



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 15504.000087/2010-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.739 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2018
Matéria IRPF. DEDUÇÃO. DESPESAS DE LIVRO-CAIXA
Recorrente SERGIO BASSI GOMES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006

AUTÔNOMO. TRABALHO NÃO ASSALARIADO. LIVRO-CAIXA. REMUNERAÇÃO PAGA A TERCEIRO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. DEDUÇÃO COMO DESPESA DE CUSTEIO. POSSIBILIDADE.

O contribuinte que obtém rendimentos do trabalho não assalariado pode deduzir no livro-caixa a remuneração paga a terceiro sem vínculo empregatício quando caracterize despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, cabendo à fiscalização justificar a glosa realizada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário. No mérito, por maioria, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro (relator), Francisco Ricardo Gouveia Coutinho e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleber Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Luciana Matos Pereira Barbosa, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte que, por unanimidade de votos, julgou improcedente Impugnação apresentada contra Notificação de Lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Física, ano-calendário 2006, tendo sido apuradas as seguintes infrações: (1) *Dedução Indevida de Despesas de Livro-Caixa*: Fato Gerador 31/12/2006 - Glosa de R\$ **341.210,50** - Multa de 75%; e (2) *Dedução Indevida de Despesas Médicas* - Fato Gerador 31/12/2006 - Glosa R\$ 1.961,84 - Multa de 75%.

O contribuinte apresentou impugnação parcial, considerada tempestiva, alegando, em síntese:

- a) As despesas lançadas no Livro Caixa como pagamento a terceiros autônomos, sem vínculo empregatício, no valor de R\$ **336.181,00** caracterizam-se como despesas de custeio necessárias à manutenção da receita e à manutenção da fonte produtora, logo passíveis de dedução (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, III; IN SRF nº 15, de 2001, art. 51, III; Regulamento do Imposto de Renda - RIR, art. 75, III; Perguntas e Respostas, item 400; Parecer Normativo CST nº 392, de 1972; e Ato Declaratório Normativo CST nº 16, de 1979). Como prova, junta contrato de prestação de serviços com a Prefeitura Municipal de Grão Mogol, contratos com os prestadores de serviço e comprovantes de rendimento pagos.
- b) Pede a declaração de nulidade do lançamento das despesas relativas ao pagamento de terceiros sem vínculo empregatício.

Do Acórdão prolatado pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, em síntese, se extrai:

- a) Pagamentos realizados com terceiros, mesmo sem vínculo empregatício, podem ser dedutíveis a título de Livro Caixa da base de cálculo do imposto de renda. Porém, para fazer jus a tal dedução, o contribuinte deve demonstrar que se trata de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, sendo indispensável que fique demonstrada a relação entre as despesas e a atividade profissional do notificado (Bacharel em Ciências Contábeis).

b) Às fls. 16/34, constam Contratos de Prestação de Serviços mantido com Prefeituras de vários Municípios para serviços especializados de auditoria e consultoria contábil-financeira e administrativa, revisão e elaboração de plano de cargos e salários e estatutos dos servidores, bem como representar o município junto a órgãos públicos, em especial o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Alguns desses contratos com prazo de 12 meses de vigência, podendo serem prorrogados por mais 60 meses, foram lavrados antes de 2006, não constando os referidos aditivos, além do que os serviços realizados, na sua maioria, estão afetos a profissionais da área de administração de empresas, economia, direito e engenharia, diversos da atividade contábil do notificado. Constam nos Contratos de Prestação de Serviços, fls. 35/76, que o contratado se obriga a prestar ao contratante serviços administrativos na área financeira e administrativa, nos serviços desempenhados junto a clientes do contratante ou a quem o mesmo indicar. Logo, os serviços prestados pelos autônomos citados podem estar ou não relacionados com os serviços vinculados aos contratos com os municípios contratantes já mencionados. Não consta dos autos recibos mensais de autônomos - RPA, necessários à análise correta dos efetivos pagamentos aos profissionais autônomos, apenas comprovante de rendimentos pagos anualmente, não hábil à análise de Livro Caixa. Dos autos consta RPA mensal (fls. 53/60) apenas do profissional autônomo Cláudio José Pacífico Homem, sendo que o mesmo no sistema informatizado da Receita Federal do Brasil consta como tendo vínculo empregatício com Sérgio Bassi Consultoria Associados Ltda, cujo sócio administrador é o Sr. Sergio Bassi Gomes, ora impugnante. Dos prestadores de serviços relacionados (fls. 35/81), constam também como tendo vínculo empregatício com a citada empresa os profissionais Raimundo Francisco dos Reis (fls.36/37) e Paulo Giovanni Giarola (fls. 38/39). A empresa Sérgio Bassi Consultoria Associados Ltda (CNPJ 00.430.093/0001-94) está sediada à Avenida Raja Gabaglia nº 4859, conjunto 311, Bairro Santa Lúcia, Belo Horizonte, onde funciona o escritório da pessoa física contribuinte individual Sr. Sergio Bassi Gomes, conforme consta dos contratos de prestação de serviços firmados entre este profissional liberal (contratante) e os prestadores de serviços (fls. 35/81). O contribuinte não trouxe, nessa fase impugnatória, o Livro Caixa devidamente escriturado, acompanhado da documentação exigida, em conformidade com a legislação anteriormente especificada. Assim, resta não comprovada a dedução de despesas de Livro Caixa, nos termos acima expostos, no montante de R\$336.181,00,

Cientificado em 22/05/2012, o contribuinte interpôs em 13/06/2012 recurso voluntário, em síntese, alegando:

a) Tempestividade. Intimado em 22/05/2012, requer o recebimento do recurso voluntário.

b) O Acórdão tomou a exemplificação do Perguntas e Respostas como taxativa, terminando por negar o constante da resposta. Dispensável a observação de dois autônomos serem também empregados de empresa do recorrente. Na verdade, são sócios minoritários da empresa controlada pelo recorrente. Tais circunstâncias não os desqualificam

como autônomos, tendo os mesmos oferecido à tributação tais rendimentos, conforme comprovantes.

c) O Recorrente é especialista na organização de concursos e licitações públicas em geral, prestação de contas públicas, planos de cargos e salários, Estatuto de Servidores Públicos e presta serviços nessa área a diversos municípios. Os contratos prevêem a terceirização de parte do objeto, serviços auxiliares ou complementares. Para tanto, contratou profissionais especializados, terceirizando parte do objeto contratado, como levantamento dos funcionários públicos, coleta de dados, cálculos, planilhamento, sistematização, levantamentos econômicos no setor público etc. Dado o volume, o Recorrente não tem como executá-los pessoalmente, necessitando auxílio especializado para tanto. Inegável tratar-se de pagamentos necessários à percepção dos rendimentos, sem o que a execução dos trabalhos contratados seria impossível, não se tratando de deleite ou assuntos pessoais (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, III; RIR, art. 75, III; PArecer Normativo Cosit nº 392, de 1970; Ato Declaratório Cosit nº 16, de 1979; e Perguntas e Respostas nº 400 do *site* da Receita).

d) A atuação vinculada não autoriza a aplicação de convicções pessoais, subjetivismos ou preferências dos agentes fiscalizadores/julgadores, nem tampouco de arbítrio. Não se pode exigir tributo por analogia ou interpretação extensiva (CTN, art. 108, §1º). A aplicação e interpretação das regras jurídicas não pode ofender ao princípio da oficialidade e nem conduzir ao absurdo ao ponto de se glosar despesas reais e necessárias à percepção dos rendimentos, apenas por não se ter vínculo empregatício, quando o fisco em suas instruções via *site* assim faculta. Ao aplicar as normas, o julgador não pode desprezar as condições e situações ensejadoras do pleito, sob o risco de iniquidade. Não há justificativa plausível para imposição tão severa e desproporcional, absurda, confiscatória e atentória ao exercício das funções sociais do empreendedor privado.

e) Pede a reforma do Acórdão de piso para se declarar insubsistente/improcedente a exigência e, subsidiariamente, o cancelamento ou redução das multas e penalidades, por se tratar de um imperativo de justiça.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

Considerando-se a intimação em 22/05/2012 e a interposição em 13/06/2012, o recurso voluntário é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 33).

A confrontação entre a impugnação e as razões do recurso voluntário revela inovação ao se pedir subsidiariamente o cancelamento ou redução das multas e penalidades sob o fundamento de ser um imperativo de justiça.

A impugnação instaura (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 14) e delimita (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, III, e 17) a lide administrativa e a competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais limita-se ao julgamento de recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 25, II), logo não

há como se conhecer de recurso que pretenda a apreciação pedido e causa de pedir não mencionados na impugnação e não submetidos à primeira instância administrativa.

Assim, operou-se a preclusão consumativa e a apreciação por esse Conselho da matéria não deliberada pela Delegacia de Julgamento ensejaria ofensa aos dispositivos legais citados em evidente supressão de instância¹ e violação do princípio da congruência².

Logo, conheço em parte do recurso voluntário, deixando de apreciar o pedido subsidiário.

De fato, em face do lançamento efetuado, é irrelevante a circunstância de parte dos contratados pelo recorrente ser empregado ou sócio de empresa controlada pelo contribuinte, bem como terem ou não oferecido os rendimentos à tributação.

Discordando do entendimento veiculado no Acórdão de piso, o recorrente sustenta que, com lastro nos contratos firmados com seus contratantes, terceirizava parte dos serviços contratados para trabalhadores autônomos; seriam serviços auxiliares ou complementares. Logo, no seu entender, incorreria em despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, III). Em razão desse enquadramento, o contribuinte invoca o Perguntas e Respostas, item 400; o Parecer Normativo CST nº 392, de 1972; e o Ato Declaratório Normativo CST nº 16, de 1979.

A leitura dos contratos constantes dos autos revela que os trabalhadores autônomos prestaram serviços inerentes ao objeto dos contratos firmados com os clientes do recorrente. Logo, não estamos diante de despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, III; e Perguntas e Respostas 2007, 386³), mas de pagamento pelo exercício da própria atividade geradora de receita, hipótese em que só se admite a dedução da remuneração paga para empregado (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, I).

A legislação do imposto de renda não impede que o contribuinte contrate terceiro autônomo para o auxiliar no exercício da própria atividade geradora de receita (atividade-fim). Se o fizer, não o toma por empresa (Parecer Normativo Cosit nº 392, de 1970). Mas, se o fizer, os pagamentos não poderão ser deduzidos a título de livro-caixa. Se contratar para atividade-meio, poderá deduzir (Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16, de 1979).

O entendimento veiculado no Perguntas e Resposta constante do site da Receita Federal, a partir das normas invocadas pelo contribuinte, não ampara a leitura efetuada pela defesa, mas a aqui explicitada, como podemos verificar:

Perguntas e Respostas Exercício 2007

PAGAMENTOS EFETUADOS A TERCEIROS

398 — São dedutíveis os pagamentos efetuados por profissional autônomo a terceiros?

¹ Lei nº 5.869, de 1973, art. 515; e Lei nº 13.105, de 2015, arts. 15 e 1.013.

² Lei nº 5.869, de 1973, arts. 128, 183, 294 e 460; e Lei nº 13.105, de 2015, arts. 15, 141, 223, 329 e 492.

³ Deduções - Livro Caixa. DESPESAS DE CUSTEIO

386 — O que se considera e qual o limite mensal da despesa de custeio passível de dedução no livro Caixa?

Considera-se despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

Sim. O profissional autônomo pode deduzir no livro Caixa os pagamentos efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício. Podem também ser deduzidos os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

(Lei nº-8.134, de 1990, art. 6º, I e III; RIR/1999, art. 75, I e III; PN Cosit nº-392, de 1970; ADN Cosit nº-16, de 1979)

Portanto, para não se negar validade ao inciso I e nem ao inciso III, ambos do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, impõe-se a adoção de interpretação literal/declarativa no sentido de que pode ser deduzida a remuneração paga ao terceiro autônomo tão somente quando restar caracterizada despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, ou seja, despesas como remuneração de contabilista autônomo pela escrituração do livro-caixa do contribuinte, aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo. Logo, a remuneração de terceiro por atividade inerente ao trabalho do próprio contribuinte (prestações de serviços integrantes do objeto contratual devido pelo contribuinte a seus clientes) não se constitui em despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, sendo dedutível apenas se a remuneração for devida para empregado.

O entendimento em tela não se apresenta subjetivo, absurdo, desproporcional, iníquo, severo, confiscatório, ofensivo à vedação da exigência de tributo por analogia ou interpretação extensiva ou ao princípio da oficialidade etc. Isso porque, simplesmente se interpretou a legislação nos estritos limites do art. 111 da Lei nº 5.172, de 1966.

Isso posto, voto por conhecer em parte do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia ao I. Relator para discordar do seu voto, na parte em que manteve a glosa de despesas escrituradas em livro-caixa referentes a pagamentos a terceiros (autônomos).

De início, uma breve síntese dos pontos mais relevantes. Segundo a descrição dos fatos e enquadramento legal da Notificação de Lançamento, às fls. 15, a fiscalização identificou pagamentos a autônomos dentre as despesas de livro-caixa, porém tais valores foram glosados por falta de previsão legal, tendo em vista que só é dedutível a remuneração paga a terceiros quando existente vínculo empregatício (art. 6º, inc. I, da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990).

Diferentemente da autoridade fiscal, o acórdão de primeira instância, ora recorrido, admitiu que os pagamentos realizados com terceiros, mesmo sem vínculo empregatício, podem ser dedutíveis a título de livro-caixa da base de cálculo do imposto de renda. Porém, considerou não comprovadas as despesas, por falta de documentação (fls. 123/130). Na fase recursal, o recorrente juntou aos autos cópias de folhas do livro-caixa, de contratos e recibos de pagamento (fls. 152/458).

O voto do I. Relator, Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, posicionou-se no sentido de que os pagamentos a terceiros se efetivaram por atividades inerentes ao trabalho do próprio contribuinte, ou seja, prestações integrantes do objeto contratual pactuado com os clientes do profissional autônomo, não se constituindo em despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, sendo dedutível apenas quando há vínculo de emprego.

Pois bem. Em primeiro lugar, o fundamento da autuação fiscal é bastante frágil, levando em consideração a legislação de regência. Aparentemente, para o agente lançador é irrelevante o tipo de serviço prestado pelos terceiros, já que a dedução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física em relação a pagamento de remuneração a prestador de serviço exige o indispensável vínculo empregatício (fls. 13/15).

Além de equivocada, tal interpretação da legislação tributária é contrária à própria orientação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, segundo a publicação "Perguntas e Respostas" disponível no sítio da Internet, a qual afirma que podem ser deduzidos os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora (art. 6º, inc. III, da Lei nº 8.134, de 1990).

Em segundo lugar, observo que o I. Relator, Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, desenvolveu o raciocínio de fazer a distinção entre atividade-meio e atividade-fim na contratação de terceiros, para fins de produção de efeitos tributários. Dado que, no caso dos autos, a contratação de terceiro autônomo se deu com a finalidade de auxiliar o exercício da própria atividade-fim geradora de receita, a consequência é a indedutibilidade da despesa nos rendimentos decorrentes do exercício da respectiva atividade do contribuinte.

Contudo, novamente não me parece uma solução apropriada, ainda mais para dar respaldo à glosa das despesas com remuneração de terceiros nos moldes em que realizada pela fiscalização.

Segundo consta, o recorrente é profissional liberal, com formação em contabilidade, especialista em atividades ligadas ao serviço público (fls. 87/93 e 141/148). Como sabido, a tributação como rendimentos do imposto de renda na pessoa física pressupõe o exercício individual da profissão, mesmo que com auxiliares. Cuida-se de prestação de serviços.

Por outro lado, se a exploração da atividade é colegiada, mediante a participação habitual de outros profissionais, haverá uma venda de serviços, independentemente de vínculo empregatício ou não. Nessa situação, fica configurada a condição de empresa individual equiparada à pessoa jurídica, nos termos do art. 150, inciso II, c/c § 1º, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Além do mais, quando da equiparação à pessoa jurídica, é permitida a dedução de despesas operacionais, tais com serviços prestados por terceiros, desde que necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (art. 299 do RIR/99).

Ora, se evidenciada a habitualidade de outras pessoas físicas na prestação de serviços integrantes do objeto contratual devido pelo contribuinte a seus clientes, como expõe o I. Relator, estão presentes, a priori, os requisitos da legislação do imposto de renda para a equiparação à pessoa jurídica.

Nesse cenário potencial, caberia à autoridade fiscal, e não à instância julgadora, avaliar as condições do exercício da atividade pelo contribuinte, mediante o aprofundamento da investigação dos fatos, para, caso fosse a hipótese, providenciar a constituição do crédito tributário com base nas normas de tributação específica da pessoa jurídica.

Acrescento, ainda, que a documentação carreada aos autos aponta para um vasto campo de atividades desenvolvidas pelo recorrente junto aos municípios contratantes de seus serviços profissionais, desde a participação na organização da estrutura administrativa e de pessoal até a consultoria contábil e financeira (fls. 16/81 e 152/458).

Tal circunstância reforça a necessidade de um trabalho fiscal mais bem-feito antes do lançamento, de maneira a identificar a real situação do exercício da atividade do recorrente no respectivo ano-calendário de 2006.

Inclusive, a princípio, não é possível descartar que as contratações de terceiros, sem vínculo empregatício, para coleta de dados, digitação, serviços na área de informática e serviços advocatícios, conforme alguns recibos apresentados, se enquadrem em despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora (fls. 164/179, 260/264, 304/311 e 346/358).

Em suma, tendo em conta a fundamentação da autoridade lançadora, que justificou a glosa das despesas com remuneração paga a terceiros pelo só fato da inexistência do vínculo empregatício, sem nenhum comentário adicional, cabe declarar a improcedência da autuação fiscal.

Registro, por fim, que a decisão no contencioso administrativo fiscal não deve extrapolar a fundamentação da glosa das despesas escrituradas em livro-caixa, sob pena de caracterizar inovação da motivação do lançamento, invadindo a função da autoridade lançadora.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para restabelecer as despesas escrituradas em livro-caixa referentes a pagamentos a terceiros (autônomos), no valor de R\$ 336.181,00.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess