



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10730.009555/2010-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-005.520 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 21 de dezembro de 2022  
**Recorrente** MARIA PAULA TORRES TAVARES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

**EMENTA**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. ACÓRDÃO-RECORRIDO QUE EXAMINA O MÉRITO DE IMPUGNAÇÃO DESTINADA AO RECONHECIMENTO DO DIREITO À DEDUÇÃO DAS DESPESAS NECESSÁRIAS À PERCEPÇÃO DE RENDIMENTOS ORIUNDOS DE TRABALHO NÃO-ASSALARIADO (LIVRO-CAIXA). MATÉRIA AUSENTE DO LANÇAMENTO. CONHECIMENTO.

A circunstância de o acórdão-recorrido versar expressamente sobre o mérito do direito à dedução no regime de livro-caixa constitui objeto jurídico válido a ser enfrentado, apesar de o contribuinte não ter declarado tais despesas em momento oportuno, e a impugnação e o recurso voluntário não serem sucedâneos da retificação de Declaração de Ajuste Anual/Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física (DAA/DIRPF).

DEDUÇÃO. DESPESAS NECESSÁRIAS À MANUTENÇÃO DA FONTE GERADORA DE RENDIMENTO TRIBUTÁVEL ORIUNDO DE TRABALHO NÃO-ASSALARIADO. LIVRO-CAIXA. ANÁLISE DO CUSTEIO EM ESPÉCIE.

Reconhece-se o direito à dedução das (a) despesas com telefonia, (b) despesas com o pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, (c) aluguel do espaço necessário ao desenvolvimento das atividades econômicas geradoras do rendimento oriundo de trabalho não-assalariado, (d) energia elétrica consumida em referido imóvel e (e) os valores pagos a título de contribuição de interesse de categoria profissional cobrada pelo Conselho Regional de Medicina - CRM.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, com a exclusão das preliminares de nulidade e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de Notificação de Lançamento lavrada contra a contribuinte acima identificada relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2009, ano-calendário 2008, que formalizou a exigência de imposto suplementar no valor de R\$6.772,88 acrescido de multa de ofício e juros de mora.

O lançamento reporta-se aos dados informados na declaração de ajuste anual da interessada, quando foi constatada a omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício, no valor de R\$26.442,34, sendo R\$116,00 recebidos de Gama Saúde Ltda, R\$17.983,34 recebidos da Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão e R\$8.343,00 do Bradesco Saúde S/A. Na apuração do imposto devido foi considerado o valor de R\$1.814,40 a título de previdência oficial.

A contribuinte apresentou impugnação, de fls. 02/06, onde descreve o lançamento fiscal e alega que as informações da notificação não estão completas tendo em vista que teve despesas de livro caixa relacionadas aos rendimentos supostamente omitidos, razão pela qual deixou de informá-los, por acreditar, equivocadamente, que um valor compensava o outro.

Afirma que suas despesas de livro caixa, no ano de 2008, totalizaram R\$20.114,08, enquanto o rendimento da atividade autônoma omitido foi da ordem de R\$26.442,34. Diz que são despesas necessárias à percepção dos rendimentos omitidos a teor do art. 75 do RIR/99, cujos comprovantes são anexados com a impugnação.

Informa que são despesas relativas ao salário da atendente (secretária), INSS e vale transporte (art. 75, inc. I); aluguel do consultório e suas despesas de energia, condomínio, telefone e limpeza (art. 75, inc. III); e de tributos inerentes ao exercício da profissão, como ISS e contribuição para o CRM.

Destaca que a dedução de tais despesas constitui um direito seu e a falta de dedução na DIRPF original não pode significar a perda desse direito, pois os dispêndios estão intrinsecamente relacionados à percepção dos rendimentos supostamente omitidos.

Desse modo, requer a retificação do lançamento do IRPF/2009, ano-calendário 2008, para incluir as despesas de livro caixa como dedução legítima, conforme demonstrado em quadro por ela elaborado, constante à fl. 5 dos autos, onde foi apurado imposto a pagar de R\$1.740,27.

Requer o acolhimento da impugnação para que se considere as deduções das despesas sofridas para a percepção dos rendimentos supostamente omitidos e proceda à retificação do imposto suplementar de R\$6.772,68 para R\$1.740,00. Informa que já deu início ao parcelamento da parte incontroversa.

Conforme termo de fl. 81, o valor de R\$1.740,00, com o qual a contribuinte concorda foi transferido para o processo n.º 10730.009553/2010-17.

A impugnação é parcial, foi apresentada no prazo de defesa, assinada pela própria contribuinte e atende aos demais requisitos legais. Assim, dela toma-se conhecimento.

A notificação de lançamento em questão decorreu, como relatado, da omissão de rendimentos na DIRPF/2009 da contribuinte.

Na impugnação, a contribuinte não nega a omissão de rendimentos apontada requerendo, contudo, que seja considerado o valor de R\$20.114,08 a título de dedução de livro caixa que não foi informado na declaração original.

Sobre a dedução das despesas escrituradas no Livro Caixa, é oportuno que, antes mesmo de analisar as alegações suscitadas na impugnação apresentada e dos documentos anexados, algumas considerações sejam expostas.

A dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa encontra amparo no artigo 6º, incisos e parágrafos da Lei n.º 8.134/90. Dispõem os referidos dispositivos legais:

*“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 artigo 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.*

*§1º O disposto neste artigo não se aplica:*

*a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento (redação dada pelo art. 34 da Lei n.º 9.250, de 1995);*

*b) a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo (redação dada pelo art. 34 da Lei n.º 9.250, de 1995);*

*c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei n.º 7.713, de 1988.*

*§ 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.”*

A Lei n.º 9.250/95, por sua vez, dispõe que, *in verbis*:

*“Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:*

*I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;*

*II – das deduções relativas:*

*(...)*

*g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei n.º 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.”*

Assim, para que uma despesa possa ser considerada como **de custeio** e, portanto, dedutível, devem ser respeitados os quatro requisitos cumulativos indispensáveis para isto:

- a) deve estar relacionada com a atividade exercida;
- b) deve ser efetivamente realizada no decurso do ano-calendário correspondente ao exercício da declaração;
- c) deve ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora;
- d) deve estar escriturada em Livro Caixa e comprovada com documentação idônea.

Resta claro que a lei vigente, ao especificar expressamente que as despesas dedutíveis devem ter estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto e, ao condicionar essas deduções à escrituração no Livro Caixa e à comprovação mediante documentação idônea, objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução.

A escrituração do livro Caixa é condição primordial para a admissibilidade da respectiva dedução da base de cálculo do IRPF apurado na Declaração de Ajuste Anual e deve abranger, de forma cronológica, as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

Depreende-se do dispositivo transcrito que o direito à dedução das despesas de livro caixa na declaração está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se às despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

No caso em exame a contribuinte nada informou sobre a natureza dos rendimentos omitidos, se são de fato provenientes de serviços prestados sem o vínculo empregatício, deixando de apresentar provas tais como cópias do contrato de prestação de serviços celebrado, de notas fiscais emitidas, recibos de pagamento a autônomo, dentre outros

De se notar, no caso, que o rendimento recebido da Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão foi informado à RFB em Dirf – Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, no código 0561 – rendimentos do trabalho assalariado, indicando que o valor não foi recebido como trabalho autônomo, como afirma a impugnante.

A contribuinte apenas informa que teve despesas passíveis de dedução como livro caixa referentes a salário de secretária, INSS, vale transporte, aluguel de consultório e despesas de energia, condomínio, telefone e limpeza.

Além disso, ainda que a atividade autônoma executada houvesse sido comprovada como tal, não foi trazido aos autos o Livro Caixa escriturado e, sim, tão somente uma planilha de despesas, fl. 15, e documentos relativos à essas despesas informadas na referida planilha.

Sobre esses documentos, de se notar que várias despesas estão em nome de outras pessoas, situação em que é não é possível a ligação da despesa com o fato ali descrito. Não foram juntados contratos de locação de consultório para se verificar os dados alegados na impugnação. Os recibos de salário pago a secretária não estão acompanhados de qualquer registro de empregado como determina a legislação de regência acima transcrita.

Destaca-se que os comprovantes das despesas por si sós não configuram a escrituração devida do Livro Caixa. Esta deve abranger as receitas (de trabalho não assalariado), as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade bem como todos os documentos suporte para fins de comprovação.

Isto posto, em face da ausência de comprovação do que se alega, voto no sentido de considerar improcedente a impugnação e manter o crédito tributário remanescente nesta Notificação de Lançamento.

*Assinado Digitalmente*

Maria Luiza Jeber Jardim – Relatora.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

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

Exercício: 2009

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Verificada omissão de rendimentos, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, de ofício, com os acréscimos e as penalidades legais, considerando como base de cálculo o valor da renda omitida.

LIVRO CAIXA. REQUISITOS.

A dedução das despesas de Livro Caixa está sujeita à observância dos requisitos indispensáveis de escrituração do Livro Caixa, com individualização das receitas e despesas, e da comprovação das mesmas por documentação hábil e idônea.

Cientificado da decisão de primeira instância em 25/11/2014, o sujeito passivo interpôs, em 11/12/2014, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) as despesas escrituradas no livro caixa estão comprovadas nos autos;
- b) houve erro no preenchimento das informações do livro-caixa;
- c) os rendimentos sem vínculo empregatício estão comprovados nos autos;
- d) há nulidade da decisão por cerceamento de defesa;
- e) há nulidade da decisão por falta de apreciação de matéria impugnada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro(a) Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço parcialmente.

Não conheço das preliminares de nulidade, porquanto ausentes da impugnação, de modo a atrair a preclusão (art. 17 do Decreto 70.235/1972).

Em relação à dedutibilidade das despesas, o órgão de origem conheceu da impugnação, apesar de tal matéria estar ausente do lançamento, bem como a impugnação não ser sucedâneo da retificação de DAA/DIRPF. Portanto, há um acórdão-recorrido que efetivamente analisa o mérito do cabimento ou não da dedutibilidade das despesas, sem nada analisar sobre o próprio cabimento do pedido apenas em sede de impugnação, e o recurso voluntário possui um objeto cognoscível.

Passa-se ao exame de mérito.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em decidir-se se o recorrente tem o direito de deduzir das despesas necessárias à manutenção de fonte geradora de renda, oriunda de trabalho não assalariado, pertinente aos serviços prestados a três fontes pagadoras.

Dispõem os arts. 75 e 76 do Decreto 3.000/1999:

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.

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 nº 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 nº 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 nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).

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

Conforme observa-se, o direito à dedutibilidade das despesas necessárias à geração de rendimento pressupõe que o ingresso decorra de atividade não-assalariada.

No caso em exame, a autoridade lançadora registrou a omissão de rendimentos pagos pelo Estado do Rio de Janeiro (Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão), por Bradesco Saúde S/A e por Gama Saúde Ltda.

Diante da identificação dos rendimentos omitidos, a então impugnante pediu que os valores alegadamente pagos para manutenção da fonte geradora dos rendimentos, registrados segundo o método do livro-caixa, fossem deduzidos da base de cálculo do tributo.

O órgão de origem conheceu da impugnação, apesar de tal matéria estar ausente do lançamento, bem como a impugnação não ser sucedâneo da retificação de DAA/DIRPF.

De todo o modo, o órgão de origem manteve o crédito tributário constituído, sem reconhecer as deduções pleiteadas, pois:

- a) o livro-caixa não estava escriturado;
- b) não houve comprovação da circunstância de as atividades geradoras dos rendimentos tributados compreenderem trabalho não-assalariado.
- c) ao menos uma das fontes pagadoras registrou o pagamento dos rendimentos tributados como decorrentes de trabalho assalariado (Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão);
- d) alguns dos comprovantes de pagamento das despesas estavam em nome de terceiros, de modo a ser impossível vincular o gasto à atividade da então impugnante;
- e) a instrução carecia de documentos imprescindíveis, como o contrato de locação que daria amparo ao pagamento de aluguéis.

Em resposta, a recorrente argumenta que a própria motivação do lançamento aponta que os rendimentos decorrem de trabalho não-assalariado, e que a despesa em nome de terceiro refere-se ao proprietário da sala alugada.

A circunstância de o livro-caixa não estar registrado é irrelevante, nos termos do art. 76, § 3º do Decreto 3.000/1999.

Por outro lado, a circunstância de a fonte pagadora Secretaria de Planejamento e Gestão ter registrado os pagamentos à recorrente como rendimento decorrente de trabalho assalariado não foi infirmada pela recorrente, com a apresentação do título constitutivo de sua relação jurídica sinalagmática.

Não obstante, no melhor dos mundos possíveis a que aludia LEIBNIZ, se a recorrente prestou serviços não-assalariados (ou estatutários) ao Estado do Rio de Janeiro, como profissional de saúde, é improvável que o tenha feito a partir de seu consultório particular, de modo a formar presunção cujo afastamento caberia à contribuinte, mas está ausente tanto das razões recursais como dos documentos juntados aos autos.

Por outro lado, é possível presumir que o rendimento pago por Bradesco Saúde S/A e por Gama Saúde Ltda. decorra de trabalho não-assalariado, tanto por inexistência de

informação em contrário, que seria de conhecimento não só da autoridade lançadora como do órgão de origem, como pela circunstância de não se tratarem de entidades públicas jungidas ao Sistema Único de Saúde. Pela experiência e práticas adotadas no período em que houve a realização das despesas, as entidades particulares prestadoras de serviços suplementares de saúde tendem a contratar profissionais sem vínculo empregatício.

Das despesas elencadas pela recorrente, devem ser deduzidas na sistemática de livro-caixa (a) despesas com telefonia, (b) despesas com o pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, (c) aluguel do espaço necessário ao desenvolvimento das atividades econômicas, (d) energia elétrica consumida em referido imóvel e (e) os valores pagos a título de contribuição de interesse de categoria profissional cobrada pelo Conselho Regional de Medicina – CRM.

Ante o exposto, CONHEÇO parcialmente do recurso voluntário, e, na parte conhecida, referente às deduções cabíveis na sistemática de registro em livro-caixa, DOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino