



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	16572.000088/2010-03
ACÓRDÃO	9202-012.008 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	23 de julho de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	NIVALDO LOPES CAMARGO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. DEDUTIBILIDADE. LIVRO-CAIXA. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. COMPLETA IDENTIDADE. CONHECIMENTO.

Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

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

O contribuinte que receber rendimentos decorrentes de trabalho não assalariado somente pode deduzir da base de cálculo do imposto de renda as despesas de custeio comprovadamente pagas, indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer e dar provimento ao Recurso Especial. Na votação de mérito, o conselheiro Mário Hermes Soares Campos acompanhou a relatora pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Cláudio Cardoso Duarte – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Mário Hermes Soares Campos, Leonam Rocha de Medeiros, Miriam Denise Xavier, Juciléia de Souza Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Jorge Cláudio Duarte Cardoso (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela NIVALDO LOPES CAMARGO em face do acórdão nº 2002-009.062, proferido pela Segunda Turma Extraordinária desta eg. Segunda Seção de Julgamento que, por unanimidade, de votos negou provimento ao seu recurso voluntário.

Colaciono, por oportuno, a ementa e o respectivo dispositivo do acórdão recorrido:

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 devidamente 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. (f. 506)

Dispositivo: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. (f. 506)

Cientificada da decisão, apresentou o recurso especial (f. 522/528) suscitando haver dissidência interpretativa da legislação tributária com relação à “(im)possibilidade de

dedução, no livro-caixa, de despesas com serviços prestados por terceiros sem vínculo empregatício”, trazendo à baila os acórdãos paradigmáticos de nºs 2301-011.155 e 2401-005.786.

O despacho inaugural de admissibilidade, acostado às f. (f. 548/555), entendeu a aptidão dos dois paradigmáticos para que dado seguimento à única matéria devolvida no apelo especial.

Contrarrazões apresentadas (f. 557/565) pedindo a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora.

I – DO CONHECIMENTO

Passo a aferir o preenchimento dos requisitos intrínsecos e extrínsecos do recurso especial de divergência com relação à única matéria devolvida a esta instância especial: **“(im)possibilidade de dedução, no livro-caixa, de despesas com serviços prestados por terceiros sem vínculo empregatício.”**

Confira-se, no que importa, os fatos estampados nos três arestos e as razões de decidir lançadas pelas respectivas Turmas Julgadoras:

ACÓRDÃO RECORRIDO	PARADIGMA 2301-011.155	PARADIGMA 2401-005.786
EMENTA 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 devidamente escrituradas no	EMENTA 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	EMENTA 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

respectivo Livro.

RELATÓRIO

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

(...)

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".

(...)

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.

(...)

O processo foi baixado em diligência para que se intimasse o contribuinte a

fonte produtora.

RELATÓRIO

1- Dedução indevida de despesas de Livro Caixa O recorrente declarou despesas anuais dedutíveis no Livro Caixa, referente serviços de digitação dos lançamentos contábeis de seus clientes de contabilidade, pagos a uma empresa de serviços de digitação:

- Vitor Serviços de Digitação LTDA. - Valor R\$ 32.200,00
Reitera o recorrente - A elaboração do Livro Caixa, atendeu o disposto na legislação aplicável;

- Todas despesas dedutíveis declaradas são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, inclusive os serviços de digitação, no sentido de escrituração eletrônica dos livros contábeis (Razão/Diário), das sociedades tomadoras dos serviços da fonte produtora (Escritório contábil pessoa física);

- A empresa de digitação, encontra-se totalmente regular perante a Receita Federal, tendo declarado à receita auferida (R\$ 32.200,00) e recolhido os impostos e contribuições decorrentes da citada receita, bem como as informações nas obrigações acessórias que lhe são impostas;

- A notificação de lançamento, impondo ao recorrente um imposto de renda pessoa

produtora.

VOTO

Como se observa da narrativa acima, a autoridade fazendária justificou o lançamento de ofício de maneira genérica e lacônica, o que já teria o potencial de afetar o próprio exercício do direito de defesa da contribuinte, a qual havia se dirigido previamente à unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil para apresentar documentação com o propósito de fazer prevalecer a legitimidade das deduções no livro-caixa.

Em seguida, ao apreciar o litígio instaurado com a impugnação, o acórdão recorrido assevera que a única hipótese de dedução de valores de remunerações pagas a terceiros é quando verificado o vínculo empregatício, afastando a situação dos autos que trata de contratação de trabalho sem relação de emprego.

No entanto, o contribuinte que obtém rendimentos do trabalho não assalariado, na condição de profissional autônomo, pode deduzir no livro-caixa os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício quando caracterizem despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora (...).

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.

VOTO

física — Suplementar no valor de R\$ 5.430,12 com multa de ofício (75%) no valor de R\$ 4.072,59 é injusta, por se contrapor ao Disposto no regulamento do imposto de renda — RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000 de 26/03/1999.

VOTO

As despesas de custeio são todas as necessárias à percepção da receita. O serviço de digitalização de documentos atende esse requisito, ainda mais por, conforme decisão recorrida, guardar tão estreita relação com a atividade. Esse fato, ao invés de afastar a dedução, ao contrário, reforça o entendimento que é um serviço necessário à obtenção da receita, logo cumpre perfeitamente o requisito legal. Considerando que não há vedação que seja prestado por terceiros, ao invés de empregados, não vislumbro motivos para não considerá-los como dedutíveis.

Anota-se que o lançamento não ocorreu por falta de comprovação das despesas mas por entender o Fiscal que ela não se enquadram no conceito de despesas passíveis de dedução.

(...)

Segundo a instrução dos autos, a recorrente exerce a atividade de advogada, em diversos municípios do interior do estado de São Paulo, patrocinando causas de natureza previdenciária, no âmbito administrativo e judicial.

Para auxiliar no desempenho de seu trabalho de autônomo, optou pela formalização de contratos de prestação de serviços com pessoas físicas para exercerem a função de assistentes, sem vínculo empregatício, na realização de diversas atividades de apoio em processos administrativos e judiciais, sob a supervisão da advogada contratante, tais como elaboração de petições iniciais, cálculos e recursos administrativos, acompanhamento de decisões, audiências e perícias, protocolo de petições e reclamações, busca de documentos e certidões em órgãos públicos, entre outras tarefas específicas, mediante o pagamento de uma retribuição mensal pelo trabalho efetuado (fls. 68/103).

(...)

Os pagamentos realizados estão lastreados pela apresentação de cópias dos recibos firmados pelos prestadores de serviço (fls.

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:

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.

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

262/387).

Tais despesas com a contratação de terceiros para a prestação de serviços de apoio configuram, ao mesmo tempo, dispêndios essenciais e úteis à atividade da recorrente, eis que inviável, em princípio, cuidar pessoalmente de todas as etapas inerentes aos processos administrativos e/ou judiciais, dado o volume dos trabalhos e a tramitação em distintos municípios e/ou estados.

Além disso, **a execução de tarefas por terceiros libera o profissional de advocacia para dedicar-se às questões mais complexas, especialmente jurídicas, relacionadas a atividade-fim.**

(...)

Dessa forma, **os gastos com terceiros enquadram-se como despesas de custeio inerentes às atividades profissionais da notificada, necessárias à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora.**

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.

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 (...).

Num primeiro momento, parece desacertado o despacho inaugural de admissibilidade, uma vez que poder-se-ia cogitar a decisão recorrida estar assentada em mais um fundamento que, além de inatacado, demandaria o revolvimento do arcabouço-fático.

Isso porque, do confronto da ementa dos três arestos é nítida a identidade entre elas, salvo na parte em que pontuado na do acórdão sob escrutínio que as despesas seriam dedutíveis, **“desde que lastreadas em documentos hábeis e idôneos devida mente escrituradas no respectivo Livro.”** A decisão recorrida, após a transcrições das razões da DRJ, adotadas por faculdade regimental, faz um adendo para afirmar ser do sujeito passivo o ônus probatório, concluindo que “não o fazendo, deve este assumir as consequências legais.” Diz

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).

Ou seja, não teria comprovado a dedutibilidade da despesa, já que “somente funcionários registrados em carteira profissional” o seria. Aclarada a inexistência de matéria de natureza probatória presente no paragonado, que destoaria da recorrida, acertado o despacho de admissibilidade. Isso porque,

segundo o entendimento adotado pelo acórdão recorrido, a dedução de pagamentos efetuados a terceiros somente seria admissível se houvesse vínculo empregatício, ou, alternativamente, se configurassem despesas de custeio estritamente necessárias à atividade profissional — o que, no caso concreto, entendeu-se não estar configurado. Os serviços de digitação foram considerados genéricos e desvinculados diretamente da geração dos rendimentos declarados, não preenchendo, portanto, os requisitos legais para a dedutibilidade.

O Primeiro Paradigma – Acórdão nº 2301-011.155, trata de situação substancialmente similar, envolvendo a mesma espécie de despesa (serviços de digitalização e organização de documentos prestados por terceiros, sem vínculo empregatício), igualmente vinculada à atividade de contribuinte autônomo. A Turma reconheceu que os serviços estavam diretamente relacionados à atividade do contribuinte e eram necessários à percepção da receita. Concluiu que não há impedimento legal à dedução de despesas de custeio prestadas por terceiros, mesmo sem vínculo empregatício, razão pela qual a dedução foi restabelecida.

Já o **Segundo Paradigma – Acórdão nº 2401-005.786**, também enfrenta hipótese análoga, em que profissional autônoma da área jurídica deduziu despesas com contratação de terceiros (assistentes) para desempenhar funções de apoio técnico e administrativo em sua atividade profissional, exercida em vários municípios, sem vínculo empregatício. A Turma entendeu que os serviços prestados eram essenciais ao exercício da atividade e à manutenção da fonte produtora. Reafirmou que a legislação permite a dedução de despesas com terceiros sem vínculo empregatício, desde que demonstrada a necessidade e vinculação com a atividade-fim e que a prestação de serviços por terceiros permitiu ao profissional dedicar-se à atividade fim, justificando a dedutibilidade.

Portanto, enquanto o acórdão recorrido concluiu que as despesas com serviços de digitação contratados pelo contribuinte não se enquadram como estritamente necessárias à sua atividade profissional, condicionando sua dedução à existência de vínculo empregatício ou à demonstração inequívoca de essencialidade direta na geração de renda. Em sentido diverso, os acórdãos paradigmas reconheceram que serviços semelhantes, prestados por terceiros sem vínculo formal, podem ser considerados despesas de custeio necessárias à manutenção da atividade profissional e à obtenção de receita, situação prevista no inciso III do art. 6º da Lei nº 8.134/1990.

Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, **conheço do recurso.**

II – DO MÉRITO

O art. 6º da Lei nº 8.134/1990 determina que “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” “(...) as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.” – ex vi do inc. III.

De acordo com a decisão recorrida,

a 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.

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.

Se prevalecesse o entendimento externado na decisão recorrida, em verdade, seria praticamente impossível comprovar a dedutibilidade de quaisquer despesas, eis que, deveras, não têm todos os contadores a **obrigatoriedade** de contratar serviço de digitação, sendo **impedidos do exercício de suas respectivas atividades** sem o pagamento de terceiros para o desempenho de seu mister. Entendo ser, contudo, bastante plausível que, para auxiliar no desempenho de seu trabalho de autônomo, tenha a parte Recorrente se valido dos serviços de terceiros de modo a otimizar suas tarefas, possibilitando, inclusive a captação de novos clientes, necessários para a manutenção da fonte produtora.

Em momento algum apontada, nestes autos, outra mácula para vedar a dedutibilidade, inclusive, trazido na decisão recorrida que, 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, apesar de dito “jamais podem ser enquadrados como necessários à obtenção da renda”, contraditoriamente reconhece que, os serviços contratados **“são comuns e habituais em um escritório de contabilidade.”**

A decisão recorrida parece ainda demandar a comprovação de uma vinculação direta dos pagamentos pela prestação do serviço de digitalização à obtenção dos rendimentos declarados; entretanto, seria esta uma prova diabólica, porquanto não há como estabelecer nexo de causalidade da forma pretendida. O fato de estarem os serviços de digitalização contratados indubitavelmente ligados à atividade de contabilidade, fornecendo suporte é suficiente para que sejam deduzidas, ausente qualquer outra mácula apontada pela fiscalização.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **conheço do recurso especial e dou-lhe provimento.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira