



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

Processo nº 13982.720327/2011-06
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.736 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2018
Matéria IRPF. DEDUÇÃO. DESPESAS DE LIVRO-CAIXA
Recorrente AGNALDO CHAISE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS POR MEIO DE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO.

Não tendo a prova apresentada pelo contribuinte o condão de afastar os pressupostos de fato do lançamento quanto às despesas não comprovadas, impõe-se o não provimento ao recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer os valores glosados relativos aos advogados Reni Donatti, Claudiomiro Fillippe Chiela e Ricardo Carlos Ripke. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro (relator), Francisco Ricardo Gouveia Coutinho e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso. Vencidos em primeira votação os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Matheus Soares Leite que davam 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 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis 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 glosado o valor de R\$ 429.312,73, indevidamente deduzido a título de Livro Caixa, por falta de comprovação e/ou previsão legal. A notificação é resultante da revisão de lançamento de ofício, na qual a autoridade fiscal, após análise dos documentos e esclarecimentos apresentados, confeccionou e encaminhou ao contribuinte planilha especificando todas as despesas glosadas, no montante de R\$ 429.312,73, em face da ausência de comprovação e/ou previsão legal para sua dedução, assim classificadas: *pagto. a terceiros sem vínculo empregatício, despesas cujos comprovantes não possuíam identificação do adquirente e/ou discriminação do serv.prestado, despesas não dedutíveis e não comprovadas e despesas pagas por terceiros.*

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

- a) Conforme constata a autoridade fazendária, os valores em questão se referem a honorários advocatícios de sucumbência, valores repassados para os advogados Reni Donatti, Claudorimo Fillippi Chiela e Ricardo Carlos Ripke. Além de advogados, esses profissionais são contadores e com seus conhecimentos colaboraram para a percepção da receita, tendo contabilizado e submetido à tributação os valores que lhes foram repassados por relação societária e não trabalhista. O art. 75 do RIR não é fechado, logo, além do pagamento para terceiro empregado, pode ser deduzida a despesa em questão. Não se trata de renda sua. Não pode dela se apropriar. Valores transitaram por seu caixa, mas não podem ser tidos por receita por não lhe pertencerem. Não há renda (CTN, art. 43), pois valores não acrescem seu

patrimônio jurídico. A possibilidade de dedução está inscrita no inciso III do art. 75 do RIR (Perguntas e Respostas, 403; e jurisprudência). Houve repasse para todos os que colaboraram para a percepção da receita. Se o alvará fosse emitido em nome de outro, o procedimento seria o mesmo.

b) Não houve propriamente repasse, pois os valores estavam depositados em instituição financeira e dali foram direto, via depósito bancário, para as contas dos demais profissionais que atuaram nos processos. Em fiscalização anterior, os procedimentos adotados pelo contribuinte não foram questionados. Não se pode perder de vista o art. 100, III, do CTN. O repasse foi formalizado por recibos e comprovantes de depósitos.

c) Portanto, os valores repassados a terceiros não podem ser alcançados pelo imposto de renda, haja vista que não acarretaram acréscimo patrimonial ou disponibilidade econômica.

d) Da glosa das despesas não comprovadas por meio de documentação hábil; das despesas não passíveis de dedução no livro caixa; das despesas pagas por terceiros; e das despesas não comprovadas. O mesmo raciocínio é aplicável para as glosas de despesas e as mesmas estão perfeitamente identificadas e comprovadas. Todas as despesas estão identificadas e em geral se referem às despesas com cópia de processos ou de peças processuais específicas efetuadas nas varas federais ou estaduais, além de despesas para leitura e conferência de publicações. São necessárias à percepção das receitas e manutenção da fonte produtora (RIR, art. 75, III). Por estar domiciliado em Chapecó/SC, portanto distante do local onde transita a maioria dos processos que patrocina, é necessário a utilização serviços prestados pela OAB para fazer cópia de processos ou peças processuais. Em alguns casos, utiliza-se do auxílio de profissionais advogados com mais experiência para protocolo de algum ato processual, sendo a remuneração efetuada mediante depósito em conta corrente. Contesta a glosa por ausência de identificação do serviço prestado, relativamente às despesas: (1) R\$ 656,80 que se refere à anuidade paga a OAB, e (2) R\$ 2.963,24, R\$ 92,00 e R\$ 11,30, que se referem aos encargos transferidos ao cliente Supermercado Zélia Ltda. Além disso, há valores específicos referentes à guia de retenção do IRRF transferidos aos clientes.

c) Requer o conhecimento da impugnação, o cancelamento do lançamento, a juntada de outros documentos que se fizerem necessários e que lhe seja deferida a juntada de planilha específica – se for o caso, com outros documentos – onde identificará melhor os repasses e pagamentos a terceiros, haja vista que somente teve acesso a planilha informadora das glosas em 22/09/2011.

Com base na análise da documentação constante aos autos, constatou-se a ausência nos autos da planilha confeccionada pela autoridade fiscal. Carreada aos autos por diligência fiscal e aberto prazo de trinta dias, o contribuinte apresentou manifestação - da qual, em síntese, se extrai:

a) Todas as deduções foram comprovadas e todos os documentos arrolados: planilha discriminado cada alvará recebido, contendo a data do recebimento,

o número da conta judicial, o valor bruto total do alvará, as deduções, o valor líquido e o valor devido a cada advogado, em proporções iguais; extrato de cada alvará recebido no ano, emitido pelo TRF responsável, indicando o requerente e o tipo do crédito; guia de retirada do alvará; guia de retenção; recibo de pagamento emitido pelo requerente e assinado por cada advogado beneficiário de parte do valor; comprovante da quase totalidade dos depósitos bancários dos valores repassados para cada advogado e comprovante dos depósitos efetuados aos clientes, nos casos em que o alvará/crédito lhe pertencia. Restaria demonstrado que parte dos valores recebidos pela instituição financeira, na verdade foi transferida ao seu cliente, conforme alvará expedido em favor do mesmo. Esses pontos teria passado despercebidos quando do julgamento dos processos administrativos 13982.720361/2011-720 e 13982.720362/2011-17, relativamente aos anos-calendário 2007 e 2008, quando se argumentou que os pagamentos a terceiros foram efetuados por “meros recibos”.

- b) Requer perícia técnica nos documentos relacionados ao objeto da notificação de lançamento com base nos requisitos por ele formulados.
- c) Junta cópia autorizada das declarações de IRPF dos seus sócios, beneficiários de parcela dos honorários advocatícios, comprovando que referidos valores foram tributados.

Do Acórdão prolatado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, em síntese, se extrai:

- a) Despesas pagas a terceiros sem vínculo empregatício. Os honorários advocatícios repassados a outros advogados, que também trabalharam no respectivo processo, são passíveis de dedução no Livro Caixa. Todavia, faz-se necessário a comprovação de que os profissionais, de fato, atuaram no processo e que, efetivamente, receberam os referidos honorários.
- a1) A comprovação da atuação dos advogados no processo depende de como foi exarado o alvará, ou seja, se foi em nome de representante legal da sociedade prestadora de serviços de advocacia deve-se constar dos autos do processo judicial procuração ad iudicia, feita individualmente ao advogado pessoa física, e nela sendo consignada a sociedade a que pertence o advogado, por outro lado, se foi em nome do advogado pessoa física constante do instrumento de procuração acostado aos autos é necessário que haja nos autos o substabelecimento da procuração original para a sociedade de advogados ou para os outros advogados pessoas físicas.
- a2) A análise da documentação acostada revela que embora o Interessado tenha apresentado alguns comprovantes de depósito bancário – em nome dos advogados Reni Donatti, Claudiomiro Fillipi Chiela e Ricardo Carlos Ripke – na mesma data do Alvará que autorizou o levantamento, não logrou comprovar se os referidos favorecidos com os depósitos bancários, de fato, atuaram conjuntamente com o beneficiário do Alvará. Como o impugnante não a apresentou provas de que os favorecidos trabalharam no processo que deu causa as ditas “transferências de honorários advocatícios”, de forma que

não se pode, com segurança, reconhecer como corretas as informações prestadas pelo mesmo.

b) Da glosa das despesas não comprovadas por meio de documentação hábil; das despesas não passíveis de dedução no livro caixa; das despesas pagas por terceiros; e das despesas não comprovadas. Em sede de impugnação, o sujeito passivo contesta objetivamente a glosa do valor de R\$ 656,80 e dos valores de R\$ 2.963,24, R\$ 92,00 e R\$ 11,30. Todavia, não logrou provar suas afirmações, tendo ficado apenas no campo das alegações.

b1) O valor de R\$ 656,80, lançado no dia 22/12/2006, foi glosado porque não possuía a identificação do serviço prestado. O canhoto anexado aos autos informando a quitação de R\$ 656,80, escriturado no Livro Caixa em 22/12/2006, não apresenta descrição do serviço prestado.

b2) Os documentos apresentados, às folhas 430 a 433, não fazem prova de que os valores de R\$ 2.963,24, R\$ 92,00 e R\$ 11,30, lançados em 30/11/2006, foram efetivamente, transferidos ao Supermercado Zélia Ltda. Até porque, pelo que consta do Ofício 228/2006, do valor total da ação ordinária nº 99.80.00698-6/SC seria descontado o percentual de 25% (vinte e cinco por cento) relativamente aos honorários advocatícios. A apresentação dos documentos em desatendimento dos requisitos legais impossibilitou a análise sobre os mesmos, uma vez que apenas alegações não podem infirmar fatos devidamente comprovados pela autoridade fiscal.

b3) Em relação aos demais valores glosados, o sujeito passivo apresentou impugnação subjetiva aduzindo que todas as despesas estão identificadas e que em geral referem-se às despesas com cópia de processos ou de peças processuais específicas efetuadas nas varas federais ou estaduais, sendo necessárias à percepção das receitas e manutenção da fonte produtora (RIR, art. 75, III). Competia ao sujeito passivo oferecer os elementos a elidir a imputação da irregularidade. O próprio legislador condicionou a comprovação das despesas mediante apresentação de documentação idônea.

c) Justifica-se a perícia, tão somente, quando o simples exame dos autos pela autoridade tributária não seja suficiente, ensejando, pois, o pronunciamento de técnico especializado. No caso em tela, as alegações de defesa restaram superadas, sendo desnecessária perícia.

Intimado em 02/05/2014, o contribuinte interpôs em 02/06/2014 recurso voluntário, em síntese, alegando:

a) A decisão recorrida apenas repisou o equivocado entendimento adotado pela autoridade lançadora.

b) Houve cerceamento de defesa e lesão ao princípio da ampla defesa e ao contraditório pelo não deferimento de perícia técnica. Não se sustenta a premissa de não comprovação das alegações da impugnação. Os repasses feitos aos advogados, sócios, bem como a contabilização pelos advogados e oferecimento à tributação foi comprovada, bem como a inexistência de prejuízo ao fisco. Se a autoridade fazendária a entendeu insuficiente, deveria

ter aberto a instrução do processo e permitido produção de perícia. O exame superficial da documentação pela autoridade julgadora não é suficiente, exigindo-se o pronunciamento de perito (Constituição, art. 5º, LV; e princípios da verdade material e da legalidade). Não pode o julgador se sobrepor ao contribuinte e decidir por este qual a melhor maneira de realizar a prova, devendo se limitar a análise e valoração das provas produzidas. A prova pericial não é ilícita, nem impertinente, nem desnecessária e nem protelatória. Produzir prova é um direito (Lei nº 9.789, de 1999, arts. 29 e 38, § 2º) e no caso a legalidade do lançamento fundou-se justamente na falta de prova que poderia ter sido suprida pela perícia técnica. Pede anulação da decisão de primeiro grau e a realização da perícia.

c) Despesas pagas a terceiros sem vínculo empregatício. O acórdão aquiesce com a possibilidade da dedução dos valores repassados para outros advogados, mas exige que se comprove o repasse e que os advogados atuaram efetivamente nos processos. Apenas a segunda condição não teria sido comprovada pela ausência da prova de substabelecimento da procuração original. Contudo, a lei não exige tal prova. Não é possível cobrança de imposto sobre base que não seja renda (Constituição, art. 153; CTN, art. 43). Se não há acréscimo patrimonial não há o que tributar. Logo, havendo repasse para outros advogados como receita passível de dedução no livro-caixa, não pode ocorrer cobrança do imposto. Não aceitar a dedução significa tributar base que não é renda, em violação à Constituição, ainda que valores tenham transitado pela conta do recorrente.

c1) Os advogados mencionados mantinham uma relação contratual. Os quatro advogados (o recorrente, Reni Donatti, Claudiomiro Filippi Chiela e Ricardo Carlos Ripke) eram sócios do mesmo escritório, denominado "Ripke, Chiela, Donatti, Chaise & Advogados Associados", como se percebe do contrato social e primeira alteração contratual em anexo e de suas inscrições no Cadastro Nacional dos Advogados em que o endereço dos advogados é o mesmo, em anexo. Considerando que a participação de cada sócio representava 25% do capital social, todo valor recebido pelo sócio recorrido, a título de honorários advocatícios, era igualmente dividido em quatro partes iguais e repassado aos sócios que colaboraram para a percepção dos valores. Daí totalmente equivocada a exigência de comprovação da atuação dos outros advogados nos processos. Além de estranha à disposição constitucional e legal, como já dissemos, a exigência é totalmente desnecessária na medida em que os advogados que receberam os repasses formavam o quadro societário do mesmo escritório de advocacia do recorrente. Sendo os advogados do mesmo escritório, desnecessária a existência de procuração ou substabelecimento, eis que por contrato estava obrigado a repassar o montante recebido a título de honorários advocatícios e a autoridade fazendária nada tem que ver com isso. Os valores deduzidos (despesas) foram efetivamente repassados aos advogados da mesma sociedade do recorrente, a unir esforços para a percepção das receitas e manutenção da fonte produtora. A jurisprudência admite a dedução de parcelas da receita que, por lei ou contrato, deva ser repassada para terceiros. Os valores repassados foram oferecidos à tributação pelos sócios,

conforme declarações, inexistindo prejuízo ao fisco. Logo, não aceitar a dedução enseja bitributação.

c2) De qualquer forma e porque um dos advogados da sociedade tinha procuração, o recorrente procede a juntada, aos autos, dos substabelecimentos (e/ou de peças processuais assinadas pelos outros advogados e que comprovam sua atuação nos processos) que a autoridade fazendária declarou necessários, resolvendo a questão atinente à falta de comprovação

d) Despesas não comprovadas por meio de documentação hábil, por não haver identificação do adquirente e/ou do serviço prestado. Todas as despesas estão devidamente comprovadas e identificadas por recibos e comprovantes de depósito destinados a advogados ou às Subseções da OAB.

d1) A título exemplificativo, podem-se mencionar os recibos e comprovantes de depósito bancário identificados à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Bento Gonçalves, no RS, juntados às fls. 459, 461 e 518; à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Caxias do Sul, RS, às fls. 462 e 588; à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Joaçaba, SC, às fls. 492 e 574; à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Mafra, SC, às fls. 515 e 545; à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Blumenau, SC, às fls. 505 e 509; à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Lageado, RS, à fl. 512; à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Passo Fundo, RS, à fl. 519; à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Joinville, SC, à fl. 553; à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Sombrio, SC, à fl. 576 e à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Lages, SC, às fls. 577 e 584.

d2) No mesmo sentido o recorrente já juntou aos autos do processo administrativo os recibos e comprovantes de depósito bancário destinados aos advogados Matheus Bitshc Boscardin, Cléver Mazzino Campos, Rose de Siqueira, Tatiana Evangelista, Jacqueline Passos Costa, Dione Balvedi Medeiros, Denizar Gomes dos Santos Filho e Adão Elvis Schott Gradaschi, apenas para citar alguns. São todos advogados, como se pode ver das cópias da inscrição no Cadastro Nacional dos Advogados, que anexamos, que prestaram serviços de cópia e/ou protocolo de petições ao recorrente, assim como os demais.

d3) Não haveria a menor lógica em o recorrente destinar valores a Subseções e advogados se estes não lhe tivessem prestado algum serviço necessário à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

e) Supermercado Zélia Ltda. - Transferência de valores -Comprovação. O recorrente juntou aos autos, em momento anterior, alvarás e outros documentos relativos à glosa, não juntando, por um lapso, o comprovante de transferência do valor ao beneficiário, o que faz agora por meio do comprovante de transferência {Documento de Crédito - DOC "E" - Ficha de Compensação), valorado em RS 2.140,30 (dois mil, cento e quarenta reais e trinta centavos), que tem como destinatário o Supermercado Zélia Ltda., o que impõe a necessidade de retificar a glosa.

f) Pede anulação do acórdão recorrido e determinação para realização de perícia e, no mérito, a procedência do recurso para o cancelamento do lançamento fiscal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

Preenchidas as condições de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Inicialmente, destaque-se que, se a documentação apresentada é incompleta, não faz diferença se sua apreciação se dá por perito ou pela própria autoridade julgadora. E, no caso concreto, a documentação era efetivamente incompleta, tanto que o recorrente instruiu o recurso com mais documentos.

O *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, revela de forma cristalina que o contribuinte não tem direito incondicionado à produção de prova pericial. Se prescindível, ela pode e deve ser indeferida.

As provas documentais constantes dos autos não demandam conhecimento técnico especial para sua apreciação. Logo, correto o indeferimento do pedido por ser a perícia postulada prescindível e, por conseguinte, protelatória (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, *caput*; Lei nº 5.869, de 1973, art. 420, I; e Lei nº 13.105, de 2015, art. 464, §1º, I).

Nesse contexto, não houve cerceamento ao direito de defesa e nem lesão aos princípios da ampla defesa ou da legalidade pelo não deferimento de perícia técnica. Afasta-se, assim, a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido.

Despesas pagas a terceiros sem vínculo empregatício. O recorrente destaca que o órgão julgador de primeira instância acolheu a tese de ser dedutível a remuneração paga para advogados. Discorda, contudo, da exigência de que haja comprovação de atuação destes advogados em conjunto com contribuinte nos processos geradores das receitas escrituradas no livro-caixa. Isso porque, integrariam um mesmo escritório de advocacia, pessoa jurídica devidamente constituída, como provariam o contrato social e alterações carreadas aos autos com o recurso.

Desde a impugnação, o autuado nega a existência de um vínculo de trabalho autônomo com os colaboradores. Haveria relação societária e não trabalho autônomo ou subordinado. Os valores repassados de honorários sucumbenciais teriam transitado por seu caixa, mas não lhe pertenceriam. Não haveria renda sua, não podendo dela se apropriar. Assim, conclui que não haveria acréscimo patrimonial ou disponibilidade econômica, mas despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, despesa dedutível (RIR, art. 75, III), não devendo os valores repassados ser alcançados pelo imposto de renda.

Destaque-se que a argumentação do contribuinte é contraditória. Isso porque, se não lhe foi prestado serviço autônomo (colaboração decorreria de vínculo societário), não há que se falar em ter o autuado incorrido em despesas com trabalhador autônomo. Se o valor dos honorários de sucumbência repassados não é renda sua, impõe-se a exclusão desse valor do montante de rendimentos declarados como auferidos e não a manutenção da dedução.

A prova produzida com a impugnação é indicativa da existência de trabalho autônomo, eis que os recibos emitidos para documentar os repasses em questão foram carreados aos autos e são expressos no sentido de se tratar de "pagamento de despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora".

Diante da prova carreada com a impugnação e das alegações de defesa, o Acórdão de piso ressaltou que deveria ter sido provado que os demais advogados também teriam patrocinado as ações judiciais e, por conseguinte, fariam jus, por direito próprio, a parte dos honorários de sucumbência.

O honorário de sucumbência pertence ao advogado e não à sociedade que integra na qualidade de sócio (Lei nº 8.906, de 1994, art. 23). Logo, ainda que a sociedade o levante diretamente ou que o advogado repasse para a sociedade ou para os demais advogados em razão da relação societária, como sustenta o recorrente, tais fatos não têm o condão de alterar o sujeito passivo da obrigação tributária (CTN, arts. 121, parágrafo único I, e 123) e muito menos descaracterizar a natureza jurídica de renda para o valor levantado em razão do repasse com lastro em relação societária. Para uma melhor compreensão da temática, colaciona-se:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA. DIVERSIDADE DE ADVOGADOS EM ATUAÇÃO SUCESSIVA. NATUREZA REMUNERATÓRIA DOS HONORÁRIOS. DIREITO QUE TEM COMO TITULAR O PROFISSIONAL QUE DESENVOLVEU SEUS TRABALHOS NO PROCESSO.

1. A regra da responsabilidade pelos encargos do processo não se vincula necessariamente à sucumbência, mas sim ao princípio da causalidade, mais abrangente que o da sucumbência, segundo o qual aquele que litiga o faz por sua conta e risco e se expõe ao pagamento das despesas pelo simples fato de sucumbir.

2. Os honorários são, por excelência, a forma de remuneração pelo trabalho desenvolvido pelo advogado, vital a seu desenvolvimento e manutenção, por meio do qual provê o seu sustento. Com o advento da Lei n. 8.906 de 1994 - Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil, os honorários sucumbenciais passaram a se configurar exclusivamente como paga pelo trabalho desenvolvido pelo advogado, perdendo a natureza indenizatória para assumirem a feição retributória.

3. A constatação da natureza alimentar da verba honorária e mais especificamente dos honorários sucumbenciais, tem como pressuposto a prestação do serviço técnico e especializado pelo profissional da advocacia, que se mostra, ao mesmo tempo, como fundamento para seu recebimento.

4. Os honorários são a remuneração do serviço prestado pelo profissional que regularmente atuou no processo e a titularidade

do direito a seu recebimento deve ser atribuída a todos os advogados que em algum momento, no curso processual, desempenharam seu mister.

5. A verba honorária fixada em sentença deve ser dividida entre todos os procuradores que patrocinaram a defesa da parte vencedora, na medida de sua atuação.

6. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 1222194/BA, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 09/06/2015, DJe 04/08/2015)

Logo, para demonstrar que os valores repassados não eram de titularidade do autuado, mas pertencentes aos demais advogados em razão de os mesmos terem direito à percepção de parte dos honorários de sucumbência por terem atuado nos processos, tendo o autuado levantado a totalidade dos honorários, não basta apenas a apresentação de procurações e substabelecimentos indicativos da atuação de outros advogados.

Há de se provar processo a processo que gerou renda no ano-base de 2006 quando o mesmo foi protocolado, quais foram os advogados com procuração e substabelecimento desde a propositura da ação ou defesa até o levantamento do Alvará no ano-base e que neste levantamento estariam contidas parcelas devidas por direito próprio aos outros advogados beneficiários dos repasses e na proporção de sua atuação nas ações judiciais, sendo irrelevante a proporção de participação na sociedade de advogados.

Provada essa situação, não haveria receita do recorrente em relação aos valores repassados e nem dedução a título de livro-caixa pelo repasse ou de despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora.

Os recibos, contudo, atestam que os pagamentos se dão por despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora. Logo, indicam ter havido trabalho autônomo prestado para o autuado e não repasse de honorários sucumbenciais de titularidade dos outros advogados.

Em outros termos, a prova demonstra que o autuado recebeu honorários sucumbenciais, conforme Requisições de Pagamento em nome do autuado (com indicação do seu número, do número da conta bancária judicial e do número do processo) e guias bancárias de saque dos honorários e de retenção de IR na fonte, mas não há prova de que repassa honorários de sucumbência para seus titulares de direito. Os comprovantes de depósito não têm o condão de explicitar a que título os mesmos foram efetivados. Os recibos de pagamento não discriminam repasse de honorários de sucumbência para seus titulares de direito. Pelo contrário, a descrição constante de tais recibos dá a entender ter havido relação jurídica de prestação de serviços para com o autuado.

Tendo os pagamentos para Reni Donatti, Claudorimo Fillippi Chiela e Ricardo Carlos Ripke a natureza jurídica de meros repasses de honorários de sucumbência da titularidade dos mesmos enquanto advogados atuantes nos processos judiciais em que se deu a sucumbência, as Declarações de Ajuste Anual desses advogados deveriam, indicar tais valores como percebidos das pessoas jurídicas sucumbentes.

As Declarações, contudo, não amparam tal natureza jurídica, eis que os valores foram informados como *Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoas Físicas* (fls. 1335/1342).

Assim, aflora que prova produzida até a decisão de primeira instância é compatível com a aquisição pelo autuado de serviços autônomos e note-se que, além da relação societária, o impugnante sustentou que o repasse se deu em razão da colaboração dos terceiros com seus conhecimentos contábeis e jurídicos para a percepção pelo recorrente dos honorários sucumbenciais. A impugnação não afirma que os advogados teriam patrocinado as ações judiciais. Apenas no recurso, em face do asseverado no Acórdão, o contribuinte apresentou prova tendente a demonstrar o patrocínio conjunto, ressaltando expressamente que, no seu entender, não ser exigível tal situação como requisito para a dedução.

A aquisição do trabalho de advogado autônomo pelo contribuinte advogado não atende ao disposto no inciso III do art. 6º da Lei nº 8.132, de 1990. Isso porque, quando o terceiro autônomo executa o devido pelo contribuinte aos clientes do contribuinte, não está a incorrer em 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, 386¹), mas em 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).

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.

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).

Pela aquisição do trabalho do advogado autônomo, o advogado contratante pode se valer da renda obtida com os honorários sucumbenciais, renda sua (integrante de seu patrimônio) e advinda do débito que lhe devia o sucumbente, para pagar dívida sua, ou seja, para pagar pelos serviços que lhe foram prestados pelos colaboradores autônomos, a incorrer em despesas.

¹ 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.

No caso concreto, as provas produzidas até a decisão de primeira instância indicam ter havido aquisição de trabalho autônomo. Com o recurso foram apresentadas cópias simples de procurações (fls. 1396, 1397, 1419, 1423, 1424) e substabelecimentos (fls. 1406, 1411, 1416, 1430) emitidos no ano-calendário de 2005 ou de 2006 e nem todos estão assinados, sendo que em nenhum deles indicou-se a sociedade.

O contrato social (fls. 1381/1391, cópia simples) revela que as atividades da sociedade RIPKE, CHIELA, DONATTI, CHAISE & ADVOGADOS ASSOCIADOS se iniciaram no dia primeiro de janeiro de 2006 e que os sócios poderiam advogar individualmente em ações e clientes particulares e sem que os honorários auferidos revertssem em benefício da sociedade.

Diante do contrato social e do disposto no art. 15, § 3º, da Lei nº 8.906, de 1994, considero que a ausência de indicação da sociedade nas procurações demonstra que os advogados atuaram nesses processos individualmente e não como integrantes de sociedade de advogado.

A seguir, explico a prova apresentada após a decisão de primeira instância em relação às procurações:

fls.	Documento	Processo	consta assinatura	Data firmado
1396 e 1397	Procurações para AG, RCP e RD	2001.7001000382-0	sim	04/09/2005
1398 e 1399	RCP solicita devolução autos	2002.7004002821-4	sim	20/06/2006
1400/1402	RCP informa pagamento execução	2002.7004002821-4	sim	23/01/2006
1403/1404	RCP renuncia mandato	98.0102412-7	sim	25/01/2007
1405/1406	AG substabelece para RCP CFC e RD	98.0102412-7	não	06/09/2006
1407/1408	RCP renuncia mandato	99.0100841-7	sim	29/01/2007
1409/1411	AG substabelece para RCP CFC e RD	99.0100841-7	não	06/09/2006
1412/1413	RCP renuncia mandato	99.3001797-6	sim	29/01/2007
1414/1416	AG substabelece para RCP CFC e RD	99.3001797-6	não	17/07/2006
1417/1418	RCP renuncia mandato	2001.7001000381-8	sim	01/02/2007
1419	Procuração para AG RCP e RD	2001.7001000379-0	sim	22/08/2005
1420/1421	RCP renuncia mandato	2001.7001000379-0	sim	02/02/2007
1422/1423	Procuração para AG RCP e RD	2001.7001000379-0	sim	05/09/2005
1424	Procuração para AG RCP e RD	2001.7001000379-0	sim	22/08/2005
1429/1430	Substabelecimento AG para CFC	99.2004369-9	sim	18/04/2006

AG - Agnaldo Chaise. RD - Reni Donatti. CFC - Claudimiro Fillippi Chiela. RCP- Ricardo Carlos Ripke

Dos processos em questão, apenas os processos 2001.7001000379-0 (procuração de 2005 para RD e RCP), 2001.7001000382-0 (procuração de 2005 para RD e RCP), 99.3001797-6 (substabelecimento não assinado de AG para RCP, CFC e RD), 98.0102412-7 (substabelecimento não assinado de AG para RCP, CFC e RD) e 2001.7001000381-8 (procuração de 2005 para RD e RCP) geraram honorários de sucumbência no ano-calendário de 2006. Ainda que se desconsidere tratar-se de cópias simples, as procurações estão assinadas apenas em relação aos processos 2001.7001000379-0, 2001.7001000382-0, e 2001.7001000381-8 e não outorgam poderes para o advogado Claudorimo Filippi Chiela, embora tenha percebido valores do autuado.

O conjunto probatório até aqui explicitado não me gera a convicção de que a integralidade dos valores de honorários de sucumbência levantados pelo autuado não vieram a integrar seu patrimônio jurídico, ou seja, de que não seriam de sua integral titularidade e, além disso, os recibos de pagamento e as Declarações de Ajuste Anual dos advogados Reni Donatti,

Claudorimo Fillippi Chiela e Ricardo Carlos Ripke corroboram a percepção de os pagamentos efetuados pelo autuado não se consubstanciariam em renda por eles auferida em face das pessoas jurídicas sucumbentes. Logo, diante da prova constante dos autos, não vislumbro razão para se reformar a decisão de piso. Inexiste bitributação, eis que não estão envolvidos dois entes da Federação; e nem bis in idem na hipótese levantada pelo contribuinte, pois para tanto deveria estar envolvido um único contribuinte.

Despesas não comprovadas por meio de documentação hábil, por não haver identificação do adquirente e/ou do serviço prestado. Segundo o recorrente, todas essas despesas estariam devidamente comprovadas e identificadas. Tomemos os exemplos suscitados pelo contribuinte, recibos e comprovantes de depósito bancário identificados (todos documentos em cópias simples):

- (1) à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Bento Gonçalves, no RS, juntados às fls. 459, 461 e 518 - a descrição do que é pago só consta dos recibos e nenhum está assinado e todos identificam o local de emissão como sendo em Chapecó, SC; e os comprovantes de depósito não identificam o depositante.
- (2) à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Caxias do Sul, RS, às fls. 462 e 588; - a descrição do que é pago só consta dos recibos e nenhum está assinado e todos identificam o local de emissão como sendo em Chapecó, SC; e os comprovantes de entrega de envelope não identificam o depositante.
- (3) à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Joaçaba, SC, às fls. 492 e 574; o recibo de fls. 492 não identifica quem paga e em relação aos documentos de fls. 574 a descrição do que é pago só consta do recibo e não está assinado e identifica o local de emissão como sendo em Chapecó, SC e o comprovante de depósito não identifica o depositante.
- (4) à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Mafra, SC, às fls. 515 e 545; - a descrição do que é pago só consta dos recibos e nenhum está assinado e todos identificam o local de emissão como sendo em Chapecó, SC; e os comprovantes de entrega de envelope não identificam o depositante.
- (5) à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Blumenau, SC, às fls. 505 e 509; - a descrição do que é pago só consta dos recibos e nenhum está assinado e todos identificam o local de emissão como sendo em Chapecó, SC; e os recibos provisórios de depósito não identificam o depositante.
- (6) à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Lageado, RS, à fl. 512; - a descrição do que é pago só consta do recibo e não está assinado e identifica o local de emissão como sendo em Chapecó, SC; e o comprovante de depósito não identifica o depositante.
- (7) à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Passo Fundo, RS, à fl. 519; - a descrição do que é pago só consta do recibo e não está assinado e identifica o local de emissão como sendo em Chapecó, SC; e o comprovante de depósito não identifica o depositante.

-
- (8) à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Joinville, SC, à fl. 553; - a descrição do que é pago só consta do recibo e não está assinado e identifica o local de emissão como sendo em Chapecó, SC; e o comprovante de entrega do envelope não identifica o depositante.
- (9) à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Sombrio, SC, à fl. 576; - a descrição do que é pago só consta do recibo e não está assinado e identifica o local de emissão como sendo em Chapecó, SC; e o comprovante de depósito não identifica o depositante.
- (10) à Subseção da Ordem dos Advogados do Brasil em Lages, SC, às fls. 577 e 584. - a descrição do que é pago só consta dos recibos e nenhum está assinado e todos identificam o local de emissão como sendo em Chapecó, SC; e os comprovantes de depósito não identificam o depositante
- (11) recibo e comprovante de depósito bancário destinados ao advogado Matheus Bitsch Boscardin, às fls. 590; - a descrição do que é pago só consta do recibo e não está assinado e identifica o local de emissão como sendo em Chapecó, SC; e o comprovante de entrega do envelope não identifica o depositante.
- (12) recibo e comprovante de depósito bancário destinados ao advogado Cléver Mazzino Campos, fls. 513; - a descrição do que é pago só consta do recibo e não está assinado e identifica o local de emissão como sendo em Chapecó, SC; e o comprovante de entrega de envelope não identifica o depositante.
- (13) recibo e comprovante de depósito bancário destinados à advogada Rose de Siqueira, fls. 508 - a descrição do que é pago só consta do recibo e não está assinado e identifica o local de emissão como sendo em Chapecó, SC; e o comprovante de depósito não identifica o depositante.
- (14) recibo e comprovante de depósito bancário destinados à advogada Tatiana Evangelista, fls. 586 - a descrição do que é pago só consta do recibo e não está assinado e identifica o local de emissão como sendo em Chapecó, SC; e o comprovante de depósito não identifica o depositante.
- (15) recibo e comprovante de depósito bancário destinados à advogada Jacqueline Passos Costa, fls. 504; - a descrição do que é pago só consta do recibo e não está assinado e identifica o local de emissão como sendo em Chapecó, SC; e o comprovante de entrega de envelope não identifica o depositante.
- (16) recibo e comprovante de depósito bancário destinados à advogada Dione Balvedi Medeiros, fls. 520; - a descrição do que é pago só consta do recibo e não está assinado e identifica o local de emissão como sendo em Chapecó, SC; e o comprovante de depósito não identifica o depositante.
- (17) recibo e comprovante de depósito bancário destinados à advogada Denizar Gomes dos Santos Filho, fls. 544 - a descrição do que é pago só consta do recibo e não está assinado e identifica o local de emissão como

sendo em Chapecó, SC; e o comprovante de depósito não identifica o depositante.

(18) recibo e comprovante de depósito bancário destinados ao advogada Adão Élvis Schott Gradaschi, 589 - a descrição do que é pago só consta do recibo e não está assinado e identifica o local de emissão como sendo em Chapecó, SC; e o comprovante de depósito não identifica o depositante.

O mesmo ocorre com os demais documentos, como bem asseverou o Acórdão de piso. Sem a identificação de quem paga e sem identificação do que é pago, não há como se presumir tratar-se de despesa passível de dedução em livro-caixa.

Supermercado Zélia Ltda. Para comprovar a despesa em tela foi carreado aos autos com o recurso Documento de Crédito - DOC E - Ficha de Compensação (fls. 1504). Ainda que em cópia simples, o documento revela que não foi o recorrente quem depositou o valor de R\$ 2.140,30 em 09/01/2007, mas a pessoa jurídica RIPKE, CHiela, Donatti, m Chaise & Adv. Assoc. - CNPJ nº 07.560.313/0001-68. Portanto, de plano o documento revela não ser despesa/pagamento do recorrente. Além disso, segundo o próprio livro-caixa e documentação apresentada pelo autuado, não se tratam de pagamentos de despesas mas de pagamentos pertinentes a Créditos de Clientes (e não receita do contribuinte). No livro-caixa, em relação ao Supermercado Zélia Ltda (Alvará - Recebimento: 053), houve a devida contabilização como Crédito de Clientes: Lançamento nº 72 de 11/2006 (fls. 171). O mesmo se operou em relação aos Créditos dos Clientes Bebidas Adaly Ltda (Alvará - Recebimento: 038) e Madereira Cici Limitada (Alvará - Recebimento: 050), Lançamentos nº 55 de 09/2006 (fls. 148) e nº 18 de 07/2006 (fls. 121).

Por fim, destaco que a detida análise dos autos, revela que toda a prova apresentada pelo contribuinte apresenta-se incapaz de gerar convicção acerca das alegações recursais e mesmo se conhecendo dos documentos em cópias simples (sem ateste).

Isso posto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia ao I. Relator para divergir do seu voto, na parte em que manteve a glosa das despesas pagas a terceiros sem vínculo empregatício.

A Notificação de Lançamento está juntada às fls. 18/21. Houve a glosa de diversas despesas, dentre elas pagamentos de remunerações a terceiros sem vínculo

empregatício, mais especificamente valores pagos aos advogados Reni Donatti, Claudiomiro Filippi Chiela e Ricardo Carlos Ripke, conforme planilha de fls. 917/934.

Segundo a autoridade fiscal, 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).

De pronto, cabe dizer que 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.

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).

Por sua vez, o acórdão de primeira instância, ora recorrido, admitiu a possibilidade de dedução no livro-caixa com relação a honorários advocatícios repassados a outros advogados, os quais trabalharam no respectivo processo, mesmo que ausente vínculo empregatício. Concluiu, no entanto, que o contribuinte deixou de produzir provas suficientes das suas alegações (fls. 1.347/1.356).

No exame do recurso voluntário, o I. Relator confirma que a prova produzida com a impugnação é indicativa da existência de trabalho autônomo pelos advogados. Porém, adotando outra linha de raciocínio, assevera que a utilização de trabalho de advogado autônomo pelo contribuinte advogado não caracteriza despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

De fato, através de discurso estruturado, o I. Relator defende a distinção entre atividade-meio e atividade-fim na contratação de terceiros, para fins de produção de efeitos tributários. No caso dos autos, aponta que o pagamento se deu pelo exercício da própria atividade geradora de receita, em que só se admite a dedução da remuneração paga para empregado.

Como se observa, o exame da matéria litigiosa tomou um caminho que ultrapassa a motivação do lançamento fiscal, exigindo-se do contribuinte, inclusive, um arcabouço de provas que a própria autoridade lançadora nem cogitou solicitar para o desenvolvimento da auditoria tributária. E nada obstava a requisição da documentação pertinente, já que não consta informação de haver recusa do contribuinte em colaborar com o procedimento fiscal.

É cediço 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. A justificativa de busca da verdade material não é de molde a legitimar a substituição das atribuições da fiscalização.

Todas as considerações do I. Relator, diante das possibilidades do atuação do contribuinte como advogado, apenas reforçam a ausência de um trabalho fiscal mais bem-feito antes do lançamento, de maneira a identificar a real situação do exercício da atividade do recorrente nos anos-calendário.

Na época dos fatos, o recorrente era profissional liberal, atuando como advogado. Como sabido, a tributação como rendimentos do imposto de renda na pessoa física pressupõe o exercício individual da profissão de advogado, 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 advogados, 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 uma possível habitualidade de outros advogados 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, como sociedade de fato.

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.

De qualquer modo, tendo em conta a fundamentação da autoridade lançadora, que justificou a glosa das despesas com remuneração paga aos três advogados pelo só fato da inexistência do vínculo empregatício, sem nenhuma consideração adicional, cabe declarar a improcedência da autuação fiscal.

Em outras palavras, cumpre restabelecer os valores glosados referentes a pagamentos efetuados aos advogados Reni Donatti, Claudiomiro Filippi Chiela e Ricardo Carlos Ripke (fls. 917/934).

Acompanho o I. Relator quanto à manutenção da glosa das demais despesas, pela falta de comprovação dos requisitos da lei.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para restabelecer as despesas escrituradas em livro-caixa referentes a

Processo nº 13982.720327/2011-06
Acórdão n.º **2401-005.736**

S2-C4T1
Fl. 1.927

pagamentos a terceiros (autônomos), em nome de Reni Donatti, Claudiomiro Filippi Chiela e Ricardo Carlos Ripke.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess