta serviços nessa área a diversos municípios. Os contratos prevêm a terceirização de parte do objeto, serviços auxiliares ou complementares. Para tanto, contratou profissionais especializados, terceirizando parte do objeto contratado, como levantamento dos funcionários públicos, coleta de dados, cálculos, planilhamento, sistematização, levantamentos econômicos no setor público etc. Dado o volume, o Recorrente não tem como executá-los pessoalmente, necessitando auxílio especializado para tanto. Inegável tratar-se de pagamentos necessários à percepção dos rendimentos, sem o que a execução dos trabalhos contratados seria impossível, não se tratando de deleite ou assuntos pessoais (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, III; RIR, art. 75, III; Parecer Normativo Cosit nº 392, de 1970; Ato Declaratório Cosit nº 16, de 1979; e Perguntas e Respostas nº 400 do *site* da Receita).
- d) A atuação vinculada não autoriza a aplicação de convicções pessoais, subjetivismos ou preferências dos agentes fiscalizadores/julgadores, nem tampouco de arbítrio. Não se pode exigir tributo por analogia ou interpretação extensiva (CTN, art. 108, §1º). A aplicação e interpretação das regras jurídicas não pode ofender ao princípio da oficialidade e nem conduzir ao absurdo ao ponto de se glosar despesas reais e necessárias à percepção dos

rendimentos, apenas por não se ter vínculo empregatício, quando o fisco em suas instruções via *site* assim faculta. Ao aplicar as normas, o julgador não pode desprezar as condições e situações ensejadoras do pleito, sob o risco de iniquidade. Não há justificativa plausível para imposição tão severa e desproporcional, absurda, confiscatória e atentória ao exercício das funções sociais do empreendedor privado.

e) Pede a reforma do Acórdão de piso para se declarar insubsistente/improcedente a exigência e, subsidiariamente, o cancelamento ou redução das multas e penalidades, por se tratar de um imperativo de justiça.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

Considerando-se a intimação em 27/03/2012 e a interposição em 25/04/2008, o recurso voluntário é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 33).

A confrontação entre a impugnação e as razões do recurso voluntário revela inovação ao se pedir subsidiariamente o cancelamento ou redução das multas e penalidades sob o fundamento de ser um imperativo de justiça.

A impugnação instaura (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 14) e delimita (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, III, e 17) a lide administrativa e a competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais limita-se ao julgamento de recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 25, II), logo não há como se conhecer de recurso que pretenda a apreciação pedido e causa de pedir não mencionados na impugnação e não submetidos à primeira instância administrativa.

Assim, operou-se a preclusão consumativa e a apreciação por esse Conselho da matéria não deliberada pela Delegacia de Julgamento ensejaria ofensa aos dispositivos legais citados em evidente supressão de instância¹ e violação do princípio da congruência².

Logo, conheço em parte do recurso voluntário, deixando de apreciar o pedido subsidiário.

Segundo o recorrente, seria notório que o Município de Morro do Pilar teria prestado informação em duplicidade ao informar remuneração para o contribuinte no ano-base de 2007. Contudo, isso não se trata de fato notório, mas de fato alegado em defesa e que demanda prova do contribuinte. Além disso, é incontroverso nos autos que a Prefeitura informou tal rendimento em DIRF pertinente ao ano-calendário 2007, tanto que o próprio contribuinte em sede de recurso requer diligência para que a fonte pagadora seja instada a retificar ou ratificar a DIRF. Não se justifica a conversão do julgamento em diligência, eis que já se operou a preclusão probatória (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, III e §4º).

¹ Lei nº 5.869, de 1973, art. 515; e Lei nº 13.105, de 2015, arts. 15 e 1.013.

² Lei nº 5.869, de 1973, arts. 128, 183, 294 e 460; e Lei nº 13.105, de 2015, arts. 15, 141, 223, 329 e 492.

Discordando do entendimento veiculado no Acórdão de piso, o recorrente sustenta que, com lastro nos contratos firmados com seus contratantes, terceirizava parte dos serviços contratados para trabalhadores autônomos; seriam serviços auxiliares ou complementares. Logo, no seu entender, incorreria em despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, III). Em razão desse enquadramento, o contribuinte invoca o Perguntas e Respostas, item 400; o Parecer Normativo CST nº 392, de 1972; e o Ato Declaratório Normativo CST nº 16, de 1979.

A leitura dos contratos constantes dos autos revela que os trabalhadores autônomos prestaram serviços inerentes ao objeto dos contratos firmados com os clientes do recorrente. Logo, não estamos diante de despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, III; Perguntas e Respostas 2008, 385³; Perguntas e Respostas 2009, 388⁴; e Perguntas e Respostas 2010, 389⁵), mas de pagamento pelo exercício da própria atividade geradora de receita, hipótese em que só se admite a dedução da remuneração paga para empregado (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, I).

A legislação do imposto de renda não impede que o contribuinte contrate terceiro autônomo para o auxiliar no exercício da própria atividade geradora de receita (atividade-fim). Se o fizer, não o toma por empresa (Parecer Normativo Cosit nº 392, de 1970). Mas, se o fizer, os pagamentos não poderão ser deduzidos a título de livro-caixa. Se contratar para atividade-meio, poderá deduzir (Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16, de 1979).

O entendimento veiculado no Perguntas e Resposta constante do site da Receita Federal, a partir das normas invocadas pelo contribuinte, não ampara a leitura efetuada pela defesa, mas a aqui explicitada, como podemos verificar:

Perguntas e Respostas Exercício 2008

PAGAMENTOS EFETUADOS A TERCEIROS

397 — 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 nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, incisos I e III;
Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do*

³ DEDUÇÕES - LIVRO CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO

385 — O que se considera e qual o limite mensal da despesa de custeio passível de dedução no livro Caixa? Considera-se despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

⁴ DEDUÇÕES - LIVRO CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO

388 — O que se considera e qual o limite mensal da despesa de custeio passível de dedução no livro Caixa? Considera-se despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

⁵ DEDUÇÕES - LIVRO CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO

389 — O que se considera e qual é o limite mensal da despesa de custeio passível de dedução no livro Caixa? Considera-se despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

Imposto sobre a Renda (RIR), art. 75, incisos I e III; Parecer Normativo Cosit nº 392, de 9 de outubro de 1970; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16, de 1979)

Perguntas e Respostas Exercício 2009

PAGAMENTOS EFETUADOS A TERCEIROS

400 — 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 nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, incisos I e III; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), art. 75, incisos I e III; Parecer Normativo Cosit nº 392, de 9 de outubro de 1970; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16, de 1979)

Perguntas e Respostas Exercício 2010

PAGAMENTOS EFETUADOS A TERCEIROS

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

PAGAMENTOS EFETUADOS A TERCEIROS

401 — 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 nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, incisos I e III; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75, incisos I e III; Parecer Normativo Cosit nº 392, de 9 de outubro de 1970; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16, de 1979)

Portanto, para não se negar validade ao inciso I e nem ao inciso III, ambos do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, impõe-se a adoção de interpretação literal/declarativa no sentido de que pode ser deduzida a remuneração paga ao terceiro autônomo tão somente quando restar caracterizada despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, ou seja, despesas como remuneração de contabilista autônomo pela escrituração do livro-caixa do contribuinte, aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo. Logo, a remuneração de terceiro por atividade inerente ao trabalho

do próprio contribuinte (prestações de serviços integrantes do objeto contratual devido pelo contribuinte a seus clientes) não se constitui em despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, sendo dedutível apenas se a remuneração for devida para empregado.

O entendimento em tela não se apresenta subjetivo, absurdo, desproporcional, iníquo, severo, confiscatório, ofensivo à vedação da exigência de tributo por analogia ou interpretação extensiva ou ao princípio da oficialidade etc. Isso porque, simplesmente se interpretou a legislação nos estritos limites do art. 111 da Lei nº 5.172, de 1966.

Isso posto, voto por conhecer do recurso voluntário, indeferir o pedido de conversão do julgamento em diligência e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia ao I. Relator para discordar do seu voto, na parte em que manteve a glosa de despesas escrituradas em livro-caixa referentes a pagamentos a terceiros (autônomos).

De início, uma breve síntese dos fatos. O Termo de Verificação Fiscal está juntado às fls. 11/12. Segundo a autoridade fiscal, o contribuinte apresentou recibos de pagamentos a autônomos dentre as despesas de livro-caixa, porém tais valores foram glosados por falta de previsão legal, tendo em vista que só é dedutível a remuneração paga a terceiros quando existente vínculo empregatício (art. 6º, inc. I, da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990).

O voto do I. Relator, Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, abonou o ponto de vista do acórdão de primeira instância, ora recorrido, no sentido de que os pagamentos a terceiros se efetivaram por atividades inerentes ao trabalho do próprio contribuinte, ou seja, prestações integrantes do objeto contratual pactuado com os clientes do profissional autônomo, não se constituindo em despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, sendo dedutível apenas quando há vínculo de emprego.

Pois bem. Em primeiro lugar, o fundamento da autuação fiscal é bastante frágil, levando em consideração a legislação de regência. Aparentemente, para o agente lançador é irrelevante o tipo de serviço prestado pelos terceiros, já que a dedução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física em relação a pagamento de remuneração a prestador de serviço exige o indispensável vínculo empregatício (fls. 11/12).

Além de equivocada, tal interpretação da legislação tributária é contrária à própria orientação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, segundo a publicação "Perguntas

e Respostas" disponível no sítio da Internet, a qual afirma que podem 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 (art. 6º, inc. III, da Lei nº 8.134, de 1990).

Em segundo lugar, observo que a decisão de piso manteve o lançamento por considerar que as pessoas físicas contratadas, sem vínculo empregatício, prestaram serviços de auditoria e consultoria contábil e financeira, ou seja, inerentes ao ramo de atividade do contribuinte autuado.

O I. Relator, Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, desenvolveu um raciocínio semelhante, embora com aprimoramento da densidade conceitual, sugerindo fazer a distinção entre atividade-meio e atividade-fim na contratação de terceiros, para fins de produção de efeitos tributários. Dado que, no caso dos autos, a contratação de terceiro autônomo se deu com a finalidade de auxiliar o exercício da própria atividade-fim geradora de receita, a consequência é a indedutibilidade da despesa nos rendimentos decorrentes do exercício da respectiva atividade do contribuinte.

Contudo, novamente não me parece uma solução apropriada, ainda mais para dar respaldo à glosa das despesas com remuneração de terceiros nos moldes em que realizada pela fiscalização.

Segundo consta, o recorrente é profissional liberal, com formação em contabilidade, especialista em atividades ligadas ao serviço público (fls. 561/588 e 673/680). Como sabido, a tributação como rendimentos do imposto de renda na pessoa física pressupõe o exercício individual da profissão, mesmo que com auxiliares. Cuida-se de prestação de serviços.

Por outro lado, se a exploração da atividade é colegiada, mediante a participação habitual de outros profissionais, haverá uma venda de serviços, independentemente de vínculo empregatício ou não. Nessa situação, fica configurada a condição de empresa individual equiparada à pessoa jurídica, nos termos do art. 150, inciso II, c/c § 1º, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Além do mais, quando da equiparação à pessoa jurídica, é permitida a dedução de despesas operacionais, tais com serviços prestados por terceiros, desde que necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (art. 299 do RIR/99).

Ora, se evidenciada a habitualidade de outras pessoas físicas na prestação de serviços integrantes do objeto contratual devido pelo contribuinte a seus clientes, como expõe o I. Relator, estão presentes, a priori, os requisitos da legislação do imposto de renda para a equiparação à pessoa jurídica.

Nesse cenário potencial, caberia à autoridade fiscal, e não à instância julgadora, avaliar as condições do exercício da atividade pelo contribuinte, mediante o aprofundamento da investigação dos fatos, para, caso fosse a hipótese, providenciar a constituição do crédito tributário com base nas normas de tributação específica da pessoa jurídica.

Acrescento, ainda, que a documentação carreada aos autos aponta para um vasto campo de atividades desenvolvidas pelo recorrente junto aos municípios contratantes de seus serviços profissionais, desde a participação na organização da estrutura administrativa e de pessoal até a consultoria contábil e financeira (fls. 25/560 e 616/651).

Tal circunstância reforça a necessidade de um trabalho fiscal mais bem-feito antes do lançamento, de maneira a identificar a real situação do exercício da atividade do recorrente nos respectivos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009.

Inclusive, a princípio, não é possível descartar que as contratações de terceiros, sem vínculo empregatício, para coleta de dados, serviços na área de informática e serviços advocatícios, conforme alguns recibos apresentados, se enquadrem em despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora (fls. 47/61, 73/82 e 96/107).

Em suma, tendo em conta a fundamentação da autoridade lançadora, que justificou a glosa das despesas com remuneração paga a terceiros pelo só fato da inexistência do vínculo empregatício, sem nenhum comentário adicional, cabe declarar a improcedência da autuação fiscal.

Registro, por fim, que a decisão no contencioso administrativo fiscal não deve extrapolar a fundamentação da glosa das despesas escrituradas em livro-caixa, sob pena de caracterizar inovação da motivação do lançamento, invadindo a função da autoridade lançadora.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para restabelecer as despesas escrituradas em livro-caixa referentes a pagamentos a terceiros (autônomos).

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess