



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



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16572.000088/2010-03</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2002-009.062 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 28 de novembro de 2024                          |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | NIVALDO LOPES CAMARGO                           |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2008, 2009

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. DEDUÇÃO DE LIVRO CAIXA. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE REQUISITOS.

Somente o contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado pode deduzir, da receita decorrente da respectiva atividade, as despesas de custeio necessárias à percepção dos rendimentos e manutenção da fonte pagadora, desde que lastreadas em documentos hábeis e idôneos devida mente escrituradas no respectivo Livro.

REGIMENTO INTERNO DO CARF - PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21/12/2023 - APLICAÇÃO DO ART. 114, § 12, INCISO I

Quando o Contribuinte não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, 28 de novembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo de Souza Sateles** - Presidente

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Chiavegatto de Lima** – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros André Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Henrique Perlatto Moura, Joao Mauricio Vital, Ricardo Chiavegatto de Lima, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 482 e ss.), interposto contra o Acórdão de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 465 e ss.) que considerou, por unanimidade de votos, improcedente a Impugnação do contribuinte apresentada diante de Notificações de Lançamento (e-fls. 73/77 e 79/83), ambas lavradas pela constatação de Dedução Indevida de Livro Caixa.

Adota-se o Relatório da DRJ, abaixo transcrito, por esclarecer os fatos ocorridos:

Por meio das Notificações de Lançamento de fls. 48/51 e 59/62, exige-se do contribuinte, respectivamente:

- **R\$ 17.895,98** de imposto suplementar, R\$ 13.421,98 de multa de ofício de 75% e encargos legais, referente à constatação de dedução indevida de despesas de livro caixa, no valor de **R\$ 67.000,00**, na base de cálculo relativa ao **exercício de 2008**, ano-calendário de 2007;
- **R\$ 15.453,09** de imposto suplementar, R\$ 11.589,81 de multa de ofício de 75% e encargos legais, referente à constatação de dedução indevida de despesas de livro caixa, no valor de **R\$ 57.577,50**, na base de cálculo relativa ao **exercício de 2009**, ano-calendário de 2008.

**Conforme se extrai da descrição dos fatos e enquadramento legal das notificações lançadas (fls. 49 e 60), foram excluídas as despesas de serviços terceirizados prestados pela empresa Anderson Martins de Camargo, por falta de previsão legal, visto que as referidas despesas “... são dedutíveis somente com funcionários registrados em carteira profissional, conforme art. 75 do RIR 2005”. (ora grifado)**

Cientificado do resultado das Solicitações de Retificação dos Lançamentos (SRL) em 31/05/2010 (fls. 68 e 70), o contribuinte apresentou tempestivamente, em 21/06/2010, impugnação única (fls. 03/16), instruída com os documentos de fls. 17/41, onde alega em síntese que é contador há mais de trinta e oito anos e, para garantir a eficiência do desempenho de seus serviços, promove a terceirização de atividades repetitivas e que demandam o emprego de programas de escrituração contábil cada vez mais sofisticados; que diante desta situação, contratou empresa especializada em digitação de dados para inserir os dados dos lançamentos contábeis que previamente classifica em função da natureza de cada conta debitada e sua respectiva contrapartida.

Esclarece que, para fins de escrituração, o requerente, na qualidade de contador, classifica por conta os lançamentos contábeis de acordo com a natureza delas, terceirizando a atividade de digitá-las, cujos programas geram os livros Diário, Razão, LALUR, assim como as informações fiscais para os respectivos fiscos, ou seja, DCTF, DACON, folha de salários e encargos etc.; a atividade de digitação dos fatos contábeis é indispensável e necessária à percepção dos seus rendimentos e, sobretudo, à manutenção da respectiva fonte que os produz; em razão disso, escriturou em livro caixa, a título de despesa de custeio, os gastos que efetuara com a contratação da pessoa jurídica Anderson Martins de Camargo, que usa o nome de fantasia de "Master Digitações Terceirizadas", inscrita no CNPJ nº 03 215 306/0001-53, representados pelas cópias das notas fiscais de prestação de serviço em anexo; frisou que ditos pagamentos foram efetuados à empresa com atividade descrita no código CNAE 8219-9/99.

**Aduz que não incorreu na infração descrita nas notificações ora impugnadas, porque a remuneração que o requerente pagara a terceiros não era decorrente de relações de trabalho protegidas pela legislação laboral (art. 3o da CLT), cuja previsão de dedução encontra-se descrita no inciso I do referido artigo 75 do RIR/99, mas sim, tratava-se de despesa de custeio permitida pelo inciso III do mesmo dispositivo legal. (ora grifado)**

Reclama que a falta do inciso caracterizador da suposta infração torna ineficazes as notificações, e, portanto, nulas, visto que o art. 75 do RIR elenca três espécies de deduções permitidas ao profissional autônomo, a saber: *remuneração paga a terceiros, com vínculo empregatício; emolumentos pagos a terceiros pelos cartorários e os pagamentos a título de despesas de custeio*; tal falha violaria os expressos termos do artigo 10, IV, do PAF.

Afirma que o artigo 75, III, não condiciona o pagamento de despesas com prestação de serviços prestados por terceiros à comprovação do vínculo empregatício dos funcionários destes com quem as deduz, mas apenas que tais serviços sejam necessários, ou seja, que sejam vinculados à atividade exercida pelo contribuinte; a dedução é cabível quando os serviços são usuais, necessários e normais à atividade do contribuinte, fato incontroverso nestes autos.

Expõe que a infração, da forma como foi lançada, afrontaria os Princípios da Segurança Jurídica e da Legalidade, consagrados na Constituição Federal, assim como o art. 142, parágrafo único, do CTN, segundo o qual o exercício da atividade de fiscalização é vinculada e deve se pautar de acordo com a lei, sob pena de responsabilidade funcional.

Juntou jurisprudência administrativa e citou doutrinadores para embasar seus argumentos.

Ao final, declara que as exigências fiscais não devem prosperar, por lhes faltar amparo legal e requer o cancelamento dos débitos fiscais reclamados.

**O processo foi baixado em diligência para que se intimasse o contribuinte a comprovar, por meio de documentos, a prestação dos serviços e os pagamentos das despesas** realizadas à empresa Máster Digitações Terceirizadas (fl. 89). (ora grifado)

Em atendimento à intimação, o contribuinte respondeu que terceirizou à empresa Anderson Martins de Camargo, nome fantasia, “Máster Digitações Terceirizadas”, os serviços de digitalização dos lançamentos contábeis e fiscais das operações mercantis dos clientes para os quais presta serviços de assessoria contábil, fiscal, trabalhista etc. Esclarece que contratou tais serviços nos termos de instrumento particular de contrato (em anexo), executados mediante utilização de programas ou “softwares” adquiridos pela contratante, inclusive públicos, tais como, DIRF, DCTF, CAGED etc. Informa que o pagamento desses serviços constitui custos, pagos com os rendimentos dos honorários profissionais, e foi realizado com dinheiro em espécie ou cheques repassados dos clientes, conforme cópias dos extratos bancários em anexo. Junta também cópia da “DASN” da contratada cujos encargos estão nela consignados.

O Acórdão guerreado foi prolatado com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2008, 2009

NULIDADE. NÃO CABIMENTO.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais que regem o processo administrativo fiscal, incabível falar em nulidade do lançamento.

DESPESAS DE CUSTEIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A dedução de despesas no livro caixa está condicionada à comprovação documental hábil e idônea, enquadrando-se como de custeio apenas as de consumo indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Cientificado da decisão de primeira instância em 24/04/2014 (AR e-fl. 480), o sujeito passivo interpôs, em 20/05/2014 (Termo de solicitação de juntada de e-fls. 481), Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que as despesas escrituradas no livro caixa estão comprovadas nos autos e são necessárias e inerentes à atividade profissional exercida, sendo portanto dedutíveis; e que cabe à autoridade fiscal comprovar que os documentos apresentados não são válidos ou a ocorrência da infração tributária.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator(a)

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

O litígio recai sobre valor Dedução indevida de Despesas de Livro Caixa de **R\$ 67.000,00**, na base de cálculo relativa ao **exercício de 2008**, e de **R\$ 57.577,50**, na base de cálculo relativa ao **exercício de 2009**.

Não há preliminares a serem apreciadas.

Inicie-se apontando que, em relação à **Jurisprudência** trazida aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506 da Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que *“a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros”*. Não sendo parte nos litígios objetos dos Acórdãos, o interessado não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são *“interpartes”* e não *“erga omnes”*. E mais, tais Decisões não são normas complementares como as tratadas o art. 100 do CTN, motivo pelo qual não vinculam as decisões das Instâncias Julgadoras Administrativas.

Tendo em vista que a parte recorrente não trouxe em sua peça recursal argumentos diversos dos já presentes na impugnação, nos termos do **art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF)**, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023, reproduz-se no presente voto **excertos da decisão de 1ª instância adotados como razões pertinentes** de decidir:

...

**Do Mérito**

O contribuinte alega que os gastos glosados são necessários a manutenção de sua atividade profissional, em flagrante violação ao art. 75, III do RIR/99, e nada há que o impeça de deduzir tais gastos em sua declaração de ajuste anual.

Quanto às despesas do livro caixa, a sua dedutibilidade 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.*

*(...)” (Grifou-se).*

Pela leitura do dispositivo, como muito bem colocou o impugnante, 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, não alcançando, no entanto, as que visam apenas a proporcionar conforto e bem estar ao contribuinte ou seus clientes, ainda que sejam importantes na avaliação subjetiva do impugnante, tais como: assinaturas de revistas, jornais, música ambiente, água mineral, cafezinho, etc...

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.

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.

**O contribuinte alega em sua defesa que os gastos com digitação de documentos são despesas de custeio necessárias, no entanto, isto não se comprova. Embora tais despesas possam gerar um certo conforto ao impugnante, não se pode dizer que sejam indispensáveis à obtenção da renda. (ora grifado)**

Conforme se depreende da análise do contrato juntado às fls. 95/96, todos os serviços ali descritos de digitação de dados contábeis, fiscais, trabalhistas e outros têm caráter genérico, e jamais podem ser enquadrados como necessários à obtenção da renda. Observe-se que as tarefas especificadas no contrato de prestação de serviço são comuns e habituais em um escritório de contabilidade. Além disso, não há qualquer elemento que possa vincular os supostos pagamentos à obtenção dos rendimentos declarados.

...

**Enfim, não foram preenchidos os requisitos legais para a dedução pretendida. Como já dito, despesa necessária é aquela sem a qual o contribuinte não consegue exercer a atividade geradora do rendimento. No caso, não se vislumbra essa necessidade, pois o contador não tem, obrigatoriamente, de se valer de um serviço de digitação de dados, como é defendido. Isto pode ser cômodo, útil, mas, jamais, necessário, no sentido que a lei dá para que a despesa seja dedutível. Nesses casos, a dedução só é permitida com o devido vínculo empregatício. (ora grifado)**

Em síntese, para que o contribuinte pudesse deduzir no livro caixa os pagamentos feitos a terceiros deveria haver o vínculo empregatício ou que aquele terceiro representasse uma despesa de custeio necessária à obtenção da renda ou manutenção da fonte produtora.

...

Complemente-se apontando que no caso das deduções do Imposto de Renda Pessoa Física, o **ônus da prova** é do contribuinte, que é quem se beneficia da redução da base de cálculo do imposto, e, não o fazendo, deve este assumir as consequências legais, resultando no

não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação. O ônus de provar implica trazer elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto a determinado fato questionado

Nesse sentido, o artigo 73, *caput* e § 1º do RIR/1999, autoriza a fiscalização a exigir provas complementares se existirem dúvidas quanto à existência efetiva das deduções declaradas. Ou seja, com isso o legislador deslocou para o contribuinte o ônus probatório, uma vez que ele pode ser instado a comprovar ou justificar suas deduções.

Art. 73. Todas as deduções **estão sujeitas a comprovação** ou justificação, **a juízo da autoridade lançadora** (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte. (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º. (Grifei).

Ademais, não deve ser negligenciado que a **valoração das provas** pelas Autoridades Julgadoras Administrativas é livre, com base no Decreto 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF. Senão, veja-se o Artigo 29 do citado Decreto:

Art. 29. **Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção**, podendo determinar as diligências que entender necessárias. (ora grifado)

Ora, não se está a questionar a idoneidade das notas fiscais emitidas pela prestadora de serviço, mas sim o fato de que “São dedutíveis no livro caixa, somente funcionários registrados em carteira profissional, conforme o REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA 2005 em seu artigo 75.” (Descrição dos fatos e enquadramento legal AC 2007, e-fls. 49) e também o fato do “... *contribuinte ter declarado despesas escrituradas em Livro-Caixa em valor superior ao total dos rendimentos declarados que permitem essa dedução, ...*” (Descrição dos fatos e enquadramento legal AC 2008, e-fls. 54).

Verifica-se, portanto, que apreciados e afastados todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, não há motivo para retificação da Decisão *a quo* devidamente proferida.

### Conclusão

Isso posto, voto em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

Ricardo Chiavegatto de Lima