



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11610.016425/2008-34</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.365 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ROGERIO MELO DE OLIVEIRA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2004

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.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

DEDUÇÃO. CUSTEIO DE DESPESAS NECESSÁRIAS À GERAÇÃO DE RENDA PROVENIENTE DE TRABALHO NÃO ASSALARIADO. LIVRO-CAIXA. TRANSPORTE. AUSÊNCIA DE DEDUTIBILIDADE.

As despesas com transporte simples de objetos não são dedutíveis, na apuração do IRPF incidente sobre o rendimento gerado pela prestação de serviços não assalariados, por ausência de previsão legal e pela equiparação ao transporte individual do profissional que não se dedique ao comércio.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial procedência para que seja reestabelecida a dedução da

despesa com relação às profissionais autônomas Ana Rita de Oliveira, Rita de Cássia Leite e Ana Cristina de Oliveira Luiz no importe de R\$ R\$24.890,00.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Perlatto Moura** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Sara Maria de Almeida Carneiro Silva** – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Marcelo de Sousa Sateles (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos até o julgamento da impugnação, colaciono o relatório do acórdão recorrido abaixo:

Trata o presente processo de Notificação de Lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, às fls. 07/10, lavrado em decorrência da revisão da declaração de ajuste anual do exercício de 2005, ano-calendário de 2004, que exige R\$ 17.103,17 de imposto suplementar, R\$ 12.827,37 de multa de ofício de 75% e encargos legais.

Consoante descrição dos fatos da Notificação de Lançamento à fl. 09, foi constatada dedução indevida de livro Caixa, no valor de R\$ 67.859,12, em razão de o contribuinte ter declarado apenas rendimentos recebidos de pessoa jurídica com vínculo empregatício.

Cientificado do indeferimento da SRL em face da não comprovação dos valores que deram origem à autuação (fl. 11), em 19/11/2008 (fl. 694), o contribuinte apresentou tempestivamente, em 12/12/2008, a impugnação de fls. 02/05, instruída com os documentos de fls. 06/693, onde argumenta que presta serviços de contabilidade para micro e pequenas empresas no município de São Paulo. Formou-se em 01/1997, e inscreveu-se como profissional autônomo na PMSP sob o nº 2.582.286-1, em 04/06/1997 e, em 17/06/1997 foi expedido o Alvará de escritório individual autônomo no CRC – SP sob o nº 3SP017159/0-7 com o nome

fantasia de RM Assessoria Contábil, sempre fez suas Declarações deduzindo despesas de livro Caixa relativas ao seu escritório.

Em 25/09/2008, foi notificado a pagar R\$ 37.763,79 de imposto, em face de dedução indevida de despesas de livro Caixa, por ter declarado apenas rendimentos recebidos de PJ sem vínculo empregatício. Em 21/10/2008, protocolizou SRL com explicações e cópias de documentos que em sua avaliação seriam necessárias para esclarecer o equívoco e retificar o erro de cobrança, por se tratar de profissional autônomo e não existir nenhum vínculo empregatício, no entanto, foi indeferida a solicitação.

Informou corretamente o código de ocupação 11 – Profissional Liberal ou Autônomo sem Vinculo de Emprego e, como tal, declarou a receita bruta recebida e deduziu as despesas vinculadas aos serviços contratados e os custos de manutenção da fonte pagadora, tais como: alugueis, telefone, luz, material de escritório, taxas da JUCESP, taxas de cartório, mão de obra contratada, etc..., e devidamente escrituradas no livro Caixa.

Por fim, relata os documentos que estaria anexando à impugnação, requer o acolhimento das suas razões e o cancelamento do débito reclamado.

Sobreveio o acórdão nº 06-44.870, proferido pela 4ª Turma da DRJ/CTA, que entendeu pela procedência parcial do lançamento e reestabeleceu a dedução de R\$ 7.694,25 referente a despesas com Livro-Caixa, mantendo-se a glosa de R\$ 60.164,87 (fls. 698-706), nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

LIVRO CAIXA. DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Somente as despesas de consumo indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, são dedutíveis na declaração do contribuinte e estão condicionadas à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

LIVRO CAIXA. REMUNERAÇÃO PAGA A TERCEIRO. DEDUÇÕES.

A remuneração paga a terceiros para obtenção de receita de profissional autônomo só pode ser deduzida a título de despesa de livro Caixa, se ficar comprovado o vínculo empregatício.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Destaca-se que a DRJ acolheu parcialmente a impugnação e realizou um cotejo detalhado de cada despesa glosada como se verifica nas planilhas de fls. 702-704, e entendeu por manter as glosas com relação às despesas em nome de terceiros, que não teria sido comprovada a necessidade para a condução do serviço, em razão de documentação incompleta que não identifica o produto ou serviço adquirido, pagamentos realizados a terceiros sem vínculo empregatício, por ausência de previsão legal (despesa financeira e bens de capital), despesas domésticas não seriam dedutíveis, hipóteses que se repetem ao longo do ano calendário 2004.

Ao final, ainda entendeu que uma série de comprovantes apresentados pela Recorrente não teriam sido incluídos no cotejo por não serem documentos hábeis às comprovações pretendidas, nos termos abaixo:

Os documentos às fls. 157 (R\$ 0,50, R\$ 0,15), 159 (R\$ 32,67), 161 (R\$ 4,00, R\$ 5,40), 164 (R\$ 2,25, R\$ 1,84, R\$ 12,70), 167 (R\$ 2,00, R\$ 2,00), 169 (R\$ 1,00, R\$ 30,40), 170 (R\$ 30,40), 172 (R\$ 2,40, R\$ 27,36), 173 (R\$ 4,20), 176 (R\$ 3,40, R\$ 3,10, R\$ 0,15), 177 (R\$ 0,30, R\$ 5,00), 178 (R\$ 0,75, R\$ 7,50, R\$ 6,00), 179 (R\$ 0,20), 180 (R\$ 0,60, R\$ 6,08), 205 (R\$ 3,70, R\$ 2,10), 206 (R\$ 22,80, R\$ 22,80, R\$ 45,80), 209 (R\$ 2,40, R\$ 5,00), 210 (R\$ 18,50), 213 (R\$ 0,30, R\$ 3,50, R\$ 43,00), 214 (R\$ 2,80, R\$ 17,00), 215 (R\$ 0,10), 218 (2 x R\$ 2,25, R\$ 15,00), 219 (R\$ 1,95, R\$ 2,25, R\$ 0,95, R\$ 3,40), 222 (R\$ 10,00, R\$ 46,02), 245 (R\$ 0,15, R\$ 4,31), 247 (R\$ 22,50, R\$ 42,00, R\$ 0,15), 248 (R\$ 22,80, R\$ 8,25, R\$ 11,16), 249 (R\$ 65,00, 2 ilegíveis), 250 (R\$ 4,00, R\$ 6,75), 251 (R\$ 4,70), 253 (R\$ 0,74, R\$ 1,45, 0,15), 254 (R\$ 14,90, R\$ 1,65), 259 (R\$ 20,00, R\$ 0,90, R\$ 9,00), 261 (R\$ 2,90, R\$ 0,15, R\$ 0,30), 262 (R\$ 9,00, R\$ 9,60, R\$ 17,27), 263 (R\$ 6,50, R\$ 6,75, R\$ 2,00), 264 (R\$ 9,00, R\$ 19,65, R\$ 12,00), 265 (R\$ 6,60, R\$ 13,00, R\$ 0,45), 268 (R\$ 150,00), 270 (R\$ 54,00, R\$ 5,06), 271 (R\$ 0,15, R\$ 1,50), 272 (R\$ 18,00, R\$ 7,50), 301 (R\$ 0,15, R\$ 13,75), 302 (R\$ 11,30), 305 (R\$ 10,70), 307 (R\$ 3,70, R\$ 0,20), 310 (R\$ 0,36, R\$ 2,60), 311(R\$ 37,00, R\$ 46,04), 314 (R\$ 27,00), 315 (R\$ 35,60, R\$ 8,25, R\$ 3,95), 316 (R\$ 2,80, R\$ 1,02), 319 (R\$ 0,72, R\$ 2,00, R\$ 0,20), 320 (R\$ 2,25, R\$ 19,65), 324 (R\$ 1,50), 325 (R\$ 60,95, R\$ 7,50), 326 (R\$ 60,00, R\$ 99,50, R\$ 2,00), 353 (R\$ 89,00), 354 (R\$ 2,80, R\$ 5,00, R\$ 19,15), 356 (R\$ 7,00), 357 (R\$ 2,40, R\$ 0,80), 358 (R\$ 7,50, R\$ 2,10), 359 (R\$ 10,70), 360 (R\$ 0,45, R\$ 0,66), 363 (R\$ 0,20, R\$ 4,00), 365 (ilegível), 366 (R\$ 1,45, R\$ 8,40), 158 (R\$ 153,00), 369 (R\$ 9,35, R\$ 15,20, R\$ 30,40), 370 (R\$ 1,05, R\$ 15,20, R\$ 3,00), 374 (R\$ 23,18), 376 (R\$ 6,05), 377 (R\$ 1,35, R\$ 0,40), 378 (R\$ 0,50, R\$ 7,40, R\$ 4,50), 379 (R\$ 2,25), 380 (R\$ 6,99), 385 (R\$ 50,00), 386 (R\$ 24,00), 409 (R\$ 110,00), 410 (R\$ 2,80), 411 (R\$ 60,00, R\$ 7,25), 413 (R\$ 3,60, R\$ 0,75), 414 (R\$ 11,79), 415 (R\$ 25,50, R\$ 0,15, R\$ 30,00), 418 (R\$ 21,00, R\$ 13,85, R\$ 9,35), 420 (R\$ 27,00), 421 (R\$ 70,00), 422 (R\$ 0,30, R\$ 11,25, R\$ 11,20), 423 (R\$ 2,60), 426 (R\$ 3,45, R\$ 4,50), 451 (R\$ 18,00, R\$ 2,25), 453 (R\$ ilegível, R\$ 196,00, R\$ 14,25), 454 (R\$ 1,20, R\$ 3,00), 455 (R\$ 2,50, R\$ 3,70), 457 (R\$ 32,00), 460 (R\$ 9,99), 462 (R\$ 7,25, R\$ 10,64), 463 (R\$ 0,48, R\$ 1,20), 464 (R\$ 2,80, R\$ 2,25), 465 (R\$ 34,50), 469 (R\$ 3,20), 489 (R\$ 120,16), 491 (R\$ 2,50, R\$ 1,50), 492 (R\$ 5,10, R\$ 7,50, R\$ 8,20), 493 (R\$ 33,80), 494 (R\$ 56,67), 495 (R\$

10,90), 497 (R\$ 5,55, R\$ 3,80, R\$ 0,30), 498 (R\$ 6,00, R\$ 16,40, R\$ 2,50), 499 (R\$ 3,00, R\$ 28,50), 500 (R\$ 28,00, R\$ 1,20, R\$ 3,80), 502 (R\$ 12,20, R\$ 7,60), 506 (R\$ 0,48, R\$ 5,50, R\$ 4,50), 507 (R\$ 33,80), 508 (R\$ 2,25, R\$ 0,80), 509 (R\$ 67,49), 510 (R\$ 16,70), 512 (R\$ 74,30, R\$ 12,16, R\$ 14,00), 513 (R\$ 10,90), 514 (R\$ 1,00, R\$ 2,35), 515 (R\$ 31,98), 516 (R\$ 32,68), 541 (R\$ 4,20, R\$ 0,20), 542 (R\$ 1,60, R\$ 2,00), 543 (R\$ 6,00, R\$ 2,25, R\$ ilegível), 544 (R\$ 0,75, R\$ ilegível), 545 (R\$ 0,15, R\$ 1,65), 547 (R\$ 1,05, R\$ 2,80), 550 (R\$ 0,30, R\$ 19,85), 553 (R\$ 0,70, R\$ 11,50), 554 (R\$ 20,00), 555 (R\$ 4,00, R\$ 2,25), 556 (R\$ 60,00), 557 (R\$ 10,90), 558 (R\$ 4,00, R\$ 49,60), 559 (R\$ 0,36, R\$ 0,30), 560 (R\$ 80,00), 561 (R\$ 2,00, R\$ 1,20), 562 (R\$ 28,80), 567 (R\$ 2,25), 589 (R\$ 12,55), 594 (R\$ 1,00), 595 (R\$ 4,50), 596 (R\$ 1,40, R\$ 0,30, R\$ 10,50), 597 (R\$ 0,15, R\$ 30,00), 598 (R\$ 1,20, R\$ 5,00), 599 (R\$ 2,50, R\$ 23,10, R\$ 3,45), 600 (R\$ 14,91, R\$ 1,05), 602 (R\$ 2,00, R\$ 12,16), 603 (R\$ 0,12, R\$ 1,05, R\$ 1,20), 607 (R\$ 14,25, R\$ 0,30, R\$ 30,00), 608 (R\$ 0,60, R\$ 0,30, R\$ 9,50, R\$ 0,15), 609 (R\$ 1,95, R\$ 3,30, R\$ 2,25), 610 (R\$ 103,44, R\$ 1,35), 631 (R\$ 61,98), 632 (R\$ 1,35), 635 (R\$ 0,95, R\$ 4,50), 636 (R\$ 3,90), 639 (R\$ 0,75, R\$ 0,80), 640 (R\$ 175,14), 643 (R\$ 2,00, R\$ 2,25), 644 (R\$ 5,70, R\$ 6,64) 645 (R\$ 6,00, R\$ 0,45), 646 (R\$ 0,48, R\$ 2,25, R\$ 12,10), 647 (R\$ 1,20, R\$ 3,50), 648 (R\$ 316,16), 649 (R\$ 0,40), 650 (R\$ 24,98), 672 (R\$ 1,60), 675 (R\$ 97,33), 676 (R\$ 3,35, R\$ 14,30, R\$ 22,80), 678 (R\$ 3,20), 680 (R\$ 30,00), 686 (R\$ 1,00), 687 (R\$ 6,99), 688 (R\$ 11,37, R\$ 2,25), 689 (R\$ 0,90, R\$ 0,80, R\$ 0,80), não são hábeis às comprovações pretendidas, eis que se tratam de tickets de caixa, notas fiscais, recibos e assemelhados que não identificam o adquirente ou o tomador dos serviços, e/ou o produto ou os serviços prestados, que são indispensáveis para verificação dos critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência da despesa, ou seja, se elas efetivamente têm alguma vinculação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte.

Assim, cabe restabelecer a dedução de R\$ 7.694,25 de despesas a título de livro Caixa, mantendo-se a glosa de R\$ 60.164,87 (R\$ 67.859,12 – R\$ 7.694,25). (fls. 705-706).

Cientificada em 08/02/2017, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 07/03/2017 à fl. 713 em que alega que despesas necessárias não foram acolhidas notadamente com relação à conta do telefone que estaria em nome de sua esposa, bem como desconsiderou as despesas com software DP COMP INFORMATICA que atendia a Recorrente, além de alegar genericamente que os recibos apresentados são suficientes para comprovar as despesas, além de que foi negada a dedução com relação a pagamentos realizados a terceiros sem vínculo empregatício necessárias para a realização das atividades.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Conheço do Recurso Voluntário pois é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade.

Destaco que a lide se originou em razão de a Recorrente ter deduzido despesas a título de Livro Caixa em patamar superior à receita auferida com atividade autônoma.

Veja-se que a Recorrente declarou as receitas auferidas em sua Declaração de Ajuste Anual (fl. 17). Por sua vez, a DRJ nada afirmou sobre esta questão, e partiu do pressuposto que a receita auferida pela Recorrente foi corretamente escriturada em Livro Caixa a este título, conforme cotejo abaixo:

<b>Data</b>	<b>Valor</b>	<b>fl.</b>
<b>jan/05</b>	R\$ 7.850,00	27
<b>fev/05</b>	R\$ 7.550,00	36
<b>mar/05</b>	R\$ 7.640,00	48
<b>abr/05</b>	R\$ 8.950,00	62
<b>mai/05</b>	R\$ 7.350,00	73
<b>jun/05</b>	R\$ 7.450,00	81
<b>jul/05</b>	R\$ 6.930,00	89
<b>ago/05</b>	R\$ 6.850,00	93
<b>set/05</b>	R\$ 7.250,00	107
<b>out/05</b>	R\$ 8.120,00	116
<b>nov/05</b>	R\$ 9.726,00	125
<b>dez/05</b>	R\$ 8.330,00	133
<b>Total</b>	<b>R\$ 93.996,00</b>	

Feito este esclarecimento, entendo que a DRJ entendeu por acolher este argumento da Recorrente e passou à análise de cada rubrica glosada, o que a levou ao enfrentamento de cada uma das despesas glosadas, o que inclusive levou à parcial procedência da defesa apresentada.

Após a prolação de decisão, a Recorrente apenas se insurgiu especificamente com relação aos dispêndios realizados com: (i) conta de telefone que não estava em nome da Recorrente, mas sim em nome de sua esposa; (ii) despesa com software DP COMP INFORMATICA; (iii) necessidade de se considerar recibos sem identificação do gasto ou do adquirente; (iii) despesas com prestadores autônomos essenciais para a condução do negócio.

É o que passo a enfrentar.

### **Despesas a autônomos sem vínculo empregatício**

A DRJ, ao analisar a controvérsia, entendeu que as remunerações pagas a terceiros só seriam dedutíveis caso fossem destinadas a prestador com vínculo empregatício e que, não sendo o caso, a despesa deveria ser realmente necessária para

A dedutibilidade das despesas do Livro Caixa, é regulada pelo art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que estabelece:

“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.

§ 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 pela Lei nº 9.250, de 1995).

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995).

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 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, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte

Pela leitura do dispositivo, identificam-se três grupos diferenciados de despesas dedutíveis: (a) a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício;

(b) os emolumentos pagos a terceiros; e (c) as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Constituem despesas dedutíveis enquadráveis no primeiro grupo a “remuneração paga a terceiros”, entendido como o salário pago pelo empregador ao empregado, de forma regular, em retribuição a trabalho prestado, bem como os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários, desde que haja vínculo empregatício entre eles, nos termos do inciso I.

Quanto às despesas constantes do último grupo (“despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”), requerem análise individualizada, cotejada com a atividade desenvolvida pelo profissional, a fim de se determinar a essencialidade do dispêndio e a possibilidade deste se enquadrar como uma despesa de custeio passível de dedução. Como exemplos corriqueiros temos: aluguel, água, luz, telefone, condomínio – vinculados ao local onde se exerce a atividade profissional – e despesas com material de consumo.

Note-se que, ao especificar expressamente quais as despesas dedutíveis e ao condicionar essas deduções à estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, a legislação 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.

De outra parte, para se verificar se as despesas são realmente necessárias, ou seja, se elas efetivamente têm alguma relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência.

Nessas despesas, é válido frisar, não podem ser consideradas as aplicações de capital, ou seja, não podem ser considerados quaisquer dispêndios com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, que não se extingam com sua mera utilização.

Por conseguinte, não podem ser deduzidos os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários, etc.

Ainda, para serem dedutíveis, as despesas devem estar escrituradas no livro caixa e devidamente discriminadas e identificadas em documentos hábeis e idôneos, para que possam ser comprovados os desembolsos, não sendo aceitos como idôneos: documentos sem identificação clara do contribuinte, com identificação em nome de terceiro ou não aposta quando de sua emissão; contendo assinaturas não identificadas ou sem assinatura; os tickets de caixa e notas fiscais que não identifiquem, de forma precisa, o adquirente, o produto fornecido ou o serviço prestado; recibos não identificados e documentos semelhantes.

Ressalte-se que, normal e usualmente, o documento emitido por pessoa jurídica hábil para a comprovação da despesa é a nota fiscal, na qual deve constar a identificação clara do adquirente e a discriminação do produto vendido ou do serviço prestado, para que possa ser analisada a sua pertinência.

Quanto à dedução das despesas relativas aos serviços prestados por terceiros sem vínculo empregatício, cumpre notar que descabe a dedução com fundamento no inciso I do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990. Também não haveria como vislumbrar “despesa de custeio” na contratação de profissional que presta serviços auxiliares comuns e com habitualidade para escritório de contabilidade, que pudesse ser dedutível com base no inciso III do dispositivo legal anteriormente transcrito. Ressalte-se que, apenas eventuais despesas havidas com laudos, pareceres, perícias, etc..., fornecidos por profissionais habilitados e autônomos, poderiam configurar despesas de custeio, desde que necessários à percepção da receita.

Tenho que a tese adotada pela DRJ, de que os pagamentos a terceiros sem vínculo deveriam ser despesas necessárias para que sejam dedutíveis encontra consonância com o entendimento adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se verifica da ementa abaixo transcrita:

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. (Acórdão 9202-009.545, Processo 10680.725137/2010-01, Relator(a): João Victor Ribeiro Aldinucci, 2ª Turma/Câmara Superior de Recursos Fiscais, 2ª Seção, sessão de 26/05/2021, publicada em 10/06/2021)

Não obstante, esclareço que minha compreensão diverge um pouco da adotada pela DRJ com relação ao que seria necessário, eis que a despesa necessária para a manutenção da fonte de renda abarcaria despesas com limpeza do imóvel e o serviço de digitação, intrinsecamente relacionados com a atividade exercida pela Recorrente e relevantes para a manutenção da fonte geradora da renda, dois serviços que foram exercidos por prestadores autônomos neste caso.

Veja-se que, exemplificativamente, tem-se despesa de trabalho sem vínculo empregatício com relação aos pagamentos realizados de forma recorrente a Rita de Cássia Leite,

Ana Cristina de Oliveira Luiz, Waldomiro Herculano Junior e a Ana Rita de Oliveira (fls. 181-182) e serviços com motoboy (fl. 156).

Como destacado nos recibos de serviços prestados à fl. 181, Ana Rita de Oliveira prestou serviço de limpeza, Rita de Cássia Leite e Ana Cristina de Oliveira Luiz prestaram serviços de serviços de digitação, serviços que se faziam necessários à época para aferição da receita.

Desta forma, esclareço que minha compreensão diverge um pouco da adotada pela DRJ eis que necessária para a manutenção da fonte de renda abarca despesas como limpeza do imóvel e o serviço de digitação, intrinsecamente relacionados com a atividade exercida pela Recorrente e relevantes para a manutenção da fonte geradora da renda.

Imagine a situação de a Recorrente receber um cliente em seu estabelecimento e o imóvel não estar limpo, será que este cliente manterá sua fidelidade a despeito da desídia da Recorrente com seu ambiente de trabalho? É certo que a limpeza do ambiente é condição até mesmo de saúde da Recorrente e dos demais colaboradores que lhe auxiliam no exercício da atividade como prestador autônomo, questão que evidencia a sua relevância e pertinência com a fonte produtora da renda.

Ademais, a Recorrente exerce atividade contábil que era exercida muitas vezes a mão e depois transcrita por meio de máquinas de escrever e computadores. Com a utilização de serviço de digitação há a possibilidade de o contador ganhar escala e atender mais clientes, o que se relaciona intimamente com a manutenção da fonte geradora da renda.

Um esclarecimento se faz necessário com relação à prova apresentada pela Recorrente, que consiste em recibos em que constam apenas a atividade exercida pelo prestador e o local da prestação.

Veja-se que, embora estes recibos não detalhem minuciosamente os serviços realizados, entendo que são suficientes para provar a existência de uma relação entre as partes, com destaque que teriam sido prestados à Recorrente no Escritório contábil RM Assessoria Contábil, bem como qual o objeto da prestação, que é passível de ser cotejada à luz da atividade exercida. Assim, entendo pela sua suficiência para reverter a glosa neste caso com relação aos pagamentos realizados a Ana Rita de Oliveira, Rita de Cássia Leite e Ana Cristina de Oliveira.

Ocorre que a mesma conclusão não pode ser alcançada pela análise da documentação com relação ao prestador Waldomiro Herculano Junior, pois em seu recibo apenas consta a menção de que este prestava serviços em repartição pública, sem discriminar a pertinência deste dispêndio com relação à fonte produtora da renda.

Outrossim, cumpre destacar que no tocante ao serviço de transporte por motoboy, há a compreensão de que tais dispêndios se equiparam à despesa de transporte do prestador individual, que só é dedutível quando for exercida a atividade de representante comercial, conforme entendimento já adotado no âmbito do CARF pelo Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino:

DEDUÇÃO. CUSTEIO DE DESPESAS NECESSÁRIAS À GERAÇÃO DE RENDA PROVENIENTE DE TRABALHO NÃO ASSALARIADO. LIVRO-CAIXA.

(...) As despesas com transporte simples de objetos não são dedutíveis, na apuração do IRPF incidente sobre o rendimento gerado pela prestação de serviços não assalariados, por ausência de previsão legal e pela equiparação ao transporte individual do profissional que não se dedique ao comércio. (Acórdão 2001-005.890, Processo 13603.721233/2011-63, Relator(a): Thiago Buschinelli Sorrentino, Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção, Segunda Seção de Julgamento, sessão de 26/04/2023, publicada em 07/08/2023)

Cumprido destacar trecho do acórdão acima referenciado em que o Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino esclarece que seria possível a dedutibilidade da despesa com motoboy, mas apenas caso comprovada a imprescindibilidade, nos termos abaixo:

Acerca das despesas com transportes de objeto (motoboy), os profissionais liberais precisam ter acesso aos objetos de suas análises, para a devida prestação de serviços. Porém, o acesso do profissional a tais objetos compete, em princípio, ao destinatário dos serviços.

Por exemplo, é o que ocorre, quando o contratante encaminha documentos ao contador ou ao advogado, ou o paciente comparece ao consultório, para um exame clínico.

Se forem necessários serviços adicionais para acesso aos documentos, e.g., perícia grafotécnica ou coleta de material biológico, tais despesas seriam dedutíveis, não por se tratarem de despesas de transporte, mas de acesso qualificado ao objeto da prestação do serviço, ou de sua preservação.

Desta feita, considerando que os recibos acostados com relação ao prestador RR Moto Express não possuem identificação de qual serviço se referem, entendo que não se prestam a comprovar a imprescindibilidade de seu empenho para a manutenção da fonte geradora do rendimento.

Assim, com relação a este capítulo recursal, entendo pela parcial procedência para que seja reestabelecida a dedução da despesa com relação às profissionais autônomas Ana Rita de Oliveira prestou serviço de limpeza, Rita de Cássia Leite e Ana Cristina de Oliveira Luiz que prestaram serviços de digitação, eis que se mostravam necessários para a manutenção da renda. Somadas, as despesas perfazem o importe de R\$24.890,00, nos termos do cálculo abaixo:

Mês	Nome	Valor	fl
-----	------	-------	----

<b>Jan</b>	Rita de Cássia Leite	R\$ 1.450,00	182
	Ana Cristina de Oliveira Luiz	R\$ 700,00	182
<b>Fev</b>	Ana Rita de Oliveira	R\$ 400,00	181
	Rita de Cássia Leite	R\$ 900,00	224
	Ana Cristina de Oliveira Luiz	R\$ 700,00	220
<b>Mar</b>	Ana Rita de Oliveira	R\$ 400,00	220
	Rita de Cássia Leite	R\$ 500,00	274
	Ana Cristina de Oliveira Luiz	R\$ 900,00	273
<b>Abr</b>	Ana Rita de Oliveira	R\$ 400,00	274
	Rita de Cássia Leite	R\$ 940,00	333
	Ana Cristina de Oliveira Luiz	R\$ 500,00	330
<b>Mai</b>	Ana Rita de Oliveira	R\$ 400,00	332
	Rita de Cássia Leite	R\$ 1.200,00	381
	Ana Cristina de Oliveira Luiz	R\$ 500,00	382
<b>Jun</b>	Ana Rita de Oliveira	R\$ 400,00	383
	Rita de Cássia Leite	R\$ 1.250,00	427
	Ana Cristina de Oliveira Luiz	R\$ 500,00	428
<b>Jul</b>	Ana Rita de Oliveira	R\$ 400,00	342
	Rita de Cássia Leite	R\$ 1.300,00	470
	Ana Cristina de Oliveira Luiz	R\$ 500,00	471
<b>Ago</b>	Ana Rita de Oliveira	R\$ 400,00	472
	Rita de Cássia Leite	R\$ 850,00	517
	Ana Cristina de Oliveira Luiz	R\$ 500,00	518
<b>Set</b>	Ana Rita de Oliveira	R\$ 400,00	519
	Rita de Cássia Leite	R\$ 1.050,00	563
	Ana Cristina de Oliveira Luiz	R\$ 500,00	564
<b>Out</b>	Ana Rita de Oliveira	R\$ 400,00	565
	Rita de Cássia Leite	R\$ 1.600,00	588
	Ana Cristina de Oliveira Luiz	R\$ 500,00	586
<b>Nov</b>	Ana Rita de Oliveira	R\$ 400,00	587
	Rita de Cássia Leite	R\$ 1.150,00	651
	Ana Cristina de Oliveira Luiz	R\$ 500,00	653
<b>Dez</b>	Ana Rita de Oliveira	R\$ 400,00	652
	Rita de Cássia Leite	R\$ 1.100,00	684
	Ana Cristina de Oliveira Luiz	R\$ 500,00	683
	Ana Rita de Oliveira	R\$ 400,00	682
<b>Total</b>		<b>R\$ 24.890,00</b>	

### Despesas genéricas e sem comprovação

Exatamente para avaliar a imprescindibilidade do empenho é que existe uma formalidade mínima na documentação exigida para a comprovação de despesas com Livro-Caixa. A despesa deve ter sido realizada pela Recorrente para o exercício de sua atividade profissional.

Assim, recibos sem a devida identificação não fazem prova da despesa que se pretende deduzir, o que infirma um dos fundamentos do recurso voluntário.

### **Despesas especificamente impugnadas**

Com relação às despesas especificamente impugnadas tem-se a despesa com telefone 62318788, em nome da cônjuge do Recorrente e despesa com software DP INFORMATICA.

Embora a Recorrente alegue que o telefone estaria em nome de sua cônjuge, mas que seria relativo ao imóvel comercial, entendo que seria necessária a comprovação de que arcou com a despesa, seja mediante comprovante da conta que realizou o pagamento da fatura, ou mesmo de transferência bancária realizada ao terceiro. Isso, pois o fato de o terceiro estar indicado em documento de cobrança como titular da conta leva à presunção relativa de que foi ele quem arcou com a referida despesa, questão que não foi infirmada. Como a Recorrente não se desincumbiu deste ônus, entendo que não comprovada que a referida despesa é de sua titularidade.

Por com, com relação à despesa com o software DP INFORMATICA, não há qualquer detalhamento de qual a vinculação desta com a atividade exercida pela Recorrente, não consta contrato nem qualquer outro elemento nos autos que permita aferir a necessidade de seu empenho para a manutenção da fonte geradora da renda, o que leva à improcedência deste capítulo recursal com relação a esta rubrica.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial procedência para que seja reestabelecida a dedução da despesa com relação às profissionais autônomas Ana Rita de Oliveira, Rita de Cássia Leite e Ana Cristina de Oliveira Luiz no importe de R\$ R\$24.890,00.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Perlatto Moura**