



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.724918/2010-70
ACÓRDÃO	9202-011.622 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	18 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	MARCO ANTONIO FERREIRA LOPES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do acórdão nº 2301-009.301 (fls. 981/998), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário, para restabelecer parte das despesas escrituradas em livro-caixa classificadas como investimento (por entender serem de custeio) e como auditoria (por entender pertinentes a consultoria tributária e fiscal compatíveis com a atividade desenvolvida) e, conseqüentemente, reduzir a multa exigida isoladamente pela exclusão da base de cálculo da parcela das despesas restabelecidas, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

As incorreções que não impliquem cerceamento do direito de defesa, notadamente quando não tenha causado prejuízo algum ao sujeito passivo, não implicam nulidade do lançamento.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%). Súmula CARF nº 147.

LIVRO CAIXA. GLOSA.

Apenas os gastos com custeio, necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, são dedutíveis na declaração do contribuinte a título de despesas escrituradas em livro-caixa.

GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR.

O fato gerador do ganho de capital se afere em face da situação de fato caracterizadora do fato imponible, abstraindo-se da validade jurídica do ato praticado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade; e no mérito, dar parcial provimento ao recurso, para restabelecer parte das despesas escrituradas em livro-caixa na forma do voto e reduzir a multa exigida isoladamente pela exclusão da base de cálculo da parcela das despesas restabelecidas.

Utilizo trechos do relatório contido no acórdão recorrido, por bem retratar a questão:

Trata-se de Auto de Infração lavrado do face do recorrente, às e-fls. 3 e ss, para fins de exigência de crédito tributário relativo ao IRPF, ano-calendário de 2007, no montante de R\$ 516.571,47, incluídos os acréscimos penais e moratórios, em face da constatação das seguintes infrações:

- OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS;
- DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA; e
- FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO.

A ação fiscal está relatada no Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 15 e ss, que integra o lançamento. Releva destacar que o lançamento tem origem na verificação das atividades desempenhadas pelo recorrente, em conjunto com seu irmão, na realização de leilões, cujas receitas e despesas são partilhadas na proporção de 50%, de modo que ambos foram fiscalizados e autuados pelos mesmos fundamentos de fato e de direito.

Em face da decisão, o contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 1011/1031), o qual teve seguimento negado, conforme despacho de fls. 1040/1049.

O Contribuinte, então, apresentou Recurso Especial (fls. 1057/1080) visando rediscutir as seguintes matérias: **(a) dedutibilidade das despesas com honorários advocatícios e consultoria; (b) dedutibilidade de benfeitorias e melhoramentos não indenizáveis realizados em imóvel de terceiro; (c) exigência de ganho de capital antes de adimplida condição do negócio jurídico; e (d) cumulação de multa isolada com multa de ofício.**

Pelo despacho de fls. 1233/1249 foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial do contribuinte, admitindo-se apenas a rediscussão da matéria: **(a) “dedutibilidade das despesas com honorários advocatícios e consultoria”**, com base no paradigma nº 2402-010.267.

Ato contínuo, foi interposto Agravo de fls. 1254/1266, tendo o mesmo sido rejeitado em despacho de fls. 1274/1277.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e retornaram com as contrarrazões de fls. 1304/1310.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte, cujo objeto envolve o debate acerca do seguinte tema:

- a) **“dedutibilidade das despesas com honorários advocatícios e consultoria”**
(paradigma nº 2402-010.267)

De início, reputo importante esclarecer que o título do tópico contido no recurso do contribuinte (4.1. *Dedutibilidade das Despesas com Honorários Advocatícios e Consultoria*) demonstrou uma aparente insurgência em face da glosa de despesas com advogados, assim como despesas com consultoria cuja glosa foi mantida pela decisão recorrida. Isto fica evidente da leitura das razões recursais, quando o contribuinte se manifesta em face da glosa dos “honorários advocatícios” (fls. 1061/1064) e também em face da manutenção da glosa das despesas alocadas como “consultoria empresarial” (fls. 1064/1065).

Contudo, com relação às despesas com “consultoria empresarial”, não houve qualquer cotejo analítico com nenhum acórdão paradigma a fim de demonstrar uma divergência jurisprudencial, tanto que no despacho prévio de admissibilidade sequer foi ventilada a insurgência acerca das despesas com “consultoria empresarial”.

Neste sentido, esclareça-se que o despacho prévio de admissibilidade apenas devolveu para esta Turma a análise da matéria envolvendo a “dedutibilidade das despesas com honorários advocatícios”, estando as despesas com “consultoria empresarial” fora do objeto recursal.

Portanto, passo a analisar o conhecimento desta única matéria.

I. CONHECIMENTO

Sobre o tema envolvendo as despesas com advogados, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fls. 982 e fls. 995/996):

Relatório

(...)

A ação fiscal está relatada no Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 15 e ss, que integra o lançamento. Releva destacar que o lançamento tem origem na verificação das **atividades desempenhadas pelo recorrente**, em conjunto com seu irmão, **na realização de leilões**, cujas receitas e despesas são partilhadas na proporção de 50%, de modo que ambos foram fiscalizados e autuados pelos mesmos fundamentos de fato e de direito.

(...)

Voto

(...)

Despesas Classificadas como Advogados

O Recorrente reitera as alegações da impugnação em que contestou as glosas das despesas classificadas como advogado, já enfrentadas e refutadas pela decisão recorrida, cujos fundamentos, na parte que acolho e adoto como razões de decidir, para manter a exigência, seguem transcritos:

Os honorários advocatícios não integram aquelas despesas tidas como de custeio, já que os trabalhos profissionais podem ser realizados independentemente desses ônus. Repita-se, para serem consideradas como tais, devem os gastos estar intimamente ligados ao processo de exploração das atividades afins, de modo a proporcionar remuneração adequada e suficiente para garantir a subsistência da fonte produtora.

Também não prospera a alegação de que parte dos valores pagos aos advogados seriam custos do próprio, incorrido em ações judiciais, tais como custas, cópias, dentre outras. Ocorre que tais despesas, ainda que tenham sido incorridas pelo Recorrente, não são estritamente necessárias à percepção as receitas da atividade, não se vislumbrando possível sua dedução da base de cálculo do imposto.

Cito trechos do voto proferido no acórdão paradigma nº 2402-010.267:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2006, 2007

(...)

LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM SERVIÇOS DE ADVOCACIA. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas com advogados para a assessoria e defesa do titular do cartório em demandas judiciais, vinculadas às atividades notariais, comprovadas por documentação hábil e idônea e escrituradas no livro-caixa.

(...)

Voto Vencedor

(...)

De acordo com o entendimento perfilhado pelo d. relator, tem-se que **o serviço notarial** *pode muito bem funcionar sem tal suporte, pois, em regra, a lavratura de escrituras e procurações não depende de assessoria jurídica. Assim, concluiu que, sem a devida demonstração da necessidade do suporte jurídico, sem o qual o cartório não poderia ter funcionado, não vemos a subsunção do caso concreto à regra isentiva do art. 75 do RIR (vigente ao tempo dos fatos).*

Pois bem!

Penso diferente, porquanto a despesa de custeio necessária é tanto aquela essencial, indispensável à percepção do rendimento quanto o dispêndio útil, oportuno para a exploração da atividade pela pessoa física, que se apresenta de

forma usual ou normal, vinculado à fonte produtora de rendimentos (art. 6º, inciso III, da Lei nº 8.134, de 1990).

De fato, conforme conclusão alcançada pela Conselheira Fernanda Melo Leal, objeto do Acórdão nº 2301-006.982, de 17 de janeiro de 2020, *no cenário atual, ante a complexidade da profissão e a vasta legislação que permeia o trabalho das serventias extrajudiciais, é compreensível que os titulares de serviços notariais e de registro façam a opção pela contratação de assessoria jurídica para assuntos vinculados às atividades dos cartórios. Além disso, o advogado desempenha um papel fundamental na defesa da fonte produtora, já que tem a missão de protegê-la de condenações que podem prejudicar ou inviabilizar as atividades geradoras de receita.*

Da análise dos excertos trazidos ao presente acórdão pelo d. relator, não há dúvidas de que os serviços prestados pelas "Assessorias Jurídicas" guardam conexão direta com a **atividade de tabelião exercida pela Contribuinte**, impondo-se, assim, o restabelecimento das respectivas deduções.

Embora ambos os casos tratem da possibilidade de deduzir, no livro-caixa, despesas com honorários advocatícios, conforme os trechos acima destacados observa-se uma divergência fática entre eles. O presente processo envolve contribuinte que realiza atividade de leiloeiro, ao passo que no paradigma toda a argumentação para dedução em questão é direcionada para o caso em que o contribuinte é titular do cartório.

Da leitura do despacho prévio de admissibilidade, percebe-se que este partiu da premissa de que inexistia divergência fática entre os casos, pois asseverou que “[a]mbos os acórdãos, recorrido e paradigma, tratam de lançamento de imposto sobre a renda da pessoa física (IRPF) dirigido contra leiloeiro (...)” (fl. 1236).

Essa diferença factual é significativa, pois, segundo a legislação, as despesas dedutíveis em livro-caixa são aquelas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Neste sentido, uma despesa considerada necessária para um leiloeiro pode não ser, obrigatoriamente, necessária para um titular de cartório, e vice-versa.

Entendo irretocável a afirmação trazida pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões (fl. 1308):

Em se tratando de atividades diferentes, não se pode afirmar que as despesas necessárias e essenciais ao custeio de uma delas sejam as mesmas necessárias ao custeio da outra. Atividades diferentes podem demandar despesas essenciais de custeio completamente divergentes, daí não se poder afirmar que o entendimento perfilhado no acórdão apontado como paradigma possa ser utilizado para configurar a divergência jurisprudencial pretendida.

A fim de reforçar o acima exposto, nota-se que o acórdão paradigma, em suas razões de decidir, faz referência a trecho de outro voto proferido pela mesma Turma responsável pelo acórdão recorrido, envolvendo titulares de cartório, ocasião em que a Colenda Turma

entendeu pela dedutibilidade das despesas com advogados (acórdão nº 2301-006.982). No entanto, ao apreciar o presente caso, a mesma Turma entendeu por não acatar como dedutíveis as despesas do contribuinte (leiloeiro) com advogados.

Não obstante a possibilidade de mudança de entendimento por parte dos julgadores – uma circunstância a qual todos estamos sujeitos –, não me parece que este tenha sido o caso ocorrido. Isto porque diversos Conselheiros participaram de ambos os julgamentos (o recorrido e o acórdão nº 2301-006.982), e todos tiveram votos convergentes nos respectivos casos: pela manutenção da glosa no recorrido e pelo seu afastamento no acórdão nº 2301-006.982. Tal circunstância evidencia que não se tratou de uma mudança interpretativa, mas sim de uma análise específica das particularidades de cada caso, conduzindo os julgadores a decidirem de forma diferente em cada situação.

Neste sentido, verifica-se contexto fático distinto entre os casos, o que afasta a possibilidade de conhecimento do recurso especial. Isso porque não há como uniformizar uma jurisprudência para todo e qualquer caso envolvendo despesa com advogados por contribuinte que perceber rendimentos de trabalho não-assalariado. Esse tipo de análise deve ser feita caso a caso.

Lembramos que o recurso é baseado no art. 118, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá Recurso Especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se de recurso com cognição restrita, não podendo a CSRF ser entendida como uma terceira instância, ela é instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

Assim, para caracterização de divergência interpretativa exige-se como requisito formal que os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas sejam suficientemente semelhantes para permitir o 'teste de aderência', ou seja, deve ser possível avaliar que o entendimento fixado pelo Colegiado paradigmático seja perfeitamente aplicável ao caso sob análise, assegurando assim o provimento do recurso interposto. E, no presente caso, entendo que este requisito não foi cumprido.

Desta forma, com a devida vênia, por envolver contexto fático distinto, o Acórdão nº 2301-009.304 não é apto a evidenciar a divergência jurisprudencial apontada.

Portanto, não conheço do recurso especial.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso especial do Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim