



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10280.720362/2009-11  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-006.259 – 2ª Turma  
**Sessão de** 30 de novembro de 2017  
**Matéria** IRPF - VÍCIO NO LANÇAMENTO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MARCELO MENEZES DE FARIA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2005

NÃO CONHECIMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta caracterizada a divergência interpretativa entre os colegiados dos Acórdãos recorrido e paradigma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Patrícia da Silva (relatora), que conheceu do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes,

Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (Suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência, previsto nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, interposto pela Fazenda Nacional em face da decisão da 1ª Turma Especial da 2ª Seção, consubstanciada no Acórdão nº 2801-003.179 que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso para declarar a nulidade, por vício material, da Notificação de Lançamento.

Segue abaixo a ementa e o dispositivo da decisão recorrida:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF*

*Exercício: 2005*

*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..*

O processo foi encaminhado, para ciência da Fazenda Nacional, em 30/10/2013. Cientificada do acórdão trinta dias após o encaminhamento, nos termos da Portaria MF nº 527/2010, a Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 02/12/2013, o Recurso Especial A recorrente explica que o Colegiado *a quo* divergiu dos paradigmas que apresenta Acórdão nº 2302-00.386 e **Acórdão nº 2401-00.018 no que respeita a natureza do vício material.**

Cientificado o contribuinte, apresentou tempestivamente contrarrazões, pugnando pelo não conhecimento do Recurso Especial.

Importa ressaltar que o presente processo trata de Notificação de Lançamento relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF por meio da qual se exige crédito tributário no valor de R\$ 63.516,71, incluídos multa de ofício no percentual de 75%, multa de mora no percentual de 20% 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 2005, os seguintes fatos:

- *Dedução indevida de despesas lançadas no Livro Caixa.*
- *Compensação indevida de imposto de renda retido na fonte.*

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. 17/18, 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. 24 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\$ 107.642,27, informado a título de Livro Caixa, indevidamente deduzido”.*

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora.

Na interposição do presente recurso, entendo cumpridos todos os pressupostos de admissibilidade, considerando as diferenças apontadas nas Contrarrazões apenas circunstanciais uma vez que a discussão *in casu* trata de normas gerais de direito tributário.

Sobre a individualidade no exercício da profissão do Recorrente, a decisão *a quo* é irrepreensível:

*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:*

*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:*

*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, descaracterizasse 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. 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. 24 deste processo digital).*

A nulidade é insanável e não caberia ao CARF refazer o lançamento, substituindo a administração na eleição do fundamento jurídico, alíquota e base de cálculo aplicáveis. A necessidade de substituição desses elementos implica cabalmente na invalidade do lançamento, uma vez que, a teor do art. 2º, parágrafo único, VII e art. 50, ambos da Lei nº 9.784/99, e do art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/73, é imprescindível a indicação dos fundamentos de fato e de direito que dão fundamento ao lançamento.

Acrescento, por oportuno, que no caso presente é de grande relevância a distinção entre vício formal e vício material para se dimensionar os diferentes efeitos que cada um deles 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.

Na espécie, o defeito apresentado reveste a natureza de vício material.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

## Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Com a devida vênia ao posicionamento esposado pela Relatora, ousou discordar no que diz respeito ao conhecimento do pleito fazendário.

Exsurge do teor do voto vencedor do recorrido ter aquele Colegiado se debruçado sobre situação fática peculiar, tanto no que diz respeito à acusação da autoridade lançadora quanto ao posterior deslinde do processo, conforme se depreende abaixo:

"(...)

*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. 17/18, 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. 24 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\$ 107.642,27, 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 (DecretoLei 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 (DecretoLei 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, descaracterizasse 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. 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 supri-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. 24 deste processo digital).***

***A Declaração de Ajuste Anual (fls. 29/32), todavia, revela que o Interessado informou rendimentos recebidos de pessoas jurídicas na qualidade de profissional liberal no valor de R\$ 130.569,00, lançados no campo “Nome da Fonte Pagadora” sob a denominação de “Serviços Autônomos como Contador de Diversas Fontes”.***

*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 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).*

(...)"

Assim, o que se tem, na situação sob análise, é uma autuação de "glosa" de todas as despesas lançadas pelo contribuinte no Livro-Caixa, por ter considerado a autoridade lançadora que o Recorrente declarou, exclusivamente, rendimentos de pessoas jurídicas decorrentes de vínculo trabalhista, tendo sido tal autuação posteriormente mantida em sede de análise de retificação de lançamento e em sede impugnatória com fulcro: a) na equiparação do autuado a pessoa jurídica e b) Na inexistência de segregação de despesas entre o autuado e a empresa ao qual pertence, na qualidade de sócio majoritário, de forma a que as despesas declaradas a título de Livro-Caixa pudessem ser validadas. Não se verifica, todavia, a validade da fundamentação originalmente utilizada pela autoridade lançadora no lançamento, quando da posterior análise da DIRPF do contribuinte.

Daí ter concluído, diante de tais constatações, o recorrido pela existência de erro na identificação do fato gerador que ocasionou vício material no lançamento em questão.

Já nos casos paradigmáticos, trata-se de situações fáticas notadamente diversas, a saber:

a) No primeiro paradigma (Acórdão 2302-00.386), se está diante de situação onde não se indicou no relatório fiscal, nem na complementação do relatório, os fundamentos utilizados para enquadrar os serviços prestados como sujeitos à retenção de 11%, quando de cessão de mão de obra. Ali, não foi realizado o cotejamento pelos Auditores-Fiscais entre a documentação analisada e a legislação que dispõe acerca da cessão de mão-de-obra, caracterizando, no entender daquele Colegiado, deficiência na descrição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, situação totalmente diversa da situação presente, onde a argumentação suporte utilizada quando da identificação do fato gerador revelou-se equivocada e transmutada em sede de retificação de lançamento e impugnação, na forma relatada pelo recorrido;

b) Já no caso do segundo paradigma (Acórdão 2401-00.018), se está diante de caso onde o lançamento foi declarado nulo devido ao impreciso Relatório Fiscal da Notificação, que deixou de informar o procedimento (arbitramento) utilizado na constituição do crédito previdenciário, bem como de inscrever no anexo "Fundamentos Legais do Débito-FLD" o dispositivo legal que o contemplava, novamente, situação totalmente diversa da situação constatada nos presentes autos, já a esta altura exaustivamente relatada.

Desta forma, quando da realização do teste de aderência, verifica-se, dada a essencial dissimilitude fática, como impossível determinar qual seria a decisão dos Colegiados paradigmáticos quando da análise do presente feito em sede recursal, tendo-se como consequência a completa impossibilidade de caracterização de divergência interpretativa, de forma que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não deve restar conhecido.

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior