



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

Processo n° 10280.720361/2009-77
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **2801-003.178 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 17 de setembro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente MARCELO MENEZES DE FARIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. IDENTIFICAÇÃO INCORRETA DO FATO GERADOR. NULIDADE.

É nula, por vício material, a notificação de lançamento que não descreve corretamente os fundamentos de fato que ensejaram a constituição do crédito tributário.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para declarar a nulidade, por vício material, da Notificação de Lançamento, nos termos do voto do Relator. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Luiz Cláudio Farina Ventrilho.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin - Presidente em exercício.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Luiz Cláudio Farina Ventrilho, José Valdemir da Silva e Marcio Henrique Sales Parada. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos César Quadros Pierre.

Relatório

Trata-se de Notificação de Lançamento relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF por meio da qual se exige crédito tributário no valor de R\$ 88.810,24, incluídos multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora.

O crédito tributário foi constituído em razão de ter sido apurado, na Declaração de Ajuste Anual do contribuinte, referente ao exercício de 2006, dedução indevida de despesas lançadas no Livro Caixa.

Intimado do lançamento, o contribuinte apresentou a Solicitação de Retificação de Lançamento - SRL de fls. 11/12 deste processo digital, que restou indeferida por intermédio do documento acostado aos autos em fl. 13. Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 02/08, que foi julgada improcedente, nos termos da ementa transcrita abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

CONTADOR. EQUIPARAÇÃO DA PESSOA FÍSICA À JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. VENDA DE SERVIÇO.

O contador é livre para contratar empregado para o bom andamento de seu escritório de contabilidade. Agora, se o contratado for outro contador, devidamente inscrito no Conselho Regional de Contabilidade, a norma tributária permite que seja considerado, para efeitos fiscais, como uma pessoa jurídica, alterando a qualificação de simples prestador de serviço para, também, vendedor de serviço.

LIVRO CAIXA. PESSOA FÍSICA E JURÍDICA NO MESMO ESPAÇO FÍSICO. SEGREGAÇÃO E CORRELAÇÃO RECEITAS E DESPESAS.

Para deduzir as despesas escrituradas em livro caixa, entre outras exigências contidas na legislação tributária, é necessária a comprovação não só da segregação das despesas incorridas pela pessoa física e pela pessoa jurídica quando dividem o mesmo espaço físico e o mesmo corpo funcional como também a comprovação da correlação entre receitas e despesas segregadas

Cientificado da decisão de primeira instância em 27/10/2011 (fl. 45), o Interessado interpôs, em 24/11/2011, o recurso de fls. 46/58. Na peça recursal aduz, em síntese, que:

PRELIMINARMENTE

- Eventuais deduções em seu imposto de renda, consideradas indevidas pela Autoridade lançadora em virtude de um ou outro comprovante não cumprirem as formalidades

legais, deveria receber o tratamento de glosa, calculando-se eventual diferença de imposto a ser pago, e não simplesmente desconsiderando-se todas as despesas lançadas no Livro-Caixa, lastreadas em documentos hábeis e inquestionáveis.

- Durante todo o procedimento fiscal, os comprovantes iam sendo analisados, o que deixou de ser feito quando a Auditora percebeu que o Recorrente empregava outra contadora, formando sua tese de equiparação à pessoa jurídica.

- Foi autuado com base em uma solução de consulta que jamais poderá alterar o disposto no artigo 150, § 2º, I, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/1999, e que em nenhum momento menciona trabalho assalariado, mas tão somente a prestação de serviços.

- Tampouco presta serviços em conjunto com outros profissionais, mas tem empregado com carteira assinada e com todos os direitos e recolhimentos elencados pela legislação trabalhista, fato provado com a juntada de cópias das folhas do Livro de Registro de Empregados, folhas de pagamento e encargos sociais recolhidos, discriminados no Livro-Caixa.

- Todos os contratos de prestação de serviços apresentados estão em nome do Recorrente, que também foi o único responsável por todas as informações contábeis prestadas aos seus clientes.

MÉRITO

- Em nenhum momento misturou despesas inerentes à sua atividade de profissional liberal com as de sua empresa. Equívocos ocorreram, como o que foi apontado pela Auditora: menos de R\$ 100,00, num universo de R\$ 107.000,00, em recibos de compra de água mineral, não estavam em seu nome.

- Como as fotocópias dos comprovantes não foram devolvidas, nem o Livro-Caixa, presume-se que fazem parte deste processo, desfazendo a assertiva contida na decisão recorrida de que não foram carreadas provas aos autos.

- O Administrado é quem estava sendo fiscalizado e não a sua empresa. Todas as provas juntadas foram entregues para ratificar a veracidade de sua declaração. Não é a DRJ que deve presumir separação de gastos com conta de luz, mas a própria Autoridade fiscalizadora, que em nenhum momento levantou a questão.

- A DRJ deveria ter se embasado na conclusão da Autoridade lançadora, que lastreou a manutenção do lançamento em outro fato. Inova a Autoridade de 1ª instância quando, atropelando o art. 10, incisos III e V, do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, elege outro motivo não apontado na inicial, criando-se novos aspectos materiais no lançamento efetuado.

- O lançamento fundamentou-se na descaracterização da relação empregatícia estabelecida entre o Recorrente/Contador e a Empregada/Contadora, sob o argumento de que deveria haver uma associação entres estes profissionais liberais, equiparando o Administrado à pessoa jurídica.

- Por expressa previsão legal da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT (art. 2º, § 1º), o profissional liberal é empregador por equiparação. Não há qualquer referência na legislação no sentido de que o profissional liberal não pode contratar empregado.

- No caso em análise, restam evidentes os requisitos caracterizadores da relação empregatícia. Não há como ignorar a existência deles e entender que a relação entre as partes deveria revestir a forma de associação de profissionais. Agindo assim, a Auditora despreza a figura do empregador por equiparação e cria uma excepcionalidade onde a lei não apresenta limitações.

- A Notificação de Lançamento lavrada com fundamento na descaracterização da relação de emprego e imposição da forma associativa, como único vínculo possível de existir entre as partes, viola não somente os artigos 2º, § 1º e 3º da CLT, mas também os artigos 1º, III e IV, 5º, II e XX da Constituição Federal – CF.

Ao fim, requer seja acolhido o presente recurso e cancelada a exigência fiscal.

Voto

Conselheiro Marcelo Vasconcelos Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

Observo, inicialmente, que a SRL apresentada pelo Interessado foi indeferida porque o Serviço de Fiscalização da DRF Belém entendeu que a prestação de serviços por profissionais de mesma qualificação, em conjunto, de forma sistemática e habitual, equipara a pessoa física à empresa individual, que, por sua vez, é equiparada à pessoa jurídica pelo RIR/1999. É o que consta do despacho de fls. 15/16, a ver:

Conforme o art. 150, § 2º, I, do Decreto 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda 2005, e Solução de Consulta nº 107/01 da SRRF09, publicada no D.O.U de 09/10/2001, pessoa física que presta serviços em conjunto com outros profissionais da mesma qualificação profissional, de forma sistemática e habitual, sempre sob a sua responsabilidade, recebendo em nome próprio o total pago pelo cliente e pagando os serviços dos demais, é considerada empresa individual equiparada à pessoa jurídica por se tratar de venda habitual e profissional de serviços próprios e de terceiros. Os rendimentos recebidos, portanto, são tributados conforme as regras de tributação das receitas das pessoas jurídicas. Portanto, o interessado em questão que exerce profissão como autônomo, está equiparado à pessoa jurídica, já que exerceu a atividade em conjunto com outro profissional de mesma qualificação profissional.

A decisão recorrida, na mesma linha do despacho que indeferiu a SRL, utilizou como um dos fundamentos para julgar improcedente a impugnação a equiparação do Interessado à pessoa jurídica, nos seguintes termos:

Tem-se, no caso concreto, que o contador que exerce individualmente a sua profissão não é equiparado à empresa individual e por consequência não é tratado como pessoa jurídica. No entanto, se a atividade profissional não é exercida individualmente e sim em conjunto com outro profissional de igual qualificação, aplica-se a regra de equiparação para efeitos tributários.

Ocorre que a Autoridade lançadora glosou todas as despesas lançadas no Livro-Caixa por ter considerado que o Recorrente declarou, exclusivamente, rendimentos de pessoas jurídicas decorrentes de vínculo trabalhista. É o que se extrai da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, à fl. 21 deste processo digital:

“De acordo com a legislação em vigor, somente pode deduzir despesas escrituradas em Livro-Caixa, o contribuinte que receber rendimentos do trabalho não assalariado, o titular de serviços notariais e de registro e o leiloeiro. Em razão de o contribuinte ter declarado apenas Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica com vínculo empregatício, está sendo glosado o valor de R\$ 67.172,85, informado a título de Livro Caixa, indevidamente deduzido”.

Verifica-se, assim, que tanto a Autoridade fiscal que indeferiu a SRL, quanto a Autoridade julgadora, alteraram a moldura fática utilizada pela Autoridade lançadora na feitura do lançamento, atuando aquelas como se estivessem investidas na função desta.

E o que é pior: o fundamento utilizado para manutenção do lançamento não encontra, a meu ver, amparo na legislação do imposto de renda. É o que se extrai do art. 150, § 2º I, do RIR/1999, cuja redação é a seguinte:

Art.150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei nº4.506, de 1964, art. 41, §1º, alínea "a");

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº4.506, de 1964, art. 41, §1º, alínea "b");

(...)

§2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-

Lei nº5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a", e Lei nº4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

A leitura dos trechos em destaque revela que o contador que exerce, individualmente, a sua profissão não é equiparado às pessoas jurídicas. Anoto, no entanto, que o fato de o contador contratar, como empregado, outro profissional da área contábil não desqualifica, de per si, o exercício individual de sua atividade.

A individualidade no exercício da profissão do Recorrente somente restaria desqualificada, em meu entendimento, se a Autoridade lançadora, de forma objetiva, tivesse descaracterizado os elementos fáticos jurídicos da relação de emprego (pessoalidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação) e comprovasse que os dois profissionais envolvidos se associaram na prestação dos serviços, o que, definitivamente, não restou evidenciado nos autos pela Autoridade lançadora.

O segundo fundamento utilizado pela Autoridade julgadora para julgar improcedente a impugnação foi a falta de segregação das despesas efetuadas pela pessoa física das despesas da pessoa jurídica cujo Recorrente é sócio majoritário. Novamente aqui a Autoridade julgadora exorbitou de suas funções, porquanto alterou o fundamento fático do lançamento efetuado.

Os fatos narrados, por si sós, são suficientes para anulação do despacho que indeferiu a SRL e da decisão recorrida. Nada obstante, entendo prescindível a nulidade de tais atos administrativos, haja vista que, nos termos do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972:

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Consoante demonstrado acima, a Autoridade lançadora glosou todas as despesas lançadas no Livro-Caixa por ter considerado que o Recorrente declarou, exclusivamente, rendimentos de pessoas jurídicas decorrentes de vínculo trabalhista (Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, à fl. 21).

A Declaração de Ajuste Anual (fls. 26/29), todavia, revela que o Interessado informou rendimentos recebidos de pessoas jurídicas na qualidade de profissional liberal no valor de R\$ 186.884,93, lançados no campo “Nome da Fonte Pagadora” sob a denominação de “Serviços Autônomos de Contador”.

A descrição incorreta dos fatos que embasaram o lançamento, pela Autoridade lançadora, ocasiona, a meu ver, a nulidade do próprio lançamento, sendo que no presente caso é de grande relevância a distinção entre vício formal e material para se dimensionar os diferentes efeitos que cada um desses vícios pode acarretar sobre a obrigação tributária.

No caso de vício formal o prazo decadencial para a constituição de outro crédito tributário é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade do lançamento, a teor do que dispõe o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN.

Já no caso de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da data da ocorrência do fato gerador do tributo (CTN, art. 150, § 4º) ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I).

Assim, ocorrendo nulidade por vício material poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício incorrido, desde que dentro do prazo decadencial estipulado, sem o restabelecimento, *in totum*, do prazo que é concedido na hipótese de se tratar de nulidade por vício formal.

No caso concreto, ocorreu um equívoco na identificação do fato gerador da obrigação tributária correspondente, ocasionando um erro na exteriorização dos fundamentos que levaram a Autoridade fiscal a constituir o crédito tributário, o que configura, a meu ver, vício material na feitura do ato de lançamento.

O vício é material quando relacionado aos aspectos intrínsecos da hipótese de incidência tributária descritos no art. 142, *caput*, do CTN (aspecto material = identificação do fato gerador e determinação da matéria tributável, aspecto quantitativo = cálculo do montante do tributo devido e aspecto pessoal passivo = identificação do sujeito passivo).

Na espécie, o defeito apresentado reveste a natureza de vício material, em face da identificação incorreta do fato gerador da obrigação correspondente (glosa de despesas lançadas no livro-caixa de contribuinte que declarou apenas rendimentos recebidos com vínculo empregatício).

Face ao exposto, voto por dar provimento ao recurso para declarar a nulidade, por vício material, da presente Notificação de Lançamento.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos Almeida