



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10680.725137/2010-01
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.545 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de maio de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SERGIO BASSI GOMES

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

IRPF. LIVRO CAIXA. REMUNERAÇÃO DE TERCEIROS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 2401-005.740, de recurso voluntário, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, para que seja rediscutida a seguinte matéria: dedução indevida de despesas no livro caixa - remuneração de terceiros sem vínculo empregatício. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

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.

A decisão foi assim registrada:

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..

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- conforme paradigma 104-20.344, é indedutível no livro caixa o pagamento de remuneração de terceiros sem vínculo empregatício com o contribuinte.

O sujeito passivo foi intimado do acórdão de recurso voluntário e do recurso especial, e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente afirma que o recurso fazendário não deve ser conhecido, ou, sucessivamente, ser desprovido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que o recurso deve ser conhecido.

Com efeito, e como pontuado no exame de admissibilidade, o paradigma invocado pela Fazenda Nacional entendeu haver vedação legal expressa para a dedução de despesas com remuneração paga a terceiros por trabalho sem vínculo empregatício, o que diverge da interpretação dada pelo acórdão recorrido.

2 Dedução de remuneração no Livro Caixa

Discute-se nos autos se é dedutível no livro caixa o pagamento de remuneração de terceiros sem vínculo empregatício com o contribuinte.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de efl. 11, a fiscalização entendeu que a remuneração paga a terceiros só é dedutível se houver vínculo empregatício. No mesmo sentido o acórdão da DRJ de efls. 660/665, cuja ementa é a seguinte:

LIVRO CAIXA. PROFISSIONAL LIBERAL. DEDUÇÃO DE REMUNERAÇÃO PAGA A PRESTADORES DE SERVIÇO. NÃO CABIMENTO.

A dedução, como despesa de Livro Caixa, de pagamentos a profissionais que executam os serviços oferecidos pelo profissional liberal está vinculada à existência de vínculo empregatício entre os mesmos.

A decisão recorrida, por outro viés, superou tal óbice e acrescentou 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”.

Pois bem. O Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores, aprovado pelo Decreto 3000/99, dispunha que o contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado poderá deduzir da receita (i) a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários; (ii) os emolumentos pagos a terceiros; e (iii) as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora

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. 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 nº 8.134, de 1990, art. 6º, §1º, e Lei nº 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.

A leitura isolada do inc. I acima poderia conduzir à equivocada interpretação de que somente a remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício poderia ser deduzida da receita decorrente da exploração do trabalho não-assalariado. Tal equívoco, contudo, é corrigido pela leitura do inc. III, que contempla uma cláusula geral de dedução das despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Neste tocante, percebe-se que a legislação aplicável às pessoas físicas aproximou o tratamento dado aos trabalhadores não-assalariados do tratamento dado às pessoas jurídicas que apuram o imposto de acordo com a sistemática do lucro real, adotando o critério de necessidade da despesa para a obtenção da receita e à manutenção da fonte produtora e o critério da renda líquida como base tributável do imposto. Veja-se nesse sentido o art. 47, § 1º, da Lei 4506/64, aplicável às pessoas jurídicas, mas cuja redação em muito se aproxima do exposto no Regulamento do Imposto de Renda em seu art. 75:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, **necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.**

§ 1º São **necessárias** as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Ricardo Mariz de Oliveira pondera que “*o tributo sobre a renda pressupõe a existência de acréscimo patrimonial, e este é o resultado dos ingressos de rendas e de proventos ao patrimônio anterior, menos os gastos incorridos para produzir tais ingressos. Se assim não for, ou se estará tributando a receita bruta, ou se estará tributando o próprio patrimônio, mas nenhuma destas alternativas será compatível com a competência da União para tributar a*

renda”¹. E mais: “o contribuinte tem assegurada a possibilidade de deduzir custos e despesas da sua atividade geradora de renda, mediante escrituração de livro Caixa baseada em comprovantes adequados, e também tem os seus ganhos de capital quantificados com a dedução dos respectivos custos”².

A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil vem admitindo, ao longo do tempo, a possibilidade de dedução de pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício. Veja-se, exemplificativamente, o PERGUNTAS E RESPOSTAS de 2019 e de 2021:

PAGAMENTOS EFETUADOS A TERCEIROS

413 — 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; Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018, art. 68, incisos I e III, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018; e Ato Declaratório Normativo CST nº 16, de 27 de julho de 1979)³.

Veja-se que o “perguntão” da Receita cita inclusive o Ato Declaratório Normativo CST nº 16, de 27/7/79, o qual:

DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados, que são dedutíveis, na Cédula D, com base no disposto no artigo 48 do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 2 de setembro de 1975, os honorários efetivamente pagos pelo profissional autônomo a contabilista legalmente habilitado, pela escrituração do livro "Caixa".

Cabe ponderar que a circunstância de os terceiros exercerem a mesma atividade-fim do contribuinte não afasta a dedutibilidade-necessidade do gasto, mas, ao contrário, a reafirma. Com efeito, e nessa hipótese, tal remuneração está notoriamente interligada às transações ou operações praticadas pelo sujeito passivo, o que revela a sua necessidade à percepção da renda e à manutenção da fonte produtora, conforme art. 47, § 1º, da Lei 4506/64, acima transcrito. Segundo o Professor Luís Eduardo Schoueri, “*não há como afastar a dedutibilidade de despesas imprescindíveis à obtenção dessa riqueza*” e “*o direito à dedutibilidade de despesas baseia-se, portanto, na concepção de que apenas a renda líquida deve ser tributada*”⁴.

Além disso, é importante mencionar que essa última circunstância sequer integrou o lançamento originário, de modo que nem mesmo poderia ser invocada pelo acórdão de impugnação como impeditiva da dedução. Conforme Termo de Verificação Fiscal de efl. 11, a fiscalização entendeu que a remuneração paga a terceiros só é dedutível se houver vínculo

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo, IBDT, 2020, v. 1., p. 550.

² Obra citada, p. 551.

³ <http://receita.economia.gov.br/interface/cidadao/irpf/2019/perguntao/perguntas-e-respostas-irpf-2019.pdf>

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida. In ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da. (orgs.). Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda - estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 26.

empregatício, não tendo sido suscitada nenhuma outra causa impeditiva da dedução. Veja-se o item 2 do Termo de Verificação Fiscal:

2. O contribuinte apresentou a documentação exigida e ficaram comprovada as despesas médicas, de instrução e previdência privada e parte das despesas escrituradas em livro-caixa. Cumpre esclarecer que, embora tenham sido trazidos recibos de pagamento a autônomos dentre as despesas de livro-caixa, estes pagamentos foram glosados por falta de previsão legal. A remuneração paga a terceiros só é dedutível se houver vínculo empregatício de acordo com a legislação que rege a matéria, a saber, o art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, com a redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995, que estão regulamentados pelo artigo 75 do Regulamento do Imposto de Renda:

Ademais, e conforme exposto na decisão recorrida:

[...] 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.

Logo, entendo ser aplicável ao caso o precedente desta Turma, julgado por unanimidade de votos, do mesmo contribuinte e relativo ao ano-calendário 2006:

Número do Processo 15504.000087/2010-00

Contribuinte SERGIO BASSI GOMES

Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR

Data da Sessão 21/10/2020

Nº Acórdão 9202-009.169

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

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Paula Fernandes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcelo Milton da Silva Risso.

Ementa(s)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2006

IRPF. LIVRO CAIXA. REMUNERAÇÃO DE TERCEIROS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. DEDUTIBILIDADE ADMITIDA PELA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Se a decisão de primeira instância supera o único óbice levantado pela fiscalização, e inexistente recurso de ofício neste tocante, é incabível reafirmá-lo no julgamento do recurso voluntário.

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.

Logo, o recurso fazendário deve ser desprovido.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci