



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10314.723159/2017-72</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.583 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	JULIO GERIN DE ALMEIDA CAMARGO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

APROVEITAMENTO DE VALORES PAGOS. PARTICIPAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA. DESCONSIDERAÇÃO. SUJEITO PASSIVO É O REAL BENEFICIÁRIO DA OPERAÇÃO.

Ocorrida a desconsideração da participação da pessoa interposta na operação, com a conseqüente tributação em face do seu real beneficiário, não é possível o aproveitamento do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação autuada.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, que dava provimento. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

*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, Sonia de Queiroz Accioly (substituta integral), Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Marcos Roberto da Silva, substituído pela conselheira Sonia de Queiroz Accioly.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do acórdão nº 2301-007.142 (fls. 9345/9375), colmatado pelo acórdão de embargos nº 2301-009.756, o qual negou provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento do crédito tributário de IRPF, decorrente da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, conforme ementas abaixo dispostas:

### **Acórdão nº 2301-007.142**

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

Exercício: 2010

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. DEVIDO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Havendo comprovação de que o sujeito passivo demonstrou conhecer o teor da acusação fiscal formulada no auto de infração, considerando ainda que todos os termos, no curso da ação fiscal, foram-lhe devidamente cientificados, que logrou apresentar esclarecimentos e suas razões de defesa dentro dos prazos regulamentares, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa bem assim não há que se falar em nulidade do lançamento.

SONEGAÇÃO. CONLUIO.

A sonegação, em uma de suas vertentes, é toda ação ou omissão dolosa com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. O conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando alcançar o efeito da sonegação.

DECADÊNCIA.

A regra contida no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional é excepcionada nos casos em que se comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação,

passando a prevalecer o prazo previsto no inciso I do art. 173, em que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a constituição do crédito tributário poderia ter sido efetuada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DEMONSTRAÇÃO DE INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. POSSIBILIDADE.

Deve ser incluída como responsável solidária empresa que tenha interesse comum na prática do ato que implicou na constituição do fato gerador da obrigação tributária.

Fica caracterizado o interesse comum o fato de empresa adquirir bens e/ou direitos com recursos oriundos da participação do contribuinte principal e suas empresas de fachada em fatos que culminaram no lançamento da obrigação principal, o qual envolve a operacionalização e o pagamento de vantagens indevidas. Ao adquirir os bens em nome da empresa apontada como responsável solidária, esta funciona como receptora dos bens do contribuinte principal, acumulando o seu patrimônio, o que revela o seu interesse comum, visto que foi ela quem efetivamente se beneficiou economicamente dos rendimentos que ensejaram o acréscimo patrimonial a descoberto

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO E CONLUÍO. POSSIBILIDADE.

A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual comprovada a ocorrência de sonegação e conluio, hipóteses previstas nos arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502/64, autoriza a qualificação da multa de ofício.

LANÇAMENTO NA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS PAGAMENTOS EFETUADOS PELA PESSOA JURÍDICA. LIMITES DA LIDE. COMPETÊNCIA DO JULGADOR. LEGITIMIDADE ATIVA.

Descabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos se o objeto da lide é o lançamento, e não a sua liquidação. Carece de legitimidade ativa a pessoa física para pleitear o indébito de tributos pagos por pessoa jurídica que possua personalidade própria.

PERDA DE RECURSOS EM COLABORAÇÃO PREMIADA.

O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica e, em se tratando de pessoa física, ocorre no momento do recebimento, sob o regime de caixa. A entrega de recursos em colaboração premiada é evento posterior ao fato gerador e que não se confunde com pagamento de tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o relator, que deu provimento parcial para deduzir do lançamento os valores recolhidos pelas empresas Treviso, Piemonte e Auguri a

título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins e os valores devolvidos à título de delação premiada. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Maurício Vital.

**Acórdão de embargos nº 2301-009.756**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)Exercício: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO. ELEMENTOS INTERNOS E EXTERNOS DA DECISÃO. FUNDAMENTAÇÃO. COM EFEITOS INFRINGENTES.

De acordo com o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma. Somente a contradição, omissão ou obscuridade interna é embargável, não alcançando eventual elementos externos da decisão, circunstância que configura mera irresignação.

Deve ser acolhido omissão quando constatado, de matéria não analisada pelo colegiado, para nos limites do despacho de admissibilidade, deliberar sobre o tema.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, nos limites da matéria devolvida para julgamento, sem efeitos infringentes, para corrigir a omissão apontada no Acórdão nº 2301-007.142, 05 de março de 2020, para não dar provimento ao recurso no que tange à omissão de rendimentos percebidas de pessoa jurídica, pela falta de recolhimento do IR devido.

A seguir, valho-me dos seguintes trechos constantes do acórdão recorrido nº 2301-007.142, por bem retratar a questão:

O lançamento decorreu da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, identificado por investigações policiais, com participação do Ministério Público Federal e da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(...)

Segundo consta da acusação fiscal o atuado Julio Camargo teria sido responsável por intermediar negociações junto à Petrobrás (Abastecimento, Engenharia e Serviços, Internacional), pelas diversas diretorias que essa constituiu ao longo dos anos. A intermediação consistia em aproximar empresas (alguma identificadas como Camargo Correa, Toyo JP, Setal, Samsung, etc), e possibilitar sua qualificação para a realização e execução de obras, envolvendo a construção de unidades e fornecimento de equipamentos ligados às atividades petroquímicas.

Do resultado dessa intermediação feita por Julio Camargo e demais intermediários e interessados, resultava o pagamento de vantagens indevidas, exigidas por um grupo de diretores e funcionários da estatal.

Do Termo de Constatação e Verificação Fiscal, TVF, fls. 4.577 a 4.520 e anexos de fls. 4.621 a 4.645, extraem-se, em síntese, os seguintes pontos:

Do Procedimento Fiscal.

A ação fiscal foi cientificada ao contribuinte em 15/2/2016, oportunidade em que foi solicitada a apresentação de diversos documentos listados às fls. 4.583 e 4.584 do Termo de Verificação Fiscal.

Em 29/3/2016 foi emitido termo de intimação para que o contribuinte apresentasse documentos relativos às informações registradas na aba Declarações de Bens e Direitos dos exercícios 2013 a 2015. Outras solicitações de apresentação de documentos foram emitidas e o exame do material disponibilizado pelo contribuinte consta do TVF.

Foram considerados como dispêndios no fluxo de variação patrimonial do ano de 2012 os valores disponibilizados pelo fiscalizado às empresas MRBC Acessórios Preciosos e Haras Old Friends nos montantes de R\$655.070,85 e R\$1.326.225,68.

A fiscalização asseverou que no caso de rendimentos isentos e não tributáveis, além da documentação apresentada ser insuficiente foi levado em consideração que o objeto social das empresas Auguri Empreendimentos Ltda, Piemonte Empreendimentos Ltda e Treviso Empreendimentos Ltda foi totalmente descaracterizado, pois nos termos de colaboração firmados pelo fiscalizado foi possível constatar que ele participava de intermediações entre várias empresas e a Petrobrás e que os contratos somente eram viabilizados com o pagamento de propinas, o que era da ciência das empresas contratantes.

Prossegue a fiscalização com a informação de que em muitos casos em que o fiscalizado atuou como intermediário, ficou acertado que os recursos para pagamento das vantagens indevidas a funcionários da Petrobrás tiveram origem nas “comissões” recebidas, por meio de contratos de consultoria firmados por suas empresas.

Os pagamentos das vantagens indevidas eram operacionalizados por meio de transferências de numerário para o exterior com a utilização de contas correntes do contribuinte. Outra forma de disponibilização dos recursos envolvia a atuação em conjunto com as empresas de fachada de Alberto Youssef.

As empresas do contribuinte também foram utilizadas nas práticas que demonstram atividades de lavagem de capitais, enviando recursos aos sócios e camuflando os destinatários. Neste ponto os autuantes afirmam

que a distribuição de lucros representa a última das etapas do processo de lavagem de dinheiro, ao desconectar o pagamento das empreiteiras dos envios para os beneficiários das propinas.

O relato fiscal cita o fato de que em uma das contratações pela Petrobrás, a empresa SAMSUNG forneceu sondas para águas profundas (uma na África e outra no Golfo do México). Nesta operação ficou acertado o pagamento de propinas no montante de U\$ 40.000.000,00 (quarenta milhões de dólares). A intermediação promovida pelo fiscalizado envolveu a empresa Piemonte Empreendimentos Ltda, contratada pela multinacional para viabilizar o contrato junto à Petrobrás. A indicação do negócio foi de Fernando Soares que atuava na área internacional da estatal.

Entendeu a fiscalização que a intermediação de Júlio Camargo com a utilização da Piemonte Empreendimentos evidencia o emprego das empresas das quais é sócio, por meio de utilização simulada de contratos de consultoria para mascarar o esquema de pagamento de propinas exigidas.

A narrativa fiscal prossegue com a informação de que o fiscalizado relatou a Alberto Youssef que precisaria saldar compromissos com Fernando Soares e que tinha liquidez no Brasil. Por sua vez Youssef teria sugerido que ele fizesse aporte na GFD Investimentos, empresa do doleiro, oportunidade em que foram formalizados contratos simulados entre as empresas de Júlio Camargo e a GFD nos valores de R\$8.730.915,57 (Piemonte), R\$1.850.000,00 (Treviso) e R\$1.150.000,00 (Auguri). Foram solicitados documentos comprobatórios dessas operações.

(...)

Os autuantes afirmam que os recursos financeiros que culminaram no pagamento das vantagens indevidas teriam sido obtidos à margem da legislação. Os métodos utilizados pelo fiscalizado para saldar propinas em atraso o levou a lançar mão de recursos próprios e de suas empresas. Os valores despendidos para tais práticas foram registrados no Demonstrativo de Variação Patrimonial como dispêndios/aplicações no ano-calendário 2012.

Na sequência do relato fiscal foram examinadas várias operações bancárias envolvendo crédito na conta do contribuinte no Banco Santander via contratos de câmbio operacionalizados pelas empresas de sua titularidade.

Em relação ao ano de 2012 ocorreu o acréscimo de U\$1.000.000,00 informado no fluxo mensal como dispêndios,/aplicações envolvendo investimentos na Persempre Stiftung – Ilhas Virgens Britânicas, valor representado por dois contratos de câmbio.

Em tópico específico informa a autoridade lançadora que durante os anos de 2011 a 2014 a empresa Avanti Empreendimentos S/A adquiriu

bens/direitos. Em decorrência desses fatos foi intimada em procedimento fiscal próprio a esclarecer sobre aquisição de bens imóveis, de veículos automotores, aeronaves e embarcações e a origem de recursos.

Do exame dos documentos apresentados a fiscalização verificou que os bens representados pelos veículos, embarcações, aeronaves e bens imóveis foram ou são adquiridos em nome da Avanti, sendo que o fiscalizado operou econômica e financeiramente nas aquisições com a disponibilização de valores obtidos ilícitamente por meio de suas empresas serviu fornecendo os recursos financeiros necessários.

No Demonstrativo de Variação Patrimonial os valores que o fiscalizado efetivamente colocou à disposição da Avanti foram registrados como dispêndios/aplicações.

Com foco no artigo 124, I do Código Tributário Nacional, foi atribuída responsabilidade solidária a Avanti Empreendimentos S/A, com base no interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária discutidas nos autos.

No entendimento da fiscalização os valores recebidos por Júlio Camargo com a utilização de suas empresas propiciaram a aquisição de bens pela Avanti o que causou reflexos nos gastos dessa empresa ocorridos durante os anos de 2012 a 2014, conforme demonstrado nas fls. 4.609 e 4.610.

Esses fatos reforçam que Júlio Camargo e a Avanti Empreendimentos S/A infringiram disposições legais e tiveram interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tratadas no Termo de Verificação Fiscal.

Conforme tabela de fl. 4.617 foi sintetizado o Demonstrativo de Variação Patrimonial a Descoberto no anos de 2012 a 2014. O demonstrativo de forma detalhada foi acostado às fls. 4.621 a 4.645.

A partir do item XI de fl. 4.615 a fiscalização relata a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas no ano-calendário 2013 do Haras Old Friends e em 2014 da OAS Óleo e Gás.

No primeiro caso o comprovante de rendimentos apresentado registrou o recebimento de R\$3.600,00 ao passo que na DIRF apresentada o Haras informou a importância de R\$7.200,00. Logo a tributação incide sobre a diferença de R\$3.600,00. Quanto aos valores recebidos da OAS Óleo e Gás, R\$67.500,00, a tributação decorre da omissão dos rendimentos na declaração de ajuste anual. Os dois valores foram registrados no fluxo mensal de variação patrimonial como origem de recursos.

A multa de ofício foi aplicada com fundamento no artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96 no percentual de 150% sobre o imposto apurado por estarem presentes os casos definidos nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Ao tomar ciência do acórdão, o contribuinte interpôs embargos de declaração de fls. 9388/9405, os tiveram seguimento parcial, conforme despacho de fls. 9549/9562. Consequentemente, foi proferido o acórdão nº 2301-009.756 (fls. 9564/9569), o qual teve por objeto apenas a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas (dissociada da infração de APD), cuja análise foi omitida no acórdão primitivo.

O Contribuinte tomou ciência do último acórdão e apresentou Recurso Especial (fls. 9583/9616) visando rediscutir as seguintes matérias: **a) “acréscimo patrimonial a descoberto” e b) “compensação dos valores de tributos federais pagos pelas pessoas jurídicas com o tributo apurado em face do contribuinte na hipótese de imputação à pessoa física de pagamentos feitos pelas empresas”**.

Pelo despacho de fls. 9698/9714, foi dado parcial seguimento ao Recurso Especial do contribuinte, admitindo-se a rediscussão apenas da matéria **b) “compensação dos valores de tributos federais pagos pelas pessoas jurídicas com o tributo apurado em face do contribuinte na hipótese de imputação à pessoa física de pagamentos feitos pelas empresas”**, com base nos paradigmas nº 2202-004.869 e nº 9202-008.064.

Em face do despacho, o contribuinte apresentou agravo de fls. 9731/9746, o qual restou rejeitado nos termos do despacho de fls. 9749/9751, mantendo-se, assim, o seguimento parcial do recurso especial.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e retornaram com as contrarrazões de fls. 9795/9803.

Antes, contudo, o contribuinte apresentou a petição de fls. 9761/9771, através da qual pleiteia, em síntese, a exclusão das multas punitivas em decorrência da decisão proferida pela 13ª Vara Federal de Curitiba/PR em 08/12/2022, no processo nº 5063579-96.2021.4.04.7000, no sentido de determinar a exclusão da multa qualificada nos lançamentos de ofício cujos fatos geradores tenham relação com a Operação Lava Jato. Subsidiariamente, pleiteou a redução da multa para o percentual de 100%, na esteira das modificações implementadas pelo art. 8º da Lei nº 14.689/2023 ao art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

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) **compensação dos valores de tributos federais pagos pelas pessoas jurídicas com o tributo apurado em face do contribuinte na hipótese de imputação à pessoa física de pagamentos feitos pelas empresas** (paradigmas nº 2202-004.869 e nº 9202-008.064)

## PRELIMINAR

Antes de analisar o recurso especial, entendo importante tecer as seguintes considerações sobre a petição de fls. 9761/9771 apresentada pelo contribuinte, em que este afirma a existência de fatos novos.

Como exposto, o contribuinte pleiteou, em síntese, a exclusão das multas punitivas em decorrência de decisão proferida em 08/12/2022, no processo judicial nº 5063579-96.2021.4.04.7000, que determinou a exclusão da multa qualificada nos lançamentos de ofício cujos fatos geradores tenham relação com a Operação Lava Jato. Subsidiariamente, pleiteou a redução da multa para o percentual de 100%, na esteira das modificações implementadas pelo art. 8º da Lei nº 14.689/2023 ao art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Contudo, entendo que qualquer modificação desta espécie no lançamento não é de competência desta Turma julgadora, que está restrita a analisar a matéria admitida em despacho prévio de admissibilidade do recurso especial, desde que prequestionadas.

A questão envolvendo a redução da multa, seja por ordem judicial, seja em razão da alteração legislativa, deverá ser analisada pela autoridade lançadora, em sede de revisão de ofício do lançamento.

Portanto, rejeito o pleito do contribuinte firmado através da petição de fls. 9761/9771.

## I. CONHECIMENTO

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte em seu voto vencedor:

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

Exercício: 2010

(...)

LANÇAMENTO NA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DOS PAGAMENTOS EFETUADOS PELA PESSOA JURÍDICA. LIMITES DA LIDE. COMPETÊNCIA DO JULGADOR. LEGITIMIDADE ATIVA.

Descabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos se o objeto da lide é o lançamento, e não a sua liquidação. Carece de legitimidade ativa a pessoa física para pleitear o indébito de tributos pagos por pessoa jurídica que possua personalidade própria.

(...)

### **Voto Vencedor**

#### **1 Do aproveitamento dos valores recolhidos pelas empresas**

O relator admitiu a compensação, com o crédito tributário em discussão nestes autos, dos tributos pagos pelas empresas Treviso, Piemonte e Auguri.

Entendo que não cabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos, porquanto o objeto desta lide é o lançamento, e não a sua liquidação. É certo que o procedimento administrativo para esse fim está regulado na legislação tributária. Eventuais indébitos devem ser objeto de requerimento apresentado à autoridade preparadora pelas empresas detentoras de eventuais créditos, já que elas possuem personalidade jurídica distinta da do recorrente.

Carece de legitimidade ativa a pessoa física para pleitear o indébito de tributos pagos por pessoa jurídica que possua personalidade própria, porquanto o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dá eficácia ao art. 170 do CTN, autoriza a compensação apenas com débitos próprios.

Cito trechos da ementa e voto do acórdão paradigma nº 2202-004.869:

#### **Acórdão 2202-004.869**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

(...)

RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA.

Devem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

(...)

### **Voto**

(...)

No que tange à possibilidade de dedução dos **valores pagos pela Oildrive** a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins do montante de IRPF lançado, assiste razão ao recorrente.

Partilha-se do entendimento já consolidado no âmbito do CARF conforme o qual, em casos similares ao ora enfrentado, devem ser aproveitados os tributos já

pagos pela pessoa jurídica verificada como sendo mera interposta pessoa do verdadeiro titular dos rendimentos de pessoa física.

Trata-se de uma única capacidade contributiva, e as receitas oneradas pelos tributos da legislação atinente às pessoas jurídicas consubstanciam-se de fato, em rendimentos e proventos da pessoa física do recorrente, consoante a reclassificação promovida pela autoridade lançadora verificou, e que já foram parcialmente onerados por tributos federais.

Tendo em vista tais constatações, a não consideração desses tributos como compensáveis constituiria-se em locupletamento indevido da Fazenda Pública, caso de todo denegada no âmbito administrativo. E, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição por parte da pessoa jurídica, possivelmente implicaria violação ao princípio da eficiência e da duração razoável do processo, podendo acarretar, inclusive, em decadência do direito creditório correspondente.

Tem-se por bastante felizes e pertinentes as seguintes considerações do relator do Acórdão nº 9202002764, j. 06/08/2013, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, as quais peço a devida vênia para transcrever:

Entendo que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado. Ora, a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que de acordo com a própria fiscalização não teria sido por ela exercida, é uma mera conseqüência lógica e necessária ao lançamento. De outra forma, penso que não realizar a imputação dos valores pagos pela pessoa jurídica aos valores devidos pela pessoa física, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido.

Na mesma senda, tem-se, dentre vários outros, os Acórdãos nos 9202002451, j. 08/11/2012, 9202002451, j. 08/11/2012, 10614244(j. 20/10/2004), 9202003.665(j. 09/12/2015), 9202004.458(j. 23/11/2016), 2402005.703(j. 15/03/2017), e 2202004.008(j. 04/07/2017).

No tocante à irresignação do recorrente quanto à **atribuição de responsabilidade solidária à Oildrive**, convém transcrever, de início, o art. 124 do CTN:

(...)

Na espécie, a fiscalização demonstrou que a Oildrive era mera estrutura formal sem caráter empresarial efetivo, havendo sido montada com o objetivo, já reiteradamente mencionado, de deslocar artificialmente os rendimentos da pessoa física dos sócios para pessoa jurídica, de modo a ocultar sua verdadeira natureza, em contrariedade frontal ao art. 123 do CTN.

Nessa toada e ainda que na prática, sob a determinação dos sócios participou a Oildrive em união de esforços e vontade, de maneira coordenada com aqueles,

para que se sucedesse aquele deslocamento, e fossem os contratos firmados com os fornecedores do ente paraestatal não com as pessoas físicas dos sócios, mas com pessoa jurídica.

Por outra via, necessário observar inexistir incoerência em se considerar a pessoa jurídica havida pela fiscalização como interposta, como responsável solidária.

(...)

E, quanto ao alegado *bis in idem*, incoerência ele no particular, pois, em coerência com a apreensão dos fatos e do direito aplicável por parte deste julgador, este encaminhamento de voto considera dedutíveis do lançamento os tributos já recolhidos em nome da pessoa jurídica Oildrive.

Em síntese, deve ser mantida a responsabilidade tributária apurada pelo fiscalização.

(destaques nossos)

Neste primeiro paradigma, percebe-se que há uma divergência fática com o caso recorrido. É que, no citado paradigma, a empresa considerada interposta do verdadeiro titular pessoa física, para a qual foi determinado o aproveitamento dos tributos por ela já pagos para abater o lançamento de IRPF (a Olildrive), também foi indicada como responsável solidária no lançamento.

Já no caso recorrido, as empresas cujas receitas foram reclassificadas (Treviso, Piemonte e Auguri), e para as quais foi pleiteado o aproveitamento dos tributos recolhidos, não foram indicadas como solidárias no lançamento. A responsabilidade solidária recaiu sobre a uma outra empresa (Avanti Empreendimentos S/A), que não teve receita reclassificada no lançamento.

Este ponto fático é importante pois, no meu entender, no caso peculiar em que a interposta empresa (de quem se pleiteia o aproveitamento dos tributos recolhidos) é indicada como responsável solidária pelo IRPF incidente sobre a mesma base, deve ser garantido ao contribuinte pessoa física o aproveitamento do imposto de renda já recolhido pela empresa solidária, conforme disciplina o art. 125, I, do CTN. Neste sentido é o acórdão nº 9202-011.556, de minha relatoria (ainda não publicado).

Ademais, o acórdão paradigma levou em consideração a questão da solidariedade ao não analisar a alegação de *bis in idem* levantada pelo contribuinte na ocasião, pois o lançamento estaria cobrando da empresa solidária valor de tributo por ela já recolhido. A Turma paradigmática não se debruçou sobre tal alegação tendo em coerência a decisão de determinar o aproveitamento dos valores. Replico, novamente, o trecho do acórdão paradigma neste ponto:

E, quanto ao alegado *bis in idem*, incoerência ele no particular, pois, em coerência com a apreensão dos fatos e do direito aplicável por parte deste julgador, este encaminhamento de voto considera dedutíveis do lançamento os tributos já recolhidos em nome da pessoa jurídica Oildrive.

Sendo assim, a despeito do paradigma não embasar sua decisão de acatar o aproveitamento dos tributos recolhidos pela interposta empresa no fato desta ter ou não sido considerada como solidária, entendo que este fato é de suma importância para o deslinde da questão.

Neste sentido, verifica-se contexto fático distinto entre os casos, o que afasta a possibilidade de conhecimento do recurso especial com base no paradigma nº 2202-004.869.

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.

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 2202-004.869 não é apto a evidenciar a divergência jurisprudencial apontada.

Passa-se a analisar o segundo paradigma apresentado, acórdão nº 9202-008.064, cujos trechos pertinentes cito abaixo:

**Acórdão nº 9202-008.064**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS.

Em respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

(...)

**Voto**

(...)

**A matéria em discussão é a possibilidade de compensação de tributos pagos na pessoa jurídica**

Sobre este ponto, o acórdão recorrido apresentou as seguintes considerações:

(...)

Destaca-se que de acordo com as informações transcritas os rendimentos tributados pela pessoa jurídica são, de fato, da pessoa física, o que ocasionou o presente lançamento.

Em relação a esta matéria, destaco um voto do Ilmo. Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, referente ao acórdão nº 920202.112, proferido na sessão de 09 de maio de 2012, que apresenta os seguintes fundamentos ao analisar o Recurso Especial da Fazenda Nacional:

(...)

**De imediato, discordo dos argumentos do recurso. A compensação dos tributos já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização.**

(...)

Cumpru destacar que já manifestei o meu posicionamento em relação a possibilidade de compensação dos tributos pagos na pessoa jurídica com aqueles lançados na pessoa física, no acórdão nº 9202-004.548, proferido na sessão do dia 23 de novembro de 2016:

(...)

Assim, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Quanto ao citado paradigma verifica-se que, assim como o recorrido, se discute o aproveitamento dos tributos federais pagos pelas pessoas jurídicas tidas como interpostas com o tributo apurado em face do contribuinte pessoa física na hipótese de reclassificação dos rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio.

No paradigma, não consta qualquer informação de atribuição de responsabilidade solidária entre a empresa cujas receitas foram reclassificadas.

Neste sentido, entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à matéria, pois no acórdão recorrido restou entendido que não cabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributo, haja vista que o objeto da lide é o lançamento, e não a sua liquidação, e que eventuais indébitos devem ser objeto de requerimento apresentado à autoridade preparadora pelas empresas detentoras de eventuais créditos, já que elas possuem personalidade jurídica distinta da do recorrente. Destarte,

entendeu-se pela falta de legitimidade ativa a pessoa física para pleitear o indébito de tributos pagos por pessoa jurídica que possua personalidade própria.

Por outro lado, o acórdão paradigma seguiu o entendimento de cabimento do aproveitamento (chamado de compensação) dos valores atualizados dos tributos que foram pagos pela pessoa jurídica quando da apuração do IRPF exigido do sócio, como consequência direta da reclassificação das receitas.

Portanto, deve ser conhecido o recurso do Contribuinte apenas com base no acórdão paradigma nº 9202-008.064.

## II. MÉRITO

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 4577 e ss, esclarece-se que o procedimento fiscal se relaciona aos fatos apurados no âmbito da “OPERAÇÃO LAVA JATO”. Após minuciosa descrição dos fatos, constatou-se que o contribuinte auferiu vantagens indevidas por intermediações junto às diretorias da Petrobrás. A operacionalização do esquema era realizada através das empresas Treviso, Piemonte e Auguri, todas de propriedade do contribuinte, que viabilizavam o recebimento da contrapartida financeira pelas intermediações.

O TVF detalha os fatos e, ao final, descreve que os valores despendidos para tais práticas (seja por meio de recursos próprios ou de suas empresas) foram registrados no Demonstrativo de Variação Patrimonial como dispêndios/aplicações, de sorte que, no final das contas, as receitas auferidas pelas empresas Treviso, Piemonte e Auguri foram reclassificadas como rendimento do contribuinte, sendo o valor incluído na base de cálculo do lançamento de IRPF ora lançado.

Em outras palavras, ao desconsiderar a participação das pessoas jurídicas interpostas na operação, a autoridade fiscal reconheceu e tributou os valores em face do seu real beneficiário, o contribuinte.

Pela análise dos autos, verifica-se que o objeto de discussão é a possibilidade de aproveitamento dos valores pagos a título a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins pelas interpostas pessoas jurídicas (Treviso, Piemonte e Auguri) sobre receita que posteriormente veio a ser reclassificada como rendimento de pessoa física em lançamento de IRPF.

O tema não é novo nesta Turma.

No meu entendimento, mesmo tendo havido a reclassificação de receita auferida pela PJ interposta para um rendimento da pessoa física, isso não significa que todo e qualquer imposto que foi recolhido pela empresa deve ser aproveitado e abatido do imposto apurado em face do contribuinte pessoa física. São contribuintes distintos, não havendo identidade entre os sujeitos da relação com o Fisco, muito menos legislação que ampare tal procedimento.

Ademais, entendo não ser possível o aproveitamento de valores nos termos acima delineados pois o imposto recolhido pela empresa pode, muito bem, já ter sido objeto de pedido de restituição/compensação formulado pela citada pessoa jurídica, não podendo, simplesmente, ser abatido do cálculo do imposto de renda devido pela pessoa física autuada. Assim, não há certeza quanto à existência do crédito.

Se a autoridade fiscal reconhece que não foi a empresa quem auferiu os rendimentos por ela declarados, o mais correto seria a referida contribuinte pleitear, em seu nome e através de procedimento próprio com rito específico, os supostos valores indevidamente recolhidos.

Havendo um procedimento administrativo previsto na legislação tributária para esse fim, a empresa, sendo a legítima detentora de eventuais créditos, ou seja, tendo legitimidade ativa para tal, deve realizar o requerimento adequado à autoridade competente.

Como bem dispôs a Procuradoria em suas contrarrazões “*é indispensável a apresentação das respectivas PER/DCOMP para que sejam objeto de análise em procedimento específico. Caso o crédito informado pelo recorrente esteja correto e seja possível a compensação em consonância com as previsões legais, caberá à autoridade administrativa competente homologar a compensação declarada*” (fl. 9802).

Sobre o tema, cito recente precedente desta Colenda Turma, firmado através do acórdão nº 9202-011.427 na sessão de 21/08/2024, de relatoria da Ilustre Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR. RECLASSIFICAÇÃO.

(...)

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA. PESSOA JURÍDICA. PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os pedidos de compensação e restituição ostentam rito próprio, não se afigurando possível a sua análise no bojo de processo de lançamento de crédito tributário, especialmente quando o crédito a que se pretende compensar é oriundo de terceiros.

(...)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, que negava provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, em razão da prejudicialidade. Manifestou

intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

Desta forma, não cabe razão ao Recorrente.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por REJEITAR a preliminar de redução da multa, por falta de competência desta Turma. Quanto ao recurso especial do Contribuinte, voto por CONHECÊ-LO apenas com base no acórdão paradigma nº 9202-008.064 para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões acima expostas.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Declaração de voto.

Minha manifestação é relativa ao mérito, que trata do aproveitamento (abatimento) quanto aos recolhimentos tributários já efetivados pela empresa utilizada como *longa manus* do autuado.

O despacho de admissibilidade, conforme anota o relator, enuncia como rótulo da temática o assunto: ***“compensação dos valores de tributos federais pagos pelas pessoas jurídicas com o tributo apurado em face do contribuinte na hipótese de imputação à pessoa física de pagamentos feitos pelas empresas”***.

Pode-se resumi-lo como ***“aproveitamento de valores já recolhidos”***.

Este Colegiado, em nova composição, com alguma ligeira distinção de membros, vem, em casos recentes, **tratando sobre o “Aproveitamento” (abatimento ou dedução), inclusive enfrentando o debate sobre sua identidade ou não com o instituto da “Compensação”**.

Veja ou outra os casos fáticos analisados guardam distinção e pela particularidade de cada situação, quando isso ocorre, o Colegiado tangencia solução diversa sobre o aproveitamento, a depender do racional aplicado.

Penso que há 7 variáveis sobre o chamado “aproveitamento” ou abatimento.

**1ª Variável:**

Nos acórdãos nºs 9202-011.353 (Processo nº 15586.720629/2014-17), 9202-011.208 (Processo nº 12448.731372/2014-15), 9202-011.161 (Processo nº 11060.723259/2016-18) e 9202-011.117 (Processo nº 16004.720356/2016-39), este Colegiado debateu a possibilidade, ou não, de “**aproveitamento**” de tributos pagos na pessoa jurídica (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS) quando há a reclassificação da receita da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física (IRPF), sendo esta uma controladora daqueloutra (ou requalificação da sujeição passiva da PJ para a PF). A despeito de meu voto pelo aproveitamento integral, a maioria da Turma (**7x1 – Pelo não aproveitamento**) compreende, em resumo, não ser possível o aproveitamento, pois seria necessário um processo autônomo de compensação. Não haveria identidade de pessoas (*princípio da entidade*), nem identidade de espécies tributárias, tampouco haveria fundamento legal para o aproveitamento. Restaria apenas a compensação em autos específicos e a ser formulada exclusivamente pela pessoa jurídica. Apresentei declaração de voto, especialmente aduzindo a existência sim de fundamentos legais para o aproveitamento, sem confundi-lo com a compensação ou restituição, com diversas normas legais, dentre as quais, os §§2º e 3º do art. 150 do CTN.

Em 20/08/2024, julgou-se novo processo sobre o abatimento dos valores recolhidos pela PJ na requalificação da sujeição passiva para a PF e o Colegiado, por maioria (**7x1 – Pelo não aproveitamento**), manteve o entendimento (conferir Processo nº 11060.722991/2016-62, Acórdão nº 9202-011.427).

Em 22/08/2024, veio a lume o julgamento de um outro processo sobre o abatimento dos valores recolhidos pela PJ na requalificação da sujeição passiva para a PF e o Colegiado, por maioria (**7x1 – Pelo não aproveitamento**), manteve o entendimento (conferir Processo nº 19515.720502/2016-54, Acórdão nº 9202-011.431).

#### **2ª Variável:**

A título informativo, ainda sobre aproveitamento, para fins de dedução em critério de apuração do montante devido em lançamento de ofício, após precedente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9101-002.483), juntamente com outros julgados, foi aprovada a Súmula CARF nº 176, segundo a qual: “*O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva [da PF para a PJ] na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos.*”

O enunciado é vinculante para toda a Administração por força da Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021.

Nela se verifica não se exigir a identidade plena de pessoas (*não exige a plena observância do princípio da entidade; não se exige recolhimentos próprios*), sendo necessário apenas que o recolhimento guarde identidade na lógica do lançamento, de modo que a motivação do ato seja a condicionante para o aproveitamento.

Os julgamentos pelo aproveitamento em contexto de aplicação da referida súmula acabam sendo unânimes.

### **3ª Variável:**

No acórdão nº 9202-011.358 (Processo nº 10920.007443/2008-69), por sua vez, este Colegiado debateu a possibilidade, ou não, de “**aproveitamento**” de tributos pagos na sistemática do SIMPLES por interposta pessoa jurídica que se declarava empregadora de segurados empregados quando a fiscalização indica como verdadeira empregadora uma outra pessoa jurídica, a qual veio a ser autuada e não se sujeita ao regime diferenciado do SIMPLES. A despeito de meu voto pelo aproveitamento integral, que convergiu com o voto da relatoria, a maioria da Turma (**6x2 – Pelo não aproveitamento**) compreendeu, em resumo, não ser possível o aproveitamento, pois seria necessário um processo autônomo de compensação, não haveria identidade de pessoas (*princípio da entidade*) e tampouco haveria fundamento legal para o aproveitamento. Apresentei declaração de voto aduzindo a existência sim de fundamentos legais para o aproveitamento, sem confundir-lo com a compensação ou restituição, a teor especialmente dos §§ 2º e 3º do art. 150, art. 149, caput, V e VII, e art. 147, caput, § 2º, todos do CTN.

### **4ª Variável:**

No acórdão nº 9202-010.945 (Processo nº 13971.722005/2011-12), doutro lado, este Colegiado debateu a possibilidade, ou não, de “**aproveitamento**” de tributos pagos na sistemática do SIMPLES pela própria contribuinte (*respeito ao princípio da entidade*) que é excluída da sistemática favorecida. A decisão foi **unânime** entendendo por aplicar a **Súmula CARF nº 76**, no sentido de que “[é] *devida a dedução no lançamento de ofício de contribuições previdenciárias de eventuais recolhimentos efetuados no âmbito do Simples Nacional ou Federal, observando-se a natureza do recolhimento e os períodos de apuração.*”

De toda sorte, há entendimento no Colegiado de que a Súmula CARF nº 76 só se aplica quando houver identidade plena de pessoas (*os recolhimentos devem ser recolhimentos próprios*).

### **5ª Variável:**

A título informativo, após precedentes desta 2ª Turma da Câmara Superior (Acórdãos nsº 9202-010.940, 9202-009.262, 9202-004.640), aprovou-se a Súmula nº 207, segundo a qual: “*As contribuições previdenciárias, referentes à parte dos segurados, pagas por pessoa jurídica interposta em relação a seus sócios, cujas contratações tenham sido reclassificadas como relação de emprego em empresa diversa, podem ser deduzidas do valor lançado no auto de infração.*”

Na particular hipótese de enunciado sumular, o aproveitamento é dever obrigatório. O enunciado permite, por outras palavras, o aproveitamento no lançamento das contribuições previdenciárias dos segurados, para valores recolhidos pela interposta pessoa optante pelo SIMPLES, que recrutou a mão-de-obra objeto do lançamento. É um caso de

aproveitamento sumulado em favor do contribuinte, ainda que não se fale que a retenção ocorreu pelo contribuinte autuado (efetivo empregador), mas pela interposta (empregador falso, que não traduz a realidade).

#### **6ª Variável:**

Noutro vértice, no acórdão nº 9202-011.315 (Processo nº 15504.727233/2018-97), este Colegiado debateu a possibilidade, ou não, de “**aproveitamento**” da CPRB paga pela própria pessoa jurídica que veio a ser autuada por entender a fiscalização que não cabe recolhimento de CPRB a título de contribuições previdenciárias substitutivas, mas sim o recolhimento sobre a folha de salários e demais remunerações a qualquer título. Com meu voto pelo aproveitamento integral, em convergência com a relatoria, a maioria da Turma (**7x1 – Para aproveitar**) compreendeu, em resumo, ser sim possível o aproveitamento, pois o recolhimento indevido da contribuição patronal sobre a folha de pagamentos poderia ser deduzido da CPRB por se tratar de créditos da própria pessoa jurídica (*princípio da entidade*), ademais a CPRB ou a contribuição sobre a folha de salários são, ambos, créditos de contribuições previdenciárias, guardando identidade na espécie tributária, sendo a CPRB uma mera contribuição de base substitutiva.

Em 20/08/2024, julgou-se novo processo sobre o abatimento da CPRB e o Colegiado, por maioria (**7x1 – Para aproveitar**) manteve o entendimento (conferir Processo nº 11634.720164/2018-54, 9202-011.422).

#### **7ª Variável:**

Uma vertente aproximada da 1ª Variável, é a 7ª Variável. Ela é similar a primeira com a peculiaridade do responsável solidário ter sido incluso no lançamento, sendo imputado como responsável solidário, de modo que o Colegiado, por maioria (**6x2 – Para aproveitar**), entende pelo abatimento do que foi recolhido pelo solidário, vez que, de forma resumida, o pagamento por um dos devedores aproveita aos demais (CTN, art. 125, I).

Foi o entendimento esposado no Acórdão CARF nº 9202-011.556 (Processo nº 18470.721250/2017-62).

Interessante que, em minhas manifestações de voto em declarações anteriores, sempre adverti que se há alegação de simulação e dissimulação, com invocação de interposta pessoa, então haverá obrigação da autoridade fiscal solidarizar o contribuinte e a interposta pessoa (*e seria o caso neste processo, já que a interposta é uma espécie de longa manus do autuado*), de modo que, ainda que não tenha imputado a responsabilidade solidária (*o que deveria a autoridade lançadora ter feito*), caberia o aproveitamento. A solidariedade deveria ter sido imputada como obrigação vinculante.

#### **Caso concreto – vertente que segue a 1ª Variável:**

Sigo para a análise do caso concreto.

Muito bem. O caso destes autos trata da 1ª Variável. Mas, pelo que se vê, a meu sentir, todas as variáveis deveriam levar ao aproveitamento, até para evitar contradições normativas.

A temática, como visto, não é nova para o Colegiado, mas também não o é para o próprio CARF, que já se debruça sobre o tema desde longínqua época.

Aliás, este Egrégio Conselho no seu já tradicional e anual “*Seminário CARF*” debateu o assunto por mais de uma vez.

Deveras, consta no livro eletrônico (*e-book*)<sup>1</sup> do Seminário II e do Seminário IX artigos acadêmicos sobre o tema. Para referenciar o mais antigo deles, veja-se que na obra digital “*Estudos Tributários do II Seminário CARF*”<sup>2</sup>, em trabalho articulado da lavratura do renomado **Professor Marco Aurélio Greco**, com título “Planejamento Tributário Revisitado”, no qual se aborda a “evolução teórica” e as “fases do debate sobre Planejamento”, há capítulo denominado “*Requalificação Jurídica da Conduta do Contribuinte*”, **que versa sobre o aproveitamento (abatimento ou dedução)**, nestes termos:

#### 12. Requalificação Jurídica da Conduta do Contribuinte

Hipótese distinta da prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN consiste na possibilidade de o Fisco requalificar juridicamente os atos praticados pelo contribuinte. Para tanto, é indispensável que o Fisco se apoie na prova de fatos realizados que componham uma categoria jurídica distinta daquela assumida pelo contribuinte.

O processo de requalificação se assemelha à conversão do negócio jurídico atualmente prevista no Código Civil, mas, repita-se, depende da existência da prova de fatos suficientes a indicar que a natureza jurídica do negócio é diversa daquela apresentada, ou defendida, pelo contribuinte.

Para tanto, não basta invocar fórmulas abstratas ou apoiar-se em conjecturas ou suposições de fatos, nem mesmo substituir-se ao contribuinte na avaliação das circunstâncias e na tomada da decisão sob escrutínio. Para requalificar, exige-se do Fisco um duplo ônus da prova: prova de que o negócio realizado pelo contribuinte não é aquele que ele sustenta ser e prova que o negócio realizado pertence a outra categoria. Sem atender a este duplo ônus da prova, descabe a requalificação.

Na requalificação não se está perante utilização de analogia, nem se trata de extrapolar a legalidade tributária. Trata-se apenas de determinar a real natureza jurídica da operação e submetê-la à norma tributária pertinente.

<sup>1</sup> Os e-book dos *Seminários CARF* podem ser baixados em: <https://carf.economia.gov.br/publicacoes>

<sup>2</sup> Estudos Tributários do II Seminário CARF / Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. Brasília: CNI, 2017. Acessível em: <https://carf.economia.gov.br/publicacoes/book-estudos-tributarios-do-ii-seminario-carf.pdf> (Páginas 30 e 31).

Feita a requalificação, porém, é preciso assegurar a aplicabilidade integral do ordenamento tributário relativamente a essa nova natureza que foi reconhecida. Ou seja, se algo vier a ser devido pelo novo enquadramento, também poderá ocorrer que algo deva ser devolvido ao contribuinte (ou deduzido do que se pretende cobrar) por ter sido recolhido em função da qualificação afastada pelo Fisco. E isto não apenas no âmbito do imposto ou contribuição que seja objeto imediato da ação do Fisco, mas de todos os impostos e contribuições de competência da entidade tributante que tenham se apoiado na qualificação anterior. Vale dizer, uma requalificação que enseje uma cobrança de imposto sobre a renda pode gerar reflexos na Cofins ou no IOF, cujos valores devem ser recalculados em função da nova qualificação, posto que o Fisco só tem legitimidade para cobrar o que ainda não recebeu.

Nem se diga que o que foi pago pelo contribuinte o foi “a outro título” e que não cabe “compensar” estes valores. A questão é outra. Os recolhimentos feitos o foram ao título jurídico adequado à luz da qualificação jurídica feita pelo contribuinte e terá sido o Fisco a afastá-la (não o contribuinte) para que outra qualificação prevalecesse. Portanto, o tratamento do ocorrido (qualificação mais recolhimentos) deve ser visto em bloco como um conjunto e dessa forma produzirá efeitos. Ou seja, o recolhimento anterior se deu apoiado na qualificação defendida pelo contribuinte, se o Fisco substitui esta qualificação, o recolhimento feito deixa de se apoiar no “título” anterior e passa a se apoiar no novo “título” defendido pelo Fisco. Daí ser imperativo considerar os pagamentos anteriormente feitos no seu conjunto.

É, neste contexto, que tenho em mente que o correto é o **aproveitamento** (abatimento ou dedução de valores já recolhidos) não se confundindo este com o instituto jurídico da compensação. Penso desta forma para todas as variáveis enunciadas.

Não é caso de compensar, mas sim de proceder com mero critério adequado de apuração do montante devido, aproveitando-se o já recolhido e de entender que se trata de requalificação jurídica, na qual se aproveita toda a estrutura, incluindo os pagamentos, requalificando-se todos os elementos e não apenas um determinado ponto.

Ora, a pretensão do recorrente não visa à compensação de tributos em seu sentido técnico, mas apenas ao aproveitamento, abatimento ou dedução do montante já recolhido aos cofres públicos.

O “aproveitamento” constitui consequência direta do próprio lançamento de ofício, e deveria ter sido efetivado pela autoridade lançadora.

Além do mais, a prática no contencioso administrativo fiscal demonstra que alguns auditores procedem com a dedução do que já foi recolhido, embora outros auditores não o façam, como o do caso destes autos.

A meu sentir, deveria haver padronização de procedimento, porém não há.

Fato é que não tendo sido realizada a dedução dos valores recolhidos e havendo impugnação sobre essa temática, ainda que em pedido subsidiário, compete a autoridade julgadora revisar o lançamento para corrigi-lo, destarte determinando o abatimento dos valores já recolhidos.

Por vezes, quando não se acolhe o abatimento, ou se diz que se trata de uma compensação, o que não é; ou se fala que não há norma legal que permita tal dedução, o que veremos não ser o caso (*confira-se, por exemplo, os §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN*); ou se sustenta que o recorrente ao pretender o aproveitamento viola a teoria dos atos próprios, que veda o comportamento contraditório, porém não é bem assim.

A teoria dos atos próprios, pautada em boa-fé objetiva, que veda situações contraditórias (*nemo potest venire contra factum proprium*), não se constata em desfavor do atuado, mas sim da Administração Tributária.

É verdade que o impugnante do lançamento de ofício nos casos de autuação como a presente objetiva sustentar uma “legalidade” da tributação na interposta pessoa jurídica (*que não seria uma “interposta”, que não haveria simulação/dissimulação*), todavia deduz o pedido de aproveitamento (abatimento ou dedução; que não se confunde com compensação) em caráter subsidiário e só o faz se prevalecer a acusação fiscal que requalifica a sujeição passiva.

Por sua vez, a Administração Tributária acusa e sustenta haver uma interposição de pessoa e que a interposta é uma “*extensão*”, uma espécie de “*longa manus*” do atuado, que opera por ordem e execução do atuado, que faz recolhimentos e declarações que não traduzem a realidade porque o fato gerador, em verdade, é realizado pelo atuado.

Ora, por qual razão, uma vez descortinada a falsidade e prevalecendo a verdade material, não se aproveita o que já recolhido para os cofres públicos? Haveria prejuízo ao Fisco na requalificação de toda a situação posta? A requalificação não impera sobre todos os âmbitos da subsunção, incluindo o do pagamento sob homologação pela interposta pessoa?

A contradição reside aí, no não aproveitamento, além do mais o STF e o STJ já pacificaram que se aplica a Teoria dos Atos Próprios à Administração Pública.

O não aproveitamento do que já foi pago, do que já foi recolhido pela interposta, com exigência de ressarcimento por meio de restituição em outros autos (*em um futuro novo processo administrativo, quiçá com prazo de restituição já superado, ou gerando contencioso sobre a perda ou não do prazo*), se o próprio atuado é o executor, ordenador, controlador da interposta, se os elementos são descortinados pelos fatos reportados na descrição fática dada pela auditoria fiscal no ato administrativo, não se mostra em consonância com a lógica normativa do lançamento de ofício (CTN, art. 149 combinado com o art. 150, §§ 2º e 3º).

Observe-se que a autoridade lançadora, no âmbito de sua atividade vinculada e obrigatória (CTN, art. 142, parágrafo único), tem, dentre vários deveres, o dever legal de determinar a matéria tributável e calcular o montante devido (CTN, art. 142, caput), ademais

procede, na maior parte das vezes, com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato (CTN, art. 147, caput; combinado com o art. 150, caput, por ser lançamento por homologação), sendo que a autoridade lançadora deve retificar de ofício erros constatados na verificação fiscal (CTN, art. 147, §2º, c/c a lógica do art. 149 e 150), especialmente quando comprove omissão ou inexatidão, por parte do contribuinte, no exercício da atividade de lançamento por homologação ensejando a revisão e o lançamento de ofício (CTN, art. 149, V), situação na qual os atos praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito não influem sobre a obrigação tributária (CTN, art. 150, §2º), porém estes atos devem ser considerados na apuração do saldo devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (CTN, art. 150, §3º).

Destaca-se especialmente o seguinte a partir do CTN:

**Art. 150, § 2º Não influem sôbre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.**

**§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido** e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

grifei

É daí que decorre o dever de aproveitar em última instância, sendo certo que deve haver um diálogo das normas, não havendo normas estanques no sistema.

Tem-se um contexto inicial de lançamento por homologação, no qual se pretende a extinção do crédito, ainda que sujeito a condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (CTN, art. 150, caput e § 1º), todavia a autoridade administrativa não considera a efetividade dos atos praticados (recolhimentos pela PJ e declarações da PJ e da PF), verificando omissões e inexatidões em declarações e nos recolhimentos, entendendo que há erros constatados, tudo a motivar e obrigar o lançamento de ofício e o dever de retificação. É aí que deve se incluir o dever de aproveitar o que já recolhido ao erário público.

Por conseguinte, há sim normas concretas que atestam o dever de aproveitar o que já foi recolhido financeiramente, sem se confundir com o instituto da compensação.

Há dever legal da autoridade lançadora de proceder com a revisão de ofício dos atos praticados, o que aponta para o dever de aproveitamento destes atos e consequentes recolhimentos.

**Aliás, o lançamento tem que conter uma só lógica.**

**Os elementos de fato estão interligados em uma só estrutura que motiva e condiciona o lançamento de ofício, de modo que este deve considerar os juízos de fato da**

**situação revista e corrigida em dever vinculado e obrigatório. Isso decorre da própria capacidade contributiva e da praticidade da tributação.**

O CTN prevê o instituto da imputação de pagamento (CTN, art. 163), apesar de não ser o caso da espécie, mas serve para demonstrar que a autoridade administrativa tem este ônus e dever legal de deduzir o já recolhido.

Não se pode, igualmente, desprezar que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao contribuinte, em caso de dúvida quanto: à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos (CTN, art. 112, II); à punibilidade (CTN, art. 112, III); à graduação da penalidade (CTN, art. 112, III).

No caso de lançamento de ofício haverá multa. O aproveitamento reduzirá a multa por reduzir o montante devido. Não deve o atuado suportar ônus ainda maior do que os legítimos interesses fazendários de ver entregue ao custeio público os valores tributários e penalidades devidas com suas apurações corretas; **os valores já recolhidos acabam sendo uma espécie de antecipação já efetivada, o que pode ser reconhecido nas correções e revisões de ofício do lançamento (CTN, art. 149) como dever de apurar o montante devido (CTN, art. 142) e aproveitar os atos de terceiros da forma correta (CTN, art. 150, §§ 2º e 3º).**

Não deve a Fazenda Pública, além das multas que devam ser legitimamente geradas, utilizar de outros expedientes sancionatórios para a espécie, ainda que por omissão ao não corrigir e revisar de ofício (CTN, art. 149) a situação e indicar uma *“certa ilegitimidade no pedido de aproveitamento”* ou pretender tratar o caso como se fosse uma compensação para afastar o tema do contencioso em análise.

Os próprios recolhimentos fazem parte da motivação do ato de lançamento, que procede com o contexto e a narrativa do ocorrido, condicionando e revelando os atos efetivamente praticados e os propósitos pretendidos, que são afastados para imperar a verdade material. Não se pode, doutro lado, desprezar após tal reporte, parte do contexto e ocasionar uma forma peculiar de sanção.

O aproveitamento é meio de impugnação do lançamento de ofício a ser tratado no contencioso administrativo fiscal, portanto. A pretensão é de **correta aplicação do critério de apuração do montante devido, podendo, também, ser conhecido como abatimento ou dedução, não se confundindo com a compensação tributária, que é objeto de procedimento próprio.**

É da competência da autoridade lançadora, inclusive sendo dever de ofício vinculado e obrigatório, a revisão, a correção e a retificação de declarações do contribuinte – em amplo poder de fiscalizar e corrigir a conduta deste –, e, ainda, a constituição da exigência da obrigação tributária.

Todas essas medidas podem se verificar no lançamento de ofício e, uma vez notificado o sujeito passivo, este pode impugnar pontos do procedimento que entenda

equivocados, inclusive o não aproveitamento ou abatimento ou dedução dos valores recolhidos, ainda que declarados e recolhidos sob outros títulos e códigos quando a motivação do lançamento identifica tais situações e fundamenta um objetivo do contribuinte de pôr em erro a autoridade fiscal que explica os fatos efetivamente ocorridos e procede com o lançamento, condicionando-o e delimitando-o de acordo com os fatos reportados na motivação do ato.

**A lógica da autuação fiscal condiciona e motiva o aproveitamento como critério de apuração do montante devido para redução dos valores já recolhidos.**

No final do dia, é importante a compreensão do Supremo Tribunal Federal (STF) ao sinalizar que “[a] constituição do crédito tributário deve se submeter à atividade administrativa plenamente vinculada, de modo **que deve a autoridade fiscal zelar pela correta mensuração da carga tributária**, tal como autorizada pela legitimação democrática (regra da legalidade e princípios da indisponibilidade do interesse público e da propriedade).” (Agravo regimental no agravo de instrumento n.º 526.787, Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, acórdão publicado em 7 de maio de 2010)<sup>3</sup>.

É, por isso, especialmente por coerência normativa, a partir da premissa fática construída pelo lançamento de ofício, que vincula, condiciona e motiva o lançamento perpassando pelo histórico dos recolhimentos já efetivados que entendo pelo aproveitamento ou pelo dever de lançar exclusivamente a diferença não recolhida, **aplicando o correto critério de apuração do montante devido**, inclusive sobre o viés do princípio da capacidade contributiva, contido no § 1º do art. 145 da Constituição Federal.

Importa se ater a capacidade contributiva, a qual se traduz em duplo aspecto: (i) o **substantivo**, em que a graduação do caráter pessoal do tributo ocorre “segundo a capacidade econômica” do contribuinte, não se podendo lhe exigir mais do que o “saldo” devido; e (ii) o **adjetivo**, na medida em que é facultado à Administração Tributária “identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”, havendo amplos instrumentos e poderes para buscar a verdade material e satisfazer a pretensão fiscal nos limites do aspecto substantivo, isto é, o dever de pagar tributos limitado ao “saldo” devido.

Reitero um destaque especial colhido no CTN:

**Art. 150, § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.**

**§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.**

grifei

<sup>3</sup> Agravo Regimental (AgR) no Agravo de Instrumento (AI) 526.787, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 23/03/2010, DJe-081 DIVULG 06-05-2010 PUBLIC 07-05-2010 EMENT VOL-02400-06 PP-01291.

Então, a autoridade lançadora ao lançar tem o dever de aproveitar o que já foi entregue financeiramente para a Administração Tributária, ou seja, deve considerar os atos praticados, dentre os quais os recolhimentos realizados.

Observe-se que a pessoa física utilizava uma pessoa jurídica interposta para reduzir a tributação e queira, ou não, a interposta pessoa participando da simulação recolhia tributos aos cofres públicos pretendendo a extinção do crédito tributário.

A fiscalização aponta que a empresa não é efetiva, mas uma espécie de *longa manus* do contribuinte e que ele pretender se valer de tal estrutura para burlar a tributação não é válido, motivo pelo qual imputou as receitas da pessoa jurídica como rendimentos da pessoa física.

Ocorre que, não aproveitar o que já foi recolhido aos cofres públicos, a meu sentir, ocasiona um quadro que finda por pretender estabelecer uma sanção maior do que as multas punitivas aplicáveis. É utilizar o tributo como sanção, até porque a restituição ou compensação por empresa de fachada não se mostra lógica. É contraditório a fiscalização tributar a pessoa física, dizendo que a pessoa jurídica é uma mera fachada e, por outro lado, pretender que a empresa fictícia requeira uma restituição em outros autos. O lançamento tem que conter uma só lógica.

O ato simulado e o dissimulado são descortinados e deve prevalecer a verdade real. Como consequência disto deve-se aproveitar o que foi executado na simulação, sem prejuízo da cobrança sancionatória da multa e do principal quanto aos valores que se pretendia sonegar pela simulação engendrada.

A autoridade fiscal no lançamento procede com a revisão da declaração do terceiro para desconstituir o que ele declarou pretendendo extinguir o crédito tributário em benefício do verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária e reconhecer a simulação (CTN, arts. 147, caput, e §2º; 149, V e VII) e, também, revisa a declaração do sujeito passivo para apontar a omissão na sua declaração em razão da dissimulação interligada com a anterior simulação reconhecida, haja vista ser este último o real devedor do crédito tributário (CTN, arts. 147, caput, e §2º; 149, V e VII).

O problema é que quando não se aproveita o crédito se desconsidera o dever de retificar de ofício (**CTN, art. arts. 147, caput, e §2º; 149, caput**), bem como não se atenta para o dever de aproveitamento dos atos praticados pelo terceiro que assume o fato gerador em interesse comum<sup>4</sup> visando à extinção do crédito tributário (**CTN, §§ 2º e 3º do art. 150**) a partir da comprovada simulação com a prática de ato em benefício do sujeito passivo (**CTN, VII do art. 149**), os quais devem ser afastados, pois o crédito tributário deve ser extinto no verdadeiro sujeito passivo, porém se impõe aproveitar os atos praticados, sendo **“considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação”** (**CTN, § 3º do art. 150, grifei**).

<sup>4</sup>Aliás, o pagamento pelo codevedor deve aproveitar os demais (CTN, art. 125, I). Entendo que no caso de simulação na forma engendrada tem-se o interesse comum (CTN, art. 124, I), que gera ou deveria gerar a solidariedade, com dever de imputação pela autoridade lançadora, a quem cabe constitui-la de forma vinculada e obrigatória.

O dever da autoridade lançadora é calcular o verdadeiro montante do tributo devido, após o aproveitamento (**CTN, arts. 142, 147, caput, e §2º; 149, caput, VII, 150, §§ 2º e 3º**).

**Toda essa lógica é sintetizada na assertiva: “a lógica da autuação fiscal permite o aproveitamento”.**

Veja-se que a situação corretamente se conceitua como aproveitamento, não é compensação, a qual precisaria de processo autônomo para atestar certeza e liquidez.

O tema é sim de contencioso administrativo fiscal, uma vez que ligado ao ato de lançamento e aos deveres de ofício da autoridade lançadora.

O pedido do contribuinte, ao fim e ao cabo, é para que se observe a matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido (CTN, art. 142), que se lance apenas o saldo em aberto (*o montante devido – aí, sim, inclusive aplicando a multa de ofício*), atentando-se aos atos anteriores praticados pelo terceiro (pessoa jurídica) em conluio com o autuado por aplicação da interposição de pessoa no interesse comum no fato gerador, ainda que **os atos praticados pelo terceiro não devam influenciar a obrigação tributária (CTN, art. 150, §2º)**, porém **considerando tais atos – inclusive os recolhimentos –, na apuração do saldo porventura devido (é o que dispõe o art. 150, §3º, do CTN)**<sup>5</sup>, **de modo que se aproveite os recolhimentos**, haja vista que o fato jurígeno da cobrança perpassa pela reclassificação, perpassa pela simulação e dissimulação reconhecida e afastada pela fiscalização.

O agir da autoridade lançadora é sempre vinculado e obrigatório e no caso de lançamentos em que precise autuar tem-se que o procedimento deve ser efetivado de ofício, **incluindo dever de revisar e corrigir, conforme caput e incisos do art. 149 e art. 147, caput e § 2º, todos do CTN**<sup>6</sup>, **de modo que pode realizar as imputações e ajustes procedimentais em sistema de seu exclusivo acesso, independentemente de um proceder do contribuinte ou do responsável solidário por interesse comum no fato gerador.**

<sup>5</sup> Art. 150, § 2º **Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados** pelo sujeito passivo ou **por terceiro**, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º **Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido** e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

<sup>6</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo **ou de terceiro**, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

(...)

§ 2º **Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa** a que competir a revisão daquela.

Outro aspecto é que o próprio *Codex* Tributário prevê o instituto da imputação de pagamentos (CTN, art. 163)<sup>7</sup>, que, se não é norma específica para o caso, serve de baliza orientadora e aclaradora, diante do **dever de agir de ofício da autoridade lançadora (CTN, art. 149, com seus deveres de agir de ofício em revisões e correções; além do art. 147, caput, e § 2º).** Ademais, vedado ainda o locupletamento fazendário com a retenção dos valores já recolhidos e invocação de eventual perda do prazo para restituir, sem mencionar o imbróglio quanto ao titular e ao momento em que se formularia um pedido de restituição ou compensação. Tais questões não encontram amparo na estrita legalidade.

Em caso de interposição de pessoa é obrigação da autoridade lançadora imputar a responsabilidade solidária por interesse comum (CTN, art. 124, I) para a interposta pessoa, sendo, portanto, a imputação uma obrigação e dever ser da autoridade lançadora (CTN, parágrafo único do art. 142, combinado com normativos da RFB citados nesta declaração de voto)<sup>8</sup>.

**Aliás, imputada a solidariedade, o pagamento por um solidário deve aproveitar os demais (CTN, art. 125, I).**

De mais a mais, como o debate essencialmente tangencia racional similar a declarações de voto por este Conselheiro já apresentada, passo a replicar minha declaração de voto nos autos do Acórdão nº 9202-011.353 (Processo nº 15586.720629/2014-17) por conter histórico, inclusive, da jurisprudência do CARF quanto ao tema:

Minha declaração de voto é exclusivamente em relação ao mérito da matéria *“possibilidade de aproveitamento de tributos pagos na pessoa jurídica quando há a reclassificação de receita tributada na pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física”*.

Como bem registrou o Eminentíssimo Relator, sempre preciso em seus apontamentos, cuida-se, na origem, de lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) referente aos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, consubstanciado em auto de infração em virtude de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica.

Consta que, após análise das informações prestadas pelo fiscalizado, assim como dos documentos de posse da fiscalização, foi efetivado o lançamento de rendimentos percebidos pela pessoa física, uma vez que entendeu a fiscalização que os valores relativos ao suposto pagamento da cessão do uso do direito de imagem pagos pela contratante (Clube de Regatas do Flamengo) para a pessoa jurídica (VW Mattos e Agenciamento Esportivo Ltda) seriam, em verdade, rendimentos da pessoa física (*jogador de basquete*), que os omitiu na declaração de ajuste anual. Segundo a fiscalização, os rendimentos pessoais devem ser tributados na pessoa física.

<sup>7</sup> Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, (...).

<sup>8</sup> Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04, de 10 de dezembro de 2018, e Instrução Normativa RFB n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018.

A discussão que analiso neste momento, no entanto, não é discutir se foi ou não acertada a exigência fiscal na pessoa física, tendo a fiscalização reclassificado os valores pagos para a pessoa jurídica, isto é, as receitas da pessoa jurídica, para serem tratadas como sendo rendimentos da pessoa física, tributáveis nela e que, portanto, estavam sendo omitidos pela pessoa natural, obrigada a declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda.

O tema que analiso é se devem ser aproveitados os valores dos tributos que foram recolhidos pela pessoa jurídica, a partir de suas receitas declaradas, sendo essas exatamente os montantes que se relacionam com a base de cálculo dos rendimentos considerados como omitidos pela pessoa física ao se valer da estrutura da pessoa jurídica, o que teria sido feito de forma inadvertida, na visão fiscalizadora. Observe-se que a fiscalização “reclassifica” as receitas da pessoa jurídica como sendo, em verdade, rendimentos da pessoa física.

Da pessoa física passou a ser exigido o recolhimento de IRPF, calculado a partir de todos os valores recebidos pela pessoa jurídica, considerou-se, assim, que a pessoa física omitiu rendimentos, sequer os declarando em sua declaração de imposto de renda. De seu lado, a pessoa jurídica declarou todos os valores que recebeu e reconheceu tais montantes como receitas próprios da atividade de seu objetivo social e recolheu os tributos relacionados IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Sendo a base de cálculo e os fatos relacionados, interligados, pode-se aproveitar? Deve-se deduzir os valores já recolhidos ao erário fazendário?

Pois bem. Passo a análise.

Por minhas palavras, compreendi que o Eminente Relator assentou, com ponderações de outros Conselheiros que o seguiram, não ser possível reduzir o montante lançado de IRPF contra a pessoa física em relação aos pagamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS recolhidos pela pessoa jurídica, uma vez que, em suma, se debateu:

- a) não se estar diante de processo de compensação;
- b) não se cuidar das mesmas pessoas (devendo-se respeito ao princípio da entidade e da separação das personalidades jurídicas);
- c) ser o eventual direito creditório pertencente à pessoa jurídica, a qual não faz parte do processo e só a ela caberia pleitear a eventual restituição do pagamento indevido;
- d) não se confundir o IRPF com o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS, vez que são rubricas diversas, logo não compensáveis. O PIS e COFINS seriam contribuições e os demais impostos. A CSLL é contribuição diversa do Imposto sobre a Renda. Demais disto, ainda que se fale que o IRPF e o IRPJ são Impostos sobre a Renda, o IRPJ se apura por regime de competência, enquanto o IRPF se apura por regime de caixa;
- e) ser necessário incidir a multa do lançamento de ofício sobre base de cálculo da plenitude da omissão de rendimentos pela ótica da pessoa física, haja vista que eventual aproveitamento

reduziria a base de cálculo da infração da omissão de rendimentos da pessoa física infratora e reduziria a multa;

f) não ter o julgador administrativo competência para fazer justiça, sendo pautado pelo restrito controle de legalidade do ato de lançamento e não haveria vício no procedimento adotado pela autoridade fiscal, de modo que não se poderia corrigir o lançamento que não contém ilegalidade; e

g) não haver que se falar em imputação de pagamento.

O recorrente traz paradigma (Acórdão nº 2202-003.682) que assenta:

*No que concerne ao pedido de compensação, entendo que assiste razão ao Recorrente, uma vez que não seria razoável reclassificar as receitas da empresa para rendimentos da pessoa física e obrigar que a empresa solicite uma restituição ou uma compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório e principalmente da exigência da multa de ofício lançada no presente processo, quando já se sabe que houve pagamento parcial dos tributos sobre tais rendimentos, ora reclassificados.*

À análise.

O assunto do chamado “aproveitamento” no caso de reclassificação de receitas da pessoa jurídica como rendimentos percebidos por pessoa física – que foi o que ocorreu na espécie –, começou a ter novos debates neste Colegiado em período recente.

Deveras, os recentíssimos Acórdãos CARF desta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nsº 9202-011.117 (Dezembro/2023), 9202-011.161 (Fevereiro/2024) e 9202-011.208 (Março/2024) assentaram, por maioria de 7 x 1, vencido exclusivamente este Conselheiro, que ora declara voto, que não se pode compensar, não se pode aproveitar o que for pago pela pessoa jurídica.

Outrora, a posição não só da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mas da maioria dos Colegiados do CARF, não caminhavam de tal forma.

De fato, entendia-se pelo aproveitamento. Aliás, a grande maioria, pelo aproveitamento de todas as rubricas (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) para reduzir o IRPF, inclusive no que se refere ao cálculo da multa do lançamento de ofício.

É interessante apresentar o histórico das discussões e teses desenvolvidas. Antes, contudo, explico por qual motivo entendo de modo diferente da maioria.

Muito bem. Não há dúvida no caso concreto que a fiscalização, diante de toda documentação envolvendo *pessoa jurídica* e *pessoa física*, reclassificou as receitas escrituradas, faturadas e declaradas pela pessoa jurídica, como rendimentos percebidos da pessoa física.

Neste sentido, a fiscalização agiu constatando e relatando os fatos, demonstrando a sua juridicidade, daí serem “*fatos jurídicos*” que importam para o direito tributário. Os fatos reportados são inter-relacionados constituindo-se numa identidade integrada. Para ocorrer a reclassificação é necessário demonstrar que houve “*algo errado*”

na utilização da pessoa jurídica, um “abuso” ou um “ilícito”. No fim, ao reclassificar, a autoridade fiscal reconhece uma “interposição de pessoa”. A pessoa jurídica é interposta. Na essência, a pessoa física é a titular do rendimento, daí se constituir o lançamento.

Agora, perceba-se o seguinte na questão posta: Primeiramente, reclassifica-se as receitas da pessoa jurídica em rendimentos da pessoa física, porém, a despeito disto, num segundo momento, se **desconsidera parcela de tais fatos, que antes serviam (a interposição de pessoa)**, para na ocasião do **cálculo do montante devido** se desprezar os recolhimentos efetivados pela pessoa jurídica envolta pelas constatações fiscais, o que parece **não guardar coerência normativa interna dentro do ato administrativo de lançamento**.

Não se descuida que o contencioso administrativo fiscal deve se limitar ao controle de legalidade do ato de lançamento, não devendo pretender fazer “justiça”. Por séculos, juristas sequer conseguiram chegar a um consenso do que é justo.

O ponto nodal da questão, a meu aviso, passa por respostas encontradas na própria Administração Tributária. Explico.

Parece não haver dúvidas técnicas de que, em casos nos quais ocorre a reclassificação das receitas da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física, a autoridade lançadora o faz por entender que a pessoa física é a verdadeira titular da renda e a pessoa jurídica funciona como interposta pessoa.

Para tal contexto, tem a autoridade fiscal o poder-dever de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (CTN, art. 116, parágrafo único)<sup>9</sup> e, ao verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, deve se atentar que a definição legal dele é interpretada abstraindo-se: (a) a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como a natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (CTN, art. 118, I); e (b) dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (CTN, art. 118, II)<sup>10</sup>. E, mais: o CTN estabelece (art. 149) que o lançamento é efetuado de ofício quando a declaração não seja prestada, por quem de direito (inciso II), quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (IV), quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (inciso VII)<sup>11</sup>.

Em termos de tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sujeito ao lançamento por homologação, importante, outrossim, considerar que não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores,

<sup>9</sup> Art. 116, Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

<sup>10</sup> Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

<sup>11</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; (...) IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção do crédito (CTN, art. 150, §2º). Referidos atos devem, porém, ser considerados na apuração do saldo porventura devido (CTN, art. 150, §3º).

Portanto, a reclassificação ocorre por deter a autoridade fiscal amplos poderes para lançar o que efetivamente entende ser a realidade e, no caso de reclassificação das receitas da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física, a autoridade lançadora sempre estará a se deparar com a interposição da pessoa jurídica para dissimular os rendimentos da pessoa física.

Neste viés, é importante não se olvidar que o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018, estabelece que sempre que se constatar a interposição de pessoas deve-se reconhecer a responsabilização por interesse comum dos envolvidos, com base no art. 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>12</sup>.

Isto porque, ao fim e ao cabo, com a declaração das receitas pela pessoa jurídica, quando o rendimento é da pessoa física, há o deslocamento da base tributária mediante utilização de pessoa distinta com o propósito de transferir de forma artificial a base de tributação, sem substrato na realidade (isso tudo na ótica fiscal), o que exige, portanto, a aplicação da responsabilidade solidária da pessoa jurídica por parte da autoridade lançadora, haja vista que atua de forma obrigatória e vinculada (CTN, parágrafo único do art. 142)<sup>13</sup>.

Neste prisma, a Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018, dispõe sobre o procedimento de imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil e deixa claro e evidente que constatada causa de responsabilização *“deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício”* (art. 2º)<sup>14</sup>. Portanto, tem-se um dever de imputar responsabilidade solidária por ocasião já do lançamento, diante dos fatos relacionados. Além do mais, formalizada a imputação da responsabilidade deve-se delimitar o montante do crédito tributário imputado ao responsável (art. 3º, inciso IV)<sup>15</sup> e no lançamento é dever calcular o montante do tributo devido (CTN, art. 142), o que entendo ser pelo saldo restante não recolhido por força da interposição de pessoa.

Vale dizer, em caso de interposição de pessoa, como ocorre exemplificativamente quando se reclassifica receitas de pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física, é dever da autoridade lançadora formalizar a imputação de responsabilidade solidária da pessoa jurídica interposta por interesse comum na situação

<sup>12</sup> Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

<sup>13</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>14</sup> Art. 2º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que identificar hipótese de pluralidade de sujeitos passivos na execução de procedimento fiscal relativo a tributos administrados pela RFB deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício. Parágrafo único. Não será exigido Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) para a imputação de responsabilidade tributária.

<sup>15</sup> Art. 3º Na hipótese de imputação de responsabilidade tributária, o lançamento de ofício deverá conter também: (...) IV - a delimitação do montante do crédito tributário imputado ao responsável.

que constitui o fato gerador da obrigação principal. Isto, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018.

Aliás, tivesse a autoridade lançadora agido como deveria ser – imputado a responsabilidade solidária para a pessoa jurídica alegada interposta –, aplicar-se-ia o inciso I do art. 125 do CTN ao caso concreto, de modo a aproveitar os pagamentos. Dispõe a norma:

“Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais”.

Inclusive, deveria a Administração Tributária, ainda em tempo, avaliar a eventual imputação da responsabilidade, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018, com a interpretação do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018, que se não existia no momento do lançar, pode ser orientativo no momento.

No mais, como ponderado alhures, em termos de tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sujeito ao lançamento por homologação, considera-se que não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção do crédito (CTN, art. 150, § 2º). Referidos atos devem, porém, ser considerados na apuração do saldo porventura devido (CTN, art. 150, § 3º)<sup>16</sup>. O grifo consta como norma expressa no texto do dispositivo legal do Digesto Tributário brasileiro.

Por conseguinte, o aproveitamento é questão de controle de legalidade do lançamento efetivado por conter um erro de procedimento, a atividade é obrigatória e vinculante, não se cuida de pretender aplicar regime de compensação ao caso.

Trata-se de aplicação de normas concretas do CTN. E, ainda, com reforço interpretativo asseverado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018, e pela Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018. Ainda que se alegue que referidos atos normativos são posteriores ao lançamento do caso, tenha-se em mente que eles apenas esclarecem a interpretação e o dever cogente da autoridade lançadora de atuar na forma e conforme os ditames do CTN, norma em vigor desde sua vetusta disposição de vigência.

Esclarecida minha posição. Passo a detalhar o histórico sobre o assunto, a despeito da nova posição colhida nestes autos, no Acórdão nº 9202-011.208 (Março/2024, Processo nº 12448.731372/2014-15), no Acórdão nº 9202-011.161 (Fevereiro/2024, Processo nº 11060.723259/2016-18) e no Acórdão nº 9202-011.117 (Dezembro/2023, Processo nº 16004.720356/2016-39).

<sup>16</sup> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Ao se analisar os julgados passados do CARF, quanto ao aproveitamento dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica considerada interposta e que teve suas receitas desclassificadas ou reclassificadas como rendimentos da pessoa física, percebe-se uma tendência pelo aproveitamento, isso considerando julgados no interregno compreendido entre 2004 e meados de 2023, com a exceção da posição mais atual a partir dos precedentes da 2ª Turma da CSRF refletidos nos Acórdãos CARF nsº 9202-011.117 (Dezembro/2023), 9202-011.161 (Fevereiro/2024) e 9202-011.208 (Março/2024). Veja-se.

**Em 20 de outubro de 2004**, a 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conforme **Acórdão nº 106-14.244** (Processo nº 11020.003823/2003-26), assentou que “[d]evem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício”, sendo a decisão no sentido de considerar, na liquidação do crédito tributário, os valores recolhidos pela pessoa jurídica relativos aos rendimentos da pessoa física. O contribuinte pessoa física era o Senhor Luiz Felipe Scolari.

Fundamentou-se, na ocasião, que se o próprio Fisco afirmou não ter a pessoa jurídica auferido a receita proveniente do contrato cumprido pela pessoa física e considerando ter o próprio agente fiscal transferido a receita da empresa à pessoa física, com a natureza de rendimentos, não restaria outra alternativa senão constar na autuação os créditos já recolhidos e determinado, de ofício, a retificação dos recolhimentos (código do tributo) para quitar o correspondente valor do imposto lançado na pessoa física. Não haveria espaço para agir de outro modo. Assim, conclui que na apuração do crédito objeto do lançamento, confirmados os recolhimentos objeto dos DARF, e a vinculação com a receita transferida à pessoa física, era dever necessário que fossem os valores considerados como Imposto de Renda (IR) antecipado.

**Em 13 de abril de 2005**, a 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conforme **Acórdão nº 104-20.574** (Processo nº 10980.006142/00-11), assentou o mesmo entendimento, sendo a decisão no sentido de aproveitar os tributos pagos na Pessoa Jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de Pessoa Física. O contribuinte pessoa física era o Senhor Carlos Roberto Massa (“Ratinho”).

Fundamentou-se, na ocasião, que deve ser compensado de ofício pela autoridade lançadora os tributos recolhidos pela PJ, já que se trata de desclassificação de rendimentos da PJ para a PF, tendo por base documentação da pessoa jurídica, de modo a não fazer nenhum sentido manter a tributação da PJ no que se refere ao valor transferido.

O Estado não possuiria qualquer interesse subjetivo nas questões, também no processo administrativo fiscal. Daí, haveria o dever de observar os dois pressupostos basilares que o regulam: a legalidade objetiva e a verdade material.

Sob a legalidade objetiva, ponderou que o lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada aplicação, esta produza os efeitos colimados (arts. 3º e 142, parágrafo único, do CTN). Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o art. 149, IX, do CTN. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (art. 21, § 1º, do Decreto nº 70.235).

Sob a verdade material, citou-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (art. 149, VIII, do CTN); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (arts. 17 e 29 do Decreto nº 70.235); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (art. 32, do Decreto nº 70.235).

Argumentou-se, como substrato dos pressupostos elencados, que o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, incita no art. 5º, LV, da Constituição. Ponderou-se que a lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar. Todo erro ou equívoco deveria ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o Fisco quanto para o contribuinte.

Nesse contexto, entendeu-se que deve ser compensado, proporcionalmente, o imposto de renda e contribuições recolhidos na pessoa jurídica, oriundo de valores cujo fato gerador foi transferido para a pessoa física. Deveria ser compensado o imposto e contribuições recolhidos na pessoa jurídica com o imposto apurado no auto de infração, antes de qualquer cálculo de acréscimos legais (multa e juros).

Apesar da tese acima ter sido a vencedora, houve declaração de voto em relação ao entendimento vencido, pela Ilustre Conselheira Presidente Maria Helena Cotta Cardoso. A declaração (tese vencida) ponderava que o contribuinte havia tributado rendimentos típicos de pessoa física, na pessoa jurídica, o que motivou o procedimento de ofício por parte da fiscalização, no sentido de corrigir as inexatidões verificadas na Declaração de Rendimentos da pessoa física, consistentes na omissão de rendimentos (correção, por meio de procedimento de ofício, de uma declaração inexata; a inexatidão de que trata o Auto de Infração consiste na omissão integral dos rendimentos na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, e não na omissão apenas da parte não declarada na pessoa jurídica). A fiscalização recaiu sobre a pessoa física, cuja base de defesa é no sentido de que os rendimentos objeto da autuação são efetivamente tributáveis na pessoa jurídica.

Assim, a declaração de voto sustentava que não haveria sentido no aproveitamento do imposto recolhido pela pessoa jurídica no próprio Auto de Infração, já que, após a apuração do Imposto Devido na Declaração de Pessoa Física, só existe previsão legal para o abatimento do Imposto de Renda Retido na Fonte, Carnê-Leão, Imposto Complementar e Imposto Pago no Exterior, o que não era o caso. Não existiria previsão legal para o abatimento, do IRPF apurado, de IRPJ eventualmente pago, ainda que por simples lapso do contribuinte e muito menos quando ele pugna pelo acerto no seu recolhimento.

Dita compensação só poderia ser pleiteada pelo representante legal da pessoa jurídica, e após solicitação de retificação das Declarações de IRPJ e das respectivas DCTF. Não teria a pessoa física mandato para representar a pessoa jurídica, além de não se tratar de recolhimentos sujeitos ao regime jurídico da compensação.

A compensação se levada a cabo retira da parcela de rendimentos declarada indevidamente na pessoa jurídica a característica de "*lançamento de ofício por declaração inexata*", equiparando o lançamento de tais rendimentos, na declaração de pessoa física, a um procedimento espontâneo, o que não corresponde aos fatos. Se o

procedimento de transferência de rendimentos da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica para a de Pessoa Física fosse espontâneo, e não determinado pela fiscalização (procedimento de ofício), o contribuinte teria de adotar todas as providências, a saber: apresentar DIRPJ, DIRPF e DCTF Retificadoras, bem como sujeitar-se aos procedimentos previstos para compensação (não poderia a compensação ser automática para descaracterizar o procedimento de ofício e revelar ser ele mais vantajoso e prático para o contribuinte que no procedimento espontâneo, no qual teria uma série de obrigações a realizar e executar).

O contribuinte deveria, então, arcar com as inexactidões cometidas e corrigidas de ofício pela autoridade administrativa. Todavia, a tese não foi vencedora.

**Em 24 de maio de 2006**, a 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conforme **Acórdão nº 104-21.583** (Processo nº 10980.008215/2004-78), assentou o mesmo entendimento vencedor anterior, sendo a decisão no sentido de admitir a compensação dos tributos pagos na Pessoa Jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de Pessoa Física. O contribuinte pessoa física era o Senhor Carlos Roberto Massa (“Ratinho”). Analisou-se outras competências em relação ao julgamento anterior do mesmo contribuinte. Interessante que a proponente da declaração de voto anterior (vencida naquela ocasião, a Ilustre Conselheira Presidente Maria Helena Cotta Cardoso) modificou o próprio entendimento e na nova assentada acompanhou o colegiado. A decisão, na nova oportunidade em que tratou da matéria, foi unânime quanto ao aproveitamento de todos os tributos.

Fundamentou-se que não há “*desconstituição*”, o que haveria é “*desconsideração*” dos atos jurídicos aparentes, ou seja, transferência dos rendimentos / receitas lançadas como que fossem da pessoa jurídica para a pessoa física envolvida, que é o beneficiário de fato. A pessoa jurídica não teria poder para dispor sobre os rendimentos, que são da pessoa física. Não se poderia negar que os valores pagos pela empresa, relativo ao trabalho da pessoa física, são rendimentos tributáveis na pessoa física. Em face do disposto nos arts. 4º<sup>17</sup>, 118<sup>18</sup> e 123<sup>19</sup> do CTN, o lançamento independeria de desconsideração jurídica da empresa ou de descaracterização da escrita fiscal da pessoa jurídica.

A empresa não era objeto de fiscalização quanto a questões relativas a lucros por ela distribuídos, escrituração de despesas e compras incorridas. O que ocorreu foi o deslocamento da receita lançada como de pessoa jurídica para a pessoa física. Logo, seria necessário compensar o IRPJ recolhido na empresa, relativo aos rendimentos transferidos de ofício para a pessoa física (receita reclassificada como sendo rendimentos de pessoa física; receita desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física),

<sup>17</sup> Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

<sup>18</sup> Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

<sup>19</sup> Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

apurado através de lançamento de ofício. Deveria ter sido compensado de ofício pela autoridade lançadora, já que se trata de desclassificação de rendimentos da PJ para PF, tendo por base documentação da PJ, de modo a não fazer nenhum sentido manter a tributação da PJ no que se refere ao valor transferido para a PF. No mais, repetiu os fundamentos do Acórdão nº 104-20.574.

Essa compensação (ou aproveitamento) de ofício obrigatória, a meu aviso, é implicação lógica do dever de imputação de responsabilidade solidária por interesse comum (CTN, art. 124, I), na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018, combinado com o dever de atuação vinculada e obrigatória (CTN, parágrafo único do art. 142) da autoridade lançadora, observados, ainda, o dever de revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o art. 149, IX, do CTN, sem prejuízo de se atentar ao dever de revisão do lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (art. 149, VIII, do CTN).

Ademais, incumbe a autoridade lançadora verificar a matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido (CTN, art. 142), observando-se os atos anteriores praticados pelo terceiro (pessoa jurídica), ainda que não deva influenciar a obrigação tributária do IRPF (CTN, art. 150, §2º), considerando tais atos – inclusive os recolhimentos –, na **apuração do saldo porventura devido** do IRPF (CTN, art. 150, §3º), de modo que se aproveite os recolhimentos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, haja vista que o fato jurígeno da cobrança do IRPF perpassa pela reclassificação das receitas da pessoa jurídica. Por último, o pagamento por um solidário aproveita os demais (CTN, art. 125, I).

Aliás, em fins de contencioso fiscal, a autoridade julgadora de piso pode determinar as diligências necessárias ao deslinde da questão (arts. 17 e 29 do Decreto nº 70.235). Busca-se, no fim, observar a verdade material e respeitar a capacidade contributiva.

Por sua vez, **em 23 de maio de 2007**, a 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conforme **Acórdão nº 104-22.408** (Processo nº 10680.007401/2005-55), assentou o mesmo entendimento vencedor anterior, sendo a decisão no sentido de aproveitar os tributos pagos na Pessoa Jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física. Replica-se os fundamentos do Acórdão nº 104-21.583.

**Em 06 de dezembro de 2007**, a 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conforme **Acórdão nº 104-22.898** (Processo nº 10680.100095/2004-44), assentou o mesmo entendimento e decisão vencedora anterior. Fundamenta-se que a PJ serviu apenas para abrigar, como receita, os rendimentos pessoais da PF, de sorte a evitar a sua tributação como PF. Assim, o Fisco não despersonalizou a PJ; apenas, face a verdade material, encaminhou a tributação pela forma prevista pela legislação de regência, isto é, para a PF; houve uma reclassificação da receita auferida pela PJ para rendimentos da PF. Tratava-se de aproveitamento do imposto pago pela PJ, sobre a mesma remuneração, para abater o devido na pessoa física. No mais, são replicadas as razões de decidir do Acórdão nº 104-21.583.

**Em 23 de setembro de 2009**, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, conforme **Acórdão nº 2202-00.252** (Processo nº 19515.002457/2005-08), assentou o mesmo entendimento e decisão vencedora anterior pela tese do aproveitamento integral. Replicou as razões de decidir do Acórdão nº 104-21.583. A decisão foi posteriormente confirmada no ponto pelo Acórdão nº 9202-002.764.

**Em 28 de setembro de 2011**, a 1ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamentos, conforme **Acórdão nº 2801-01.870** (Processo nº 18471.001251/2005-43), assentou o mesmo entendimento e decisão vencedora anterior pela tese do aproveitamento integral. Replica as razões de decidir do Acórdão nº 104-21.583.

**Em 12 de março de 2012**, a 1ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamentos, conforme **Acórdão nº 2801-02.280** (Processo nº 13003.000340/200575), assentou o mesmo entendimento e decisão vencedora anterior pela tese do aproveitamento integral. Replica as razões de decidir do Acórdão nº 104-21.583. O contribuinte pessoa física era o Senhor Celso Juarez Roth (“Celso Roth”).

**Em 09 de maio de 2012**, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme **Acórdão nº 9202-02.112** (Processo nº 13629.001281/200503), assentou e fundamentou que *“[a] compensação dos tributos já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização. Agir de modo diverso, acarretaria ou a) na movimentação desnecessária da máquina administrativa, que deveria restituir o imposto pago pela pessoa jurídica, sendo mais racional realizar o procedimento no curso deste processo; ou b) enriquecimento ilícito da Administração Pública, que terá recebido duas vezes pelo mesmo fato gerador (bis in idem), caso se considere impossível o pedido de restituição, por já ter se passado cinco anos do fato gerador”*. A decisão foi unânime.

**Em 08 de novembro de 2012**, a 2ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF nº 9202-002.451** (Processo nº 19515.004215/2003-89), assentou que *“[d]evem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi imputada à pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”*. A decisão foi unânime com a determinação de haver a compensação de tributos já pagos.

Fundamentou-se que há divergência na qualificação dos fatos e determinação do regime tributário aplicável, sem que o procedimento do contribuinte (feito às claras e sem propósito doloso de esconder o fato gerador) possa ser qualificado como simulado ou fraudulento, por isso os valores podem ser tidos como rendimentos recebidos pelo contribuinte pessoa física, mas os eventuais tributos pagos pela pessoa jurídica (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) devem ser descontados do montante do IRPF devido, apurado por meio do lançamento.

**Em 19 de fevereiro de 2013**, a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção, conforme **Acórdão nº 2102-002.441** (Processo nº 10166.720074/200892), assentou o mesmo entendimento. Decisão unânime. O contribuinte pessoa física era o Senhor Alexandre Eggers Garcia (“Alexandre Garcia”).

Fundamentou-se que não se pode desconsiderar o fato de que quando a autoridade fiscal afirma que os valores lançados como receitas da PJ são rendimentos da pessoa física, está reconhecendo que os tributos recolhidos pela PJ sobre essas mesmas receitas eram devidos. Ou seja, está reconhecendo que parte do tributo que o Fisco deveria receber foi efetivamente pago, ainda que por outra entidade ou com outra denominação. A hipótese aventada de a pessoa jurídica pleitear a restituição do indébito não é razoável, posto que tal solução – pedido de restituição –, impõe à pessoa jurídica o ônus de, ao pleitear a restituição dos tributos e contribuições pagos, reconhecer que o Auto de Infração estaria correto, contra suas próprias convicções e, principalmente, em

razão da incidência da multa de ofício sobre a totalidade do imposto apurado no Auto de Infração que, de uma forma ou de outra, já foi recolhido. Nestes termos, argumentou que deve ser feita a compensação dos tributos e contribuições pagos.

**Em 06 de agosto de 2013**, a 2ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão nº 9202-002.764** (Processo nº 19515.002457/2005-08), assentou que “[n]o caso de desconsideração de pessoa jurídica interposta para a realização de serviços personalíssimos, os tributos já recolhidos pela pessoa jurídica deverão ser imputados aos tributos devidos pela pessoa física, exigidos no auto de infração”. A decisão foi por maioria. O voto vencido argumentava que não há como PF solicitar aproveitamento de tributos recolhidos por PJ. Só quem poderia solicitar esses valores é a PJ, por seus sócios, comprovando, de forma devida, o pagamento indevido. Portanto, não haveria como descontar os valores já pagos pela PJ a título de IR, pois, eventual recolhimento de IR foi feito em nome da PJ e não da PF

Fundamentou-se, em voto vencedor, que restou comprovada a interposição de uma pessoa jurídica, para a realização de uma atividade personalíssima. Em decorrência, foi desconsiderada a validade do ato jurídico, e buscados os efeitos do que efetivamente ocorreu: atividade a ser tributada na pessoa física. Entendeu-se que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, devem ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado. Assim, a **imputação dos pagamentos** dos valores recolhidos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que – de acordo com a própria fiscalização –, não teria sido por ela exercida, é uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento. Não realizar a imputação dos valores pagos pela PJ aos valores devidos pela PF, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna do lançamento, desconsiderando-se somente uma parte do ocorrido.

**Em 13 de abril de 2016**, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, conforme **Acórdão nº 2202-003.318** (Processo nº 15586.721206/2012-52), assentou que “[d]evem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob os códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”. A decisão foi unânime neste ponto com a determinação de haver a compensação de tributos já pagos. Determinou-se compensar os tributos e contribuições pagos pela PJ, relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício. O Acórdão nº 2202-003.318, no particular ponto, foi confirmado pelo Acórdão nº 9202-008.618.

Fundamentou-se que a problemática principal se caracteriza como simulação relativa ou dissimulação (*pretendeu-se disfarçar a renda da PF por meio da interposta pessoa jurídica que declara rendimentos da PJ e distribui os lucros*). Argumenta-se que o contribuinte tenta ocultar o real negócio jurídico que existiu, por meio de exteriorização diversa, com o intuito de diminuir a tributação incidente sobre os valores que deveriam ser recebidos na pessoa física (renda da PF por serviços prestados pela PF). Sustenta que a dissimulação deve subsistir por ser o negócio que se dissimulou válido na substância e na forma (contratação de PF, com pagamento de rendimentos para a PF, por prestação de serviços pessoais). Pondera que nulo é apenas o negócio simulado (contratação da PJ, com pagamento de rendimentos para a PJ). Quanto a compensação, entende que não é razoável reclassificar as receitas da empresa para rendimentos da pessoa física, e obrigar que a empresa solicite uma restituição ou uma compensação

posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório e principalmente da exigência da multa de ofício lançada, quando já se sabe que houve pagamento parcial dos tributos sobre tais rendimentos, reclassificados. Cita acórdãos CARF (2102002.441, 2801002.280 e 2202-00.252).

**Em 23 de novembro de 2016**, a 2ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF nº 9202-004.548** (Processo nº 11516.000152/2004-51), assentou que “[e]m respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício”. A decisão foi por maioria. O contribuinte pessoa física era o Senhor Gustavo Kuerten (“Guga”).

Fundamentou-se que não há como sustentar a postura adotada pela fiscalização, por intermédio da qual se imputam à pessoa física todas as receitas decorrentes de uma determinada atividade enquanto mantêm-se na pessoa jurídica todos os recolhimentos de tributos federais decorrentes das mesmas receitas. Replica o Acórdão nº 9202-002.764. Há no acórdão declaração de voto no mesmo sentido cujas razões de decidir expõem que o Estado não pode enriquecer ilicitamente cobrando em duplicidade do contribuinte, ora na pessoa física, ora na pessoa jurídica, naquilo que se refere a um mesmo fato gerador, então os valores pagos pela empresa devem ser descontados da base de cálculo sobre a qual foi aplicado o IRPF. Argumenta que há vício na base de cálculo sobre a qual foi calculado o imposto devido. Observa que os elementos constitutivos do auto de infração podem e devem ser analisados pelos julgadores no momento do julgamento do processo em respeito ao princípio da verdade material, pois o erro não se consubstancia com o tempo, devendo o interesse público pela verdade subsistir.

**Em 08 de fevereiro de 2017**, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, conforme **Acórdão nº 2202-003.682** (Processo nº 10935.005578/2010-45 – O Acórdão Paradigma utilizado foi esse precedente), decidiu por compensar os tributos e contribuições pagos pela PJ, relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício. A decisão foi unânime neste ponto. Cita os Acórdãos nsº 2102002.441, 2801002.280, 2202-00.252. O contribuinte pessoa física era o Senhor Alexandre Rodrigues da Silva (“Alexandre Pato”).

**Em 15 de março de 2017**, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, conforme **Acórdão nº 2402-005.703** (Processo nº 15983.720065/2015-11), decidiu por compensar os tributos e contribuições pagos pela PJ, relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício. A decisão foi unânime no ponto. Cita acórdãos anteriores do CARF. O contribuinte pessoa física era o Senhor Neymar da Silva Santos Junior (“Neymar Jr.”).

Fundamenta-se que deve-se obediência ao princípio da moralidade administrativa, sendo desarrazoado reclassificar as receitas da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física, mantendo intactos os tributos já recolhidos, obrigando as respectivas pessoas jurídicas a solicitar restituição, para compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório ou mesmo da imposição global da multa de ofício lançada na PF, quando se sabe que, contemporaneamente ao fato gerador

das receitas reclassificadas, houve pagamento parcial dos tributos sobre tais receitas/rendimentos.

**Em 06 de novembro de 2018**, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, conforme **Acórdão nº 2401-005.827** (Processo nº 11060.723259/2016-18), decidiu por uma dedução parcial, na forma do designado redator para o voto vencedor, sendo “[c]abível a dedução no lançamento de ofício do imposto de renda da pessoa física, antes da inclusão dos acréscimos legais, com relação aos valores arrecadados de mesma natureza a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos tributáveis auferidos pela pessoa física.” A decisão foi por maioria.

Fundamenta-se que é cabível a dedução do lançamento fiscal tão somente em relação aos valores arrecadados a título de IRPJ, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela PF. Fala ser razoável a dedução dos eventuais recolhimentos de mesma natureza efetuados a título de imposto sobre a renda pela PJ, do qual a PF era sócio, tendo em conta, nesse raciocínio, o tributo exigido da PF no auto de infração, reconhecendo-se que parte dele foi efetivamente pago, ainda que por outrem (PJ). Diz que o aproveitamento do IR comprovadamente recolhido no ajuste da pessoa jurídica ou retido pela fonte pagadora, previamente ao início do procedimento de fiscalização, é apto a operar efeitos na base de cálculo da multa de ofício, ou seja, antes da inclusão dos acréscimos legais.

Destaca, no caso concreto, que a fiscalização já deduziu as retenções do imposto de renda sofridas na fonte, destacadas nas notas fiscais. Afirma que, quanto aos demais tributos pagos (CSLL, PIS e COFINS), distintos do imposto de renda, o aproveitamento entre pessoas distintas, em qualquer hipótese, dependeria de previsão em lei específica autorizadora de sua realização. Como regra, a compensação no âmbito tributário implicaria a existência de duas pessoas, simultaneamente credoras e devedoras uma da outra desde a origem, havendo obrigações recíprocas entre as partes (art. 170 do CTN) e, por isso, não se deve transmudar o processo fiscal de controle do lançamento em procedimento de compensação. A via adequada seria, portanto, o pedido de restituição, sem prejuízo da observância do prazo para repetição do indébito e do cumprimento dos demais requisitos estipulados na legislação.

**Em 29 de novembro de 2018**, a 2ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF nº 9202-007.392** (Processo nº 10803.000055/2010-16), assentou que “[u]ma vez que a receita bruta declarada pelas interpostas pessoas jurídicas, utilizadas no esquema fraudulento, foi atribuída às pessoas físicas dos sócios, os tributos recolhidos, calculados sobre o faturamento e o lucro, devem ser deduzidos do imposto sobre a renda das pessoas físicas dos sócios, apurado pela fiscalização”. A decisão foi unânime.

Fundamenta-se que aquele caso recursal tinha por origem Recurso de Ofício, já tendo a primeira instância determinado o aproveitamento integral. Explica-se que a DRJ ressaltou que caso houvesse valores a serem compensados deveria ser realizado o encontro de contas do que restou pago ao Fisco, mesmo que através da pessoa jurídica, pois tendo ela sido desconsiderada, o valor deve ser utilizado como pagamento da pessoa física apontada como real devedora. Sustenta que se uma determinada pessoa jurídica é tida como interposta, ou seja, inexistente de fato, o seu faturamento simulado é todo atribuído aos seus sócios, verdadeiros sujeitos passivos da tributação decorrente daquele rendimento, de modo a ser óbvio que se eram estas

pessoas físicas auferindo aquelas receitas, eram estas mesmas pessoas aquelas realizando o pagamento dos tributos. A possibilidade de compensação seria conclusão lógica do entendimento de atribuição de verdadeiro responsável, posto que ao se atribuir aquela receita bruta a uma pessoa física e não verdadeiramente à pessoa jurídica formalmente constituída que a auferiu, os tributos pagos devem ser considerados, ou estar-se-ia punindo duplamente aquela pessoa física, já que o acusaria de ser o verdadeiro beneficiário da receita obtida (onde a empresa não existiria de fato) e não considerar o pagamento dos tributos seria, ao inverso, admitir a existência e a regularidade daquela mesma pessoa jurídica.

**Em 16 de janeiro de 2019**, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, conforme **Acórdão nº 2202-004.869** (Processo nº 12448.729104/2016-03), decidiu por deduzir do montante de IRPF lançado os valores recolhidos pela PJ a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos aos correspondentes períodos, na proporção em que considerados os rendimentos daquela empresa como sendo rendimentos da PF.

Fundamentou-se que se trata da uma única capacidade contributiva e as receitas oneradas pelos tributos da legislação atinente às pessoas jurídicas consubstanciam-se de fato em rendimentos e proventos da pessoa física, consoante a reclassificação promovida pela autoridade lançadora, que verificou que a renda da PF já foi parcialmente onerada por tributos federais recolhidos pela PJ. Assim, conclui que a não consideração desses tributos como compensáveis constituiria em locupletamento indevido da Fazenda Pública. Afirma, outrossim, que, se condicionada à posterior formulação de pedido de restituição por parte da pessoa jurídica, possivelmente implicaria violação ao princípio da eficiência e da duração razoável do processo, podendo acarretar, inclusive, em decadência do direito creditório correspondente.

**Em 18 de fevereiro de 2019**, a 2ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão nº 9202-008.603** (Processo nº 10880.729326/2012-50), entendeu que devem ser aproveitados, na apuração de créditos tributários devidos por pessoa física, antes da aplicação da multa de ofício, os valores arrecadados sob códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita tenha sido desclassificada em face da caracterização de simulação na operação objeto do lançamento e reclassificada como receita da pessoa física. Replica o Acórdão nº 9202-002.112, de 09/05/2012. A decisão foi unânime.

**Em 19 de fevereiro de 2020**, a 2ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão nº 9202-008.618** (Processo nº 15586.721206/2012-52), assentou que *“[a] compensação dos tributos já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização”*. A decisão foi unânime.

**Em 27 de janeiro de 2021**, a 2ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão nº 9202-009.345** (Processo nº 19515.004204/2003-07), assentou que *“[a] compensação dos tributos já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização”*. A decisão foi unânime.

**Em 24 de setembro de 2021**, a 2ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão nº 9202-009.957** (Processo nº 18470.727138/2016-54), assentou que *“[N]a apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela*

*pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício*". A decisão foi unânime. Replica o Acórdão nº 9202-008.603, de 18/02/2019, o qual citava o Acórdão nº 9202-002.112, de 09/05/2012. Cita, ainda, o Acórdão nº 9202-008.619, de 19/02/2020, 9202-007.392, de 29/11/2018, 9202-004.548, de 23/11/2016, 2202-004.869, de 16/01/2019.

**Em 29 de setembro de 2022**, a 2ª Turma da CSRF, conforme **Acórdãos CARF nsº 9202-010.441** (Processo nº 18470.726637/2016-24) e **9202-010.453** (Processo nº 18470.726356/2016-71), assentou que *"[N]a apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício*". As decisões foram unânicas.

**Em 21 de dezembro de 2022**, a 2ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF nº 9202-010.610** (Processo nº 11080.730589/2016-13), assentou que *"[A] compensação dos tributos já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização*". A decisão foi por maioria.

Restou vencida na assentada a Ilustre Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, atuando como suplente convocada, que apresentou substancial declaração de voto manifestando entendimento no sentido de que o contencioso administrativo fiscal é direcionado exclusivamente ao controle de legalidade, sendo a atuação do julgador administrativo adstrita aos limites da defesa, que, por sua vez, deve guardar relação vinculada com a atuação, por isso, não caberia a compensação (instituto com regulação própria e limites outros).

Pondera a Ilustre Conselheira que argumentos de "justiça" ou de proibição de locupletamento da Fazenda Nacional não são racionais válidos em julgamento administrativo no qual o julgador apenas exerce o controle de legalidade do lançamento, sem pretender realizar o "justo", competência atinente ao Poder Judiciário, titular da Jurisdição. Sustenta, inclusive, que à pessoa jurídica foram conferidos mecanismos de restituição de valores pagos indevidamente, e nos casos de reclassificação de rendimentos, competiria ao interessado discutir em procedimento apresentado à Autoridade da Administração Tributária na Receita Federal do Brasil a aplicação do instituto, inclusive levando a temática da contagem prescricional iniciar-se a partir da reclassificação.

Ao que consta essa declaração de voto apresentou razões novas para reflexão.

**Em 29 de junho de 2023**, todavia, a 2ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF nº 9202-010.812** (Processo nº 11080.010012/2005-39), novamente assentou que *"[N]a apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício*". A decisão foi unânime.

Fundamenta-se que o debate não é a compensação com esteio no art. 74 da Lei nº 9.430/96, mas sim o aproveitamento do IR já pago pela pessoa jurídica sobre esses mesmos rendimentos que se entendeu deveriam ter sido tributados na pessoa

física. A lógica desse racional residiria justamente na conclusão adotada pelo Fisco no sentido de que teria havido erro no “local” (sob o ângulo do titular da renda) da tributação da renda. Entendeu que se é razoável admitir que dada às circunstâncias do caso, a tributação deveria ter sido promovida na pessoa física ao invés de na pessoa jurídica, também seria razoável compreender que a liquidação/extinção do crédito tributário erroneamente apurado deveria ser considerada quando dessa nova e correta apuração; no limite, por óbvio, dos correspondentes recolhimentos.

**Em 27 de julho de 2023**, a 2ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF nº 9202-010.908** (Processo nº 11080.730005/2016-18), assentou que “[N]a apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”. Cita os Acórdãos CARF nºs 9202-009.957, 9202-008.619, 9202-007.392, 9202-004.548. Argumenta, por fim, que se tem, à luz da jurisprudência do CARF, o reconhecimento do equívoco do lançamento que não observou a parcela já extinta do crédito (art. 156, I, do CTN). A decisão novamente foi unânime.

**Por diversas vezes, portanto, o CARF debateu o assunto ao longo dos tempos e, até então, em sua maioria era vencedora a tese do aproveitamento.**

Esse tipo de discussão parte de pedidos do contribuinte para que o julgador administrativo, revendo o ato de lançamento da autoridade lançadora, em exercício do controle de legalidade, a partir do julgamento em âmbito do contencioso administrativo fiscal, proceda com a revisão do mencionado ato administrativo de lançamento reconhecendo o *error in procedendo* na mensuração do saldo devido e, diante disso, determine, por consequência, a “compensação” dos valores recolhidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Em suma, o contribuinte, corriqueiramente, “pede” a utilização dos valores recolhidos pela pessoa jurídica como uma medida de “compensação”.

Aí, surge, de imediato, várias ponderações e críticas aduzindo que a “compensação” é tecnicamente um instituto jurídico próprio não afeto ao contencioso administrativo fiscal de controle de legalidade do lançamento constitutivo de crédito tributário, o qual é instaurado pela **impugnação** do contribuinte, na ótica do art. 14 do Decreto nº 70.235, que regula o processo administrativo fiscal.

Por outras palavras, os críticos observam (e, neste curto viés, com plena razão) que o controle de legalidade do lançamento de ofício, exercido pelo julgador administrativo, em contencioso fiscal instaurado pela “impugnação”, não dá suporte para tanger debate de “compensação”, a qual segue regras próprias (Lei nº 9.430), inclusive com contencioso diverso instaurado não por impugnação, mas a partir de “manifestação de inconformidade”, tendo por foco o reconhecimento de “direito creditório” (*a partir da apuração de créditos próprios*) e a pretensão de homologação do pedido de compensação do encontro de contas de créditos e débitos e não o controle de legalidade do ato administrativo do lançamento de ofício.

Outrossim, critica-se, a partir de tais pedidos de “compensação”, a falta de legitimidade do contribuinte pessoa física para buscar utilizar direito creditório da pessoa jurídica (ainda que considerada interposta pessoa jurídica), inclusive e especialmente quando não há a participação da empresa no processo.

Argumenta-se que o princípio da entidade e a distinção de cada personalidade jurídica, para os fins processuais, precisa ser observado, ainda que se cuide de um lançamento por reclassificação. Na reclassificação não haveria a desconstituição da personalidade jurídica, mas a revisão dos atos buscando os verdadeiros e legítimos efeitos e no caso o efeito descortinado é o auferimento de renda por pessoa física, eis que a empresa é mera interposta pessoa jurídica, seja por simulação, abuso de forma, ausência de propósito negocial, fraude ou conluio.

Sob tal ótica de “*pedido de compensação*” e sem a participação da empresa no processo, caso não apontada como responsável, não são, em tese, erradas as críticas; muito pelo contrário, realmente não se poderia pleitear “compensação” dentro do contencioso administrativo fiscal que impugna exigência fiscal constituída em lançamento de ofício e pretende o controle de legalidade do ato.

Porém, tecnicamente, o que se observa nos pedidos dos contribuintes é um pleito para que ocorra um “aproveitamento” dos tributos, ainda que os postulantes denominem de “compensação”. Ou, por outras palavras, os pedidos objetivam uma dedução do que foi recolhido na operação simulada (*receitas declaradas da pessoa jurídica*) para dissimular os efetivos rendimentos auferidos pela pessoa física.

Melhor conceituando, os pedidos do contribuinte, ao fim e ao cabo, são para que se observe a matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido (CTN, art. 142), que se lance apenas o saldo em aberto (o montante devido – aí, sim, inclusive aplicando a multa de ofício), atentando-se aos atos anteriores praticados pelo terceiro (pessoa jurídica) em conluio com o autuado por aplicação da interposição de pessoa no interesse comum no fato gerador, ainda que os atos praticados pelo terceiro não devam influenciar a obrigação tributária do IRPF (CTN, art. 150, §2º), porém **considerando tais atos – inclusive os recolhimentos –, na apuração do saldo porventura devido do IRPF (é o que dispõe o art. 150, §3º, do CTN)**, de modo que se aproveite os recolhimentos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, haja vista que o fato jurígeno da cobrança do IRPF perpassa pela reclassificação das receitas da pessoa jurídica.

Além de tudo, o agir da autoridade lançadora é sempre vinculado e obrigatório e no caso de lançamentos em que precise autuar o procedimento que deve efetivar é de ofício, incluindo dever de revisar e corrigir, conforme caput e incisos do art. 149 do CTN, de modo que pode realizar as imputações e ajustes procedimentais em sistema de seu exclusivo acesso, independentemente de um proceder do contribuinte ou do responsável solidário por interesse comum no fato gerador.

Outro aspecto é que o próprio *Codex Tributário* prevê o instituto da imputação de pagamentos (CTN, art. 163)<sup>20</sup>, que, se não é norma específica para o caso, serve de baliza orientadora e aclaradora, diante do dever de agir de ofício da autoridade lançadora (CTN, art. 149, *com seus deveres de agir de ofício em revisões e correções*).

Não se pode, igualmente, desprezar que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou

<sup>20</sup> Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, (...).

à natureza ou extensão dos seus efeitos (CTN, art. 112, II); à punibilidade (CTN, art. 112, III); à graduação da penalidade (CTN, art. 112, III).

Em caso de interposição de pessoa é obrigação da autoridade lançadora imputar a responsabilidade solidária por interesse comum (CTN, art. 124, I) para a interposta pessoa, sendo, portanto, a imputação uma obrigação e dever ser da autoridade lançadora (CTN, parágrafo único do art. 142, combinado com normativos da RFB citados nesta declaração de voto)<sup>21</sup>. Por último, o pagamento por um solidário deve aproveitar os demais (CTN, art. 125, I).

No final, a compreensão do Supremo Tribunal Federal (STF) sinaliza que “[a] constituição do crédito tributário deve se submeter à atividade administrativa plenamente vinculada, de modo que deve a autoridade fiscal zelar pela correta mensuração da carga tributária, tal como autorizada pela legitimação democrática (regra da legalidade e princípios da indisponibilidade do interesse público e da propriedade).” (Agravo regimental no agravo de instrumento nº 526.787, Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, acórdão publicado em 7 de maio de 2010)<sup>22</sup>.

É, por isso, especialmente por coerência normativa, a partir da premissa fática construída pelo lançamento de ofício, que vincula a pessoa física com a pessoa jurídica no contexto da interposição de pessoa jurídica na relação, havendo atos simulados (*receita da pessoa jurídica e os consequentes recolhimentos*) e o ato dissimulado (*a renda da pessoa física omitida*), inclusive sobre o viés do princípio da capacidade contributiva, contido no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, que entendo pelo aproveitamento ou pelo dever de lançar exclusivamente a diferença não recolhida por força da utilização da interposta pessoa.

Importa se ater a capacidade contributiva, a qual se traduz em duplo aspecto, quais sejam: (i) o **substantivo**, em que a graduação do caráter pessoal do tributo ocorre “segundo a capacidade econômica” do contribuinte, não se podendo lhe exigir mais do que o “saldo” devido; e (ii) o **adjetivo**, na medida em que é facultado à Administração Tributária “identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”, havendo amplos instrumentos e poderes para buscar a verdade material e satisfazer a pretensão fiscal nos limites do aspecto substantivo, isto é, o dever de pagar tributos limitado ao “saldo” devido.

Ante o exposto, minha declaração de voto é para, na parte conhecida, no capítulo de aproveitamento dos tributos pagos pela pessoa jurídica, dar provimento ao recurso do contribuinte no sentido de reconhecer o dever de ocorrer o aproveitamento, competindo em liquidação do julgado conferir eventuais questões de disponibilidade do crédito.

Assim, dou provimento ao recurso especial do sujeito passivo no sentido exclusivo de aproveitar (abater) os valores já recolhidos para a Administração Tributária pela pessoa jurídica utilizada pelo autuado, isto é, pela interposta pessoa (terceiro, que em benefício daquele agiu conjuntamente em simulação), de modo que sejam considerados na apuração do saldo

<sup>21</sup> Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018, e Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018.

<sup>22</sup> Agravo Regimental (AgR) no Agravo de Instrumento (AI) 526.787, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 23/03/2010, DJe-081 DIVULG 06-05-2010 PUBLIC 07-05-2010 EMENT VOL-02400-06 PP-01291.

porventura devido, especialmente a teor dos §§ 2º e 3º do art. 150, art. 149, *caput*, V e VII, e art. 147, *caput*, §2º, todos do CTN<sup>23</sup>.

Eis minha declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Leonam Rocha de Medeiros**

---

<sup>23</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e **revisto de ofício pela autoridade administrativa** nos seguintes casos:

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

(...)

VII - **quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele**, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(...)

Art. 150. § 2º **Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados** pelo sujeito passivo ou **por terceiro**, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º **Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido** e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Art. 147. **O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro**, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

(...)

§ 2º **Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.**