



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



<b>PROCESSO</b>	<b>18470.721928/2013-83</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2002-009.808 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LUIGI NEY GONCALVES DE OLIVEIRA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

IRPF. DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA. MÉDICO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Para fazer jus à dedução, as despesas devem ser escrituradas em livro caixa e serem comprovadas com documentação idônea que identifique o beneficiário, o valor, a data da operação e que contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Freitas de Souza Costa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral(substituto[a] integral), Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da glosa de despesas com livro-caixa e multa pela falta de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão, referente ao exercício 2010.

De acordo com a Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 37/45), extrai-se:

Em 12/04/2012 o contribuinte foi cientificado do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 10/11), por meio do qual lhe foram requisitados o Livro Caixa, com os respectivos comprovantes de despesas e receitas referentes ao ano-calendário de 2009. Em razão do não atendimento à intimação, foram emitidos, em 03/05/2012, 29/06/2012, 27/08/2012 e 23/11/2012, os Termos de Reintimação Fiscal nº 0001, 0002, 0003 e 0004.

Em 11/10/2012, foi emitido o Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIF nº 01, solicitando ao Condomínio do Edifício Casuarinas, local declarado como sendo de residência do contribuinte, que informasse se realmente o mesmo era o morador do apartamento 102. Somente após a notificação ao condomínio é que telefonou o Sr. Marcos (tel. 22638070 e 9944-7610), identificando-se como contador e que, embora agendando data e hora, deixou de apresentar os documentos solicitados.

Por fim telefonou o Sr. Paulo Roberto F. dos Santos, que efetuou agendamento e compareceu com alguns documentos, informando que a maioria dos documentos estavam extraviados e não apresentando o Livro Caixa.

Em 22/01/2013 foi emitido o Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal nº 0001, solicitando a apresentação completa da documentação. Como nenhum elemento mais foi apresentado, efetuou-se a verificação dos comprovantes entregues pelo contribuinte no decorrer do procedimento fiscal.

Foram consideradas como despesas dedutíveis aquelas devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea, cujo demonstrativo encontra-se no Anexo II - Demonstrativo dos Comprovantes de Despesa Admitidos (fl. 109/110).

Não foram consideradas como dedutíveis as despesas referentes aos recibos de pagamento efetuados a Antônio Bezerra, relativos a serviços prestados de rebaixamento de teto, pintura, colocação de piso e de eletricitista, por não informarem o local da prestação do serviço, além de que os consultórios são localizados em imóveis próprios. Também não foram considerados os comprovantes de pagamento a favor de Lance Empreendimentos e Participações Ltda e do Edifício Barra Corporate, por não satisfazerem a nenhuma previsão legal (os referidos recibos não explicitam a sua finalidade, bem como ficou constatado, para o mês de janeiro de 2009, com relação ao Edifício Barra Corporate, a existência de dois boletos bancários, com vencimento em 15/01/2009, sendo um deles, no valor de R\$ 4.170,84 relativo á quitação de parcela intermediária e para a empresa Lance Empreendimentos e Participações Ltda, nos meses de junho e dezembro de 2009, também, a existência de dois boletos bancários, no valor de R\$

6.799,10 e R\$ 6.765,70, respectivamente, referentes à quitação de parcelas semestrais, tais pagamentos, tendo em vista aos seus valores e a existência de parcelas intermediárias e semestrais, a princípio, coadunam-se com prestações relativas à financiamento imobiliário). Os valores são discriminados no Anexo III - Demonstrativo dos Comprovantes de Despesa não Admitidos.

Após apresentação de impugnação por parte do contribuinte, foi proferido Acórdão nº 12-78.988 - 1ª TURMA da DRJ no Rio de Janeiro/RJ de e-fls. 186/195, a qual julgou procedente o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso (e-fls. 201/205), repisando às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

A diferença apurada entre o Auto de Infração e as despesas apresentadas se referem a despesas correntes como luz, telefone, combustível, alimentação e gastos com papelaria (material de escritório).

Tratam-se de gastos operacionais de um médico: aluguel, contador, secretária, luz, telefone, condomínio, manutenção, material de escritório, computação, combustível, leasing de veículo, manutenção de veículo, material de higiene, produtos hospitalares, aparelhos hospitalares e manutenção de aparelho hospitalares (necessário ao exercício de sua atividade médica).

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

### DO MÉRITO

#### Da dedução de despesas de livro caixa

A glosa foi realizada em face das despesas “não comprovadas”, sendo que após análise dos documentos e fatos atinentes ao caso, a autoridade lançadora chegou às seguintes conclusões:

Não foram consideradas como dedutíveis as despesas referentes aos recibos de pagamento efetuados a Antônio Bezerra, relativos a serviços prestados de rebaixamento de teto, pintura, colocação de piso e de electricista, por não informarem o local da prestação do serviço, além de que os consultórios são localizados em imóveis próprios. Também não foram considerados os

comprovantes de pagamento a favor de Lance Empreendimentos e Participações Ltda e do Edifício Barra Corporate, por não satisfazerem a nenhuma previsão legal (os referidos recibos não explicitam a sua finalidade, bem como ficou constatado, para o mês de janeiro de 2009, com relação ao Edifício Barra Corporate, a existência de dois boletos bancários, com vencimento em 15/01/2009, sendo um deles, no valor de R\$ 4.170,84 relativo à quitação de parcela intermediária e para a empresa Lance Empreendimentos e Participações Ltda, nos meses de junho e dezembro de 2009, também, a existência de dois boletos bancários, no valor de R\$ 6.799,10 e R\$ 6.765,70, respectivamente, referentes à quitação de parcelas semestrais, tais pagamentos, tendo em vista aos seus valores e a existência de parcelas intermediárias e semestrais, a princípio, coadunam-se com prestações relativas à financiamento imobiliário). Os valores são discriminados no Anexo III - Demonstrativo dos Comprovantes de Despesa não Admitidos.

O contribuinte, por sua vez, alega que as despesas tratam-se de gastos operacionais de um médico e que em nenhum momento apresenta alguma despesa de livro caixa incompatível.

Pois bem!

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão das deduções de despesas escrituradas em livro caixa, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

O Regulamento de Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99 – vigente a época) é claro ao delimitar os contribuintes que podem valer-se da escrituração do livro caixa, bem como as despesas passíveis de dedução:

#### Despesas Escrituradas no Livro Caixa

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.

(...)

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).

(...)

§ 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).

No mesmo sentido, dispõe o artigo 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, com redação dada pela Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

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;

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de caixeiros-viajantes, quando correrem por conta destes;

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.

4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, a escrituração em livro caixa é própria e taxativa para os casos em que o contribuinte receba rendimentos do trabalho não assalariado, casos dos profissionais liberais, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, **com a devida comprovação das despesas mediante documentação hábil e idônea.**

Dentre as despesas cuja dedução é autorizada por esses artigos, a mais abrangente e também aquela que gera maior discussão quanto ao seu alcance e conteúdo é a de custeio. Entretanto, é possível extrair dessas mesmas normas os critérios para que uma despesa possa ser assim considerada. Nesse sentido, devem ser respeitados quatro requisitos cumulativos: a) estar relacionada com a atividade exercida; b) ser efetivamente realizada no decurso do ano-calendário correspondente ao exercício da declaração; c) ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora; d) estar escriturada em livro caixa e comprovada com documentação idônea.

Ao estabelecer esses parâmetros, a lei diminui o grau de subjetividade, reduzindo o espaço para a discricionariedade ou arbitrariedade na eleição das despesas passíveis de dedução.

Apesar disso, é possível ainda identificar um elemento normativo nessa definição, que é o conceito de "necessário". Necessário pode ser lido como indispensável, ou seja, aquilo sem o que a atividade não seria viável. Contudo, entendo que essa seria uma leitura indevidamente restritiva do termo, uma visão por demais "restritiva". Para além daquilo que é indispensável, e aplicando aqui de forma analógica os critérios que são utilizados pelo imposto de renda das pessoas jurídicas, tenho que, são também necessárias, todas aquelas despesas que, consideradas em função da atividade desenvolvida pelo contribuinte, preenchem os critérios de normalidade, usualidade e pertinência.

Como exemplos corriqueiros de despesa de custeio dedutíveis temos os valores pagos a título de aluguel, água, luz, telefone, condomínio (vinculados ao local onde se exerce a atividade profissional), despesas com material de expediente ou de consumo e despesas com empregados, quando vinculadas ao contrato de trabalho, entre diversas outras despesas.

**Ressalte-se, novamente, que a dedutibilidade das despesas escrituradas em Livro Caixa está condicionada à sua comprovação, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que permita identificar o adquirente ou o beneficiário, o valor, a data da operação e contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.**

Feita essas considerações, cumpre analisarmos especificamente a despesa glosada.

Neste aspecto, tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, sem anexar nenhuma nova prova, nos termos do art. 114, § 12 inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF), reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

O Impugnante, por sua vez, alega que estaria comprovando um total de despesas de R\$ 122.766,00 e que a diferença de R\$ 4.372,75, em relação à dedução indevida apurada no Auto de Infração, referir-se-ia a despesas correntes como luz, telefone, combustível, alimentação e material de escritório.

Sobre este total de R\$ 122.766,00, observa-se através das planilhas de totalizações de despesas mensais que o próprio Impugnante destacou em sua peça impugnatória, que há uma pequena divergência de valores, visto que as despesas que alega comprovar referentes aos meses de fevereiro e abril totalizaram R\$ 9.870,00 e R\$ 10.268,00, respectivamente, no lugar dos R\$ 9.930,00 e R\$ 10.080,00 que foram informados em uma planilha final, com a totalização dos valores.

Logo, o total de despesas que o Impugnante, de fato, pretende ver comprovado importa em R\$ 122.894,00, no lugar de R\$ 122.766,00, e a diferença que alega que não teria os comprovantes seria de R\$ 4.244,75, ao invés de R\$ 4.372,75.

Quanto a esta diferença de R\$ 4.244,75, cabe destacar que todas as deduções efetuadas na DIRPF são sujeitas à comprovação, o que impõe, desde já, a manutenção da glosa da despesa de R\$ 4.244,75, para a qual, segundo alega o próprio Impugnante, não houve apresentação dos respectivos comprovantes. Nesse ponto, necessária se faz a reprodução da norma contida no art. 73 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR):

(...)

Pois bem, para a análise das despesas que totalizam R\$ 122.894,00, que o Impugnante pretende ver admitidas como dedutíveis a título de livro caixa, serão elas a seguir agrupadas de acordo com suas naturezas.

Aluguéis de Consultórios em Rio Bonito e no Rio de Janeiro

Foram apresentados pelo Impugnante os recibos de fls. 177 a 182, referentes ao que seria um aluguel mensal de um imóvel situado na Rua XV de Novembro, 100, 1º Andar Parte, Centro, RJ.

Ocorre que nos referidos recibos não há qualquer dado identificador do locador. Sequer há assinatura de quem teria recebido os valores mensais de aluguel de R\$ 600,00, sendo os recibos completamente inservíveis para fins de comprovação de realização de despesas.

Foram também apresentados os recibos de fls. 159/164, que seriam referentes a um aluguel mensal no valor de R\$ 1.000,00, de um imóvel situado na Rua da Conceição, 105 - Sala 1.803, Centro, RJ.

Importa ressaltar que em relação aos dois imóveis dos quais o Impugnante seria supostamente o locatário, não houve a apresentação de quaisquer outros elementos que demonstrem a efetiva locação dos imóveis e a finalidade das locações.

Poderiam ser apresentados pelo Impugnante documentos como os contratos de locação, bem como comprovantes de que, nos endereços dos imóveis, foram por ele realizadas prestações de serviços que geraram receitas passíveis de dedução de despesas de Livro Caixa. Sem tais comprovações, fica prejudicada a verificação do atendimento de dois dos requisitos essenciais à dedução de despesas de Livro

Caixa, que são a efetiva realização da despesa e a vinculação dessa despesa a uma receita oriunda do trabalho não assalariado.

Ademais, sem o Contrato de Locação, não é possível atestar as efetivas ocorrências das relações jurídicas de locação entre o Interessado e os locadores dos imóveis, ressaltando-se que nos recibos de fls. 159/164, constam uma simples rubrica da suposta locadora do imóvel e nos recibos de fls. 177/182 não constam assinatura e qualquer dado identificador do suposto locador.

Pelo exposto, entendo não ser passível de dedução a título de despesas de Livro Caixa, o total de R\$ 19.200,00 que o Interessado alega se tratar de despesas com locações de imóveis.

#### Honorários de Contadores

Foram apresentados pelo Interessado os recibos de fls. 141/152, emitidos pelo Contador Marco Antonio Almeida Resende, referentes a serviços de contabilidade que lhe teriam sido prestados em relação a um Consultório no Rio de Janeiro, e os recibos de fls. 153/158, emitidos pelo Contador Francisco Antonio de Castro Moreira, referentes a serviços de contabilidade que lhe teriam sido prestados em relação a um Consultório de Rio Bonito.

Ocorre que não foram apresentados pelo Interessado documentos hábeis a comprovar o recebimento de receitas vinculadas aos serviços que teriam sido prestados pelos referidos Contadores, tais como recibos ou contratos referentes a serviços prestados pelo Contribuinte nos consultórios do Rio de Janeiro e de Rio Bonito.

Além disso, os recibos apresentados, por si sós, não se mostram hábeis a comprovar a efetiva realização dos pagamentos e das prestações dos serviços pelos Contadores.

Isso por que a relação jurídica de contratação de um segurado da Previdência Social contribuinte individual (Contador) por outro segurado contribuinte individual (Impugnante) impõe certas obrigações previdenciárias principais e acessórias que não se mostram atendidas.

(...)

Assim sendo, considero não ser passível de dedução a título de despesas de Livro Caixa, o total de R\$ 13.800,00 que o Interessado alega se tratar de despesas com honorários de contador.

#### Secretárias de Consultórios

Alega o Impugnante que teriam sido pagas remunerações a duas secretárias, Andréa da Silva (recibos de fls. 165/170), que teria trabalhado no consultório de Rio Bonito, e Sandra Gonçalves Reis (recibos de fls. 171/176), que teria trabalhado no consultório do Rio de Janeiro.

Ocorre que não foi apresentado pelo Contribuinte qualquer documento hábil a comprovar que as duas secretárias seriam suas empregadas e teriam trabalhado em seus consultórios de Rio Bonito e do Rio de Janeiro, o que impede a admissão das supostas despesas para fins de dedução a título de Livro Caixa, uma vez que, conforme se extrai da norma contida no art. 6º, I, da Lei 8.134/1990, a comprovação do vínculo empregatício é uma das condições para que a remuneração paga terceiros seja considerada dedutível.

Ressalte-se, ademais, que, conforme já se expôs no presente Voto, em consulta aos dados dos sistemas informatizados da RFB, não se constatou a entrega de GFIP e o recolhimento de GPS em nome do Contribuinte para as competências do ano de 2009, o que indica que o Interessado não teve empregados registrados em seu nome no referido período.

Dessa forma, não deve ser acatada a dedução das despesas que o Impugnante alega se referirem a secretárias de seus consultórios, que totalizariam R\$ 14.884,00.

#### Locações de Computadores e Manutenção de Consultórios

Foram apresentadas pelo Interessado a declaração emitida pela pessoa jurídica PCM Informática e Manutenção Ltda (fl. 139), onde se declara o recebimento de R\$ 28.800,00 referentes a locações de computadores ao Interessado para consultórios de Rio Bonito e do Rio de Janeiro, e a declaração emitida pela pessoa jurídica AJ2 Desktop Informática e Manutenção Ltda (fl. 140), onde se declara o recebimento de R\$ 46.210,00 referentes a serviços de reparação, manutenção e instalação de consultórios.

Convém mencionar, desde já, que não consta dos autos qualquer documento que comprove a correlação entre a receita percebida pelo Contribuinte e as supostas despesas relacionadas a locação de computadores e a manutenção de consultórios, comprovação esta que é imprescindível em razão do previsto no art. 6º, III, da Lei nº 8.134/1990.

Além disso, uma simples declaração não representa documento hábil a comprovar a despesa, pois, em se tratando de pagamento realizado a pessoa jurídica é obrigatória a emissão de cupom fiscal ou nota fiscal de serviços, com a identificação das pessoas físicas beneficiárias, bem como a natureza dos serviços prestados, nos termos do art 61 da Lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito:

(...)

Como visto acima, a decisão de piso enfrentou todos os questionamentos trazidos pelo, ora recorrente, reiterados na peça recursal, não havendo no meu entendimento qualquer reparo a ser feito.

No tocante às demais normas, convém ressaltar que o contribuinte não destacou em quais pontos tais elas não foram observadas, assim não há como reconhecer essa alegação,

posto que não houve qualquer desrespeito ou desconsideração de seus conteúdos no lançamento realizado.

Portanto, há de se manter incólume o lançamento.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Freitas de Souza Costa**