



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.744370/2021-11
ACÓRDÃO	9202-011.872 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	HELCI DE CASTRO SALES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2017, 2018

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

O Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, deve ser conhecido quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

PESSOA JURÍDICA. RECEITA. RECLASSIFICAÇÃO. EFEITOS. AUTUAÇÃO. PESSOA FÍSICA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. APROVEITAMENTO. CRÉDITO DE TERCEIROS. VEDAÇÃO.

Há autonomia patrimonial entre a pessoa jurídica que teve receita desclassificada e a física autuada em decorrência do reportado fato. Logo, a utilização de tributos pagos pela primeira em prol da segunda equivale à compensação de crédito de terceiro, o que é vedado pela legislação que rege a matéria.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial e, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Ronnie Soares Anderson, Cleberson Alex Friess e Leonardo Nunez Campos, que lhe deram provimento.

Assinado Digitalmente
Francisco Ibiapino Luz – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Ronnie Soares Anderson (substituto integral), Leonardo Nunez Campos (substituto integral) e Cleberson Alex Friess (substituto integral).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela **Contribuinte** contra a decisão proferida por meio do acórdão nº 2201-011.437, negando provimento ao seu recurso voluntário, que tinha a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente da **omissão de rendimentos recebidos de pessoa física** decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, cuja ementa e dispositivo restaram assim redigidos (processo digital, fls. 313 a 325):

Ementa:

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

Ano-calendário: 2017,2018

FATO GERADOR. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA. RENDA. PRODUTO DO TRABALHO.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

SUJEITO PASSIVO CONTRIBUINTE. PESSOA FÍSICA.

O sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. O contribuinte do imposto sobre a renda é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

São tributáveis os rendimentos do trabalho não assalariado entre os quais se incluem os honorários do livre exercício da profissão de advogado. Caracteriza omissão de rendimentos a falta de inclusão dos honorários advocatícios recebidos na base de cálculo do imposto sobre a renda.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 147.

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de

pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgão colegiado, sem lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL. EFEITOS.

As decisões judiciais fazem coisa julgada às partes, não beneficiando, nem prejudicando terceiros.

COMPENSAÇÃO. PEDIDO. APRECIAÇÃO. COMPETÊNCIA.

A competência para apreciar pedido de compensação de tributos é do titular da unidade da Receita Federal do Brasil da jurisdição do domicílio tributário do contribuinte.

Dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula (Relator), que deu provimento parcial ao recurso para deduzir os valores pagos pela pessoa jurídica. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Débora Fófano dos Santos.

O recurso especial foi interposto no prazo estabelecido pelo art. 37, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, pois a ciência da decisão prolatada na origem se deu em **18/03/2024** e a solicitação de juntada da peça recursal ocorreu em **31/03/2024**. Logo, já que atendido reportado pressuposto de admissibilidade, o, à época, Sr. Presidente da 2ª Câmara da 2ª Seção passou à análise da divergência jurisprudencial supostamente verificada entre o acórdão recorrido e os respectivos paradigmas (processo digital, fls. 329 e 330).

O apelo da Recorrente suscita a rediscussão de duas matérias, quais sejam: (i) **a omissão de rendimento decorrente da reclassificação de receitas** tributadas na pessoa jurídica para tributá-las na pessoa física; e (ii) **a compensação** de valores pagos na pessoa jurídica. Com efeito, argumenta haver dissídio jurisprudencial entre a decisão recorrida e aquelas prolatadas nos seguintes paradigmas juntados aos autos (processo digital, fls. 333 a 422):

1. tocante à primeira matéria - (i) **a omissão de rendimento [...]** -, indica os acórdãos paradigmáticos nºs **2101-002.051** e **2801-003.875**;

2. quanto à segunda matéria - (ii) **a compensação [...]** -, colaciona os acórdãos paradigmáticos nºs **9202-009.957** e **2402-007.286**.

Nestes termos, consoante se vê no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial datado de 20 de maio de 2024, aludida decisão monocrática deu seguimento parcial à contestação sob análise. Mais precisamente, admitiu a rediscussão tão somente das alegações

tocantes à **compensação de valores pagos na pessoa jurídica**, nos seguintes termos (processo digital, fls. 426 a 433):

O recorrente teve ciência do acórdão recorrido em 18/03/2024, por meio de aviso de recebimento EBCT (e-fls. 329). [...]

Foram suscitadas as matérias:

(a) omissão de rendimentos — reclassificação de receitas tributadas na pessoa jurídica para tributá-las na pessoa física e

(b) compensação de valores pagos na pessoa jurídica.

[...]

Na matéria "a" foram indicados como paradigmas indicadores de divergência os **Acórdãos 2101-002.051 e 2801-003.875**, os quais não foram reformados até a data de interposição do recurso especial (Ricarf, art. 118, §12, II); portanto, esses acórdãos podem ser utilizados como paradigmas, para fins de recurso especial.

[...]

A seu turno, nenhum dos acórdãos paradigmas trata da tributação de honorários advocatícios.

O primeiro paradigma cuida de caso de omissão de rendimentos da prestação de serviços de natureza personalíssima recebidos de pessoas jurídicas, [...]

No segundo paradigma, trata-se de "lançamento de omissão de rendimentos relativos ao trabalho prestado por sócio-gerente", [...]

Como consabido, para que se firme dissídio jurisprudencial, para fins de seguimento de recurso especial, os acórdãos recorrido e paradigma devem abordar situação de fato/jurídica análogas, e divergir da interpretação das normas aplicáveis aos fatos. No presente caso, como nenhum dos paradigmas trata da tributação de honorários advocatícios, não há a necessária analogia fático-jurídica entre o acórdão recorrido e os paradigmas, pelo que não é possível que o recurso especial tenha seguimento na matéria.

Na matéria **(b) compensação de valores pagos na pessoa jurídica**, foram indicados como paradigmas os **Acórdãos 9202-009.957 e 2402-007.286**, os quais não foram reformados, na questão sujeita a recurso especial, até a data de elaboração do presente despacho (Ricarf, art. 118, §12, II) e estão em conformidade com as demais regras regimentais, pelo que podem ser utilizados como paradigmas, para fins de recurso especial, sendo possível, em decorrência, prosseguir na análise da admissibilidade do recurso.

[...]

Como visto, o **acórdão recorrido** trata lançamento de ofício diante da verificação de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, no qual a

autoridade tributária reclassificou valores recebidos por sociedade de advogados como rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas. O pleito de compensação dos os tributos pagos na pessoa jurídica foi denegado sob o argumento de que o art. 74 da Lei 9.430, de 1996, e o art. 75 da IN RFB 2.055, de 2021, não permitem o aproveitamento ou a compensação de tributos recolhidos pela pessoa jurídica, com débitos de terceiros e que o Carf não é competente para apreciar pedidos de restituição/compensação.

Por outro lado, tais compensações foram permitidas em ambos os paradigmas, pelo que o recurso especial deve ter seguimento, na matéria.

[...]

Com fundamento nos artigos 59, inciso III, 118 e 119 do Ricarf, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, DOU PARCIAL SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, admitindo a rediscussão da matéria (b) compensação de valores pagos na pessoa jurídica.

(destaques no original)

Irresignado com o seguimento apenas **parcial** do recurso especial, o Sujeito Passivo interpôs agravo pretendendo também ver admitidos os argumentos quanto à **omissão de rendimento decorrente da reclassificação de receitas**. Contudo, mediante Despacho de Agravo do Contribuinte, o Sr. Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) rejeitou citado agravo, nestes termos (processo digital, fls. 467 a 479):

REJEITO o agravo e confirmo o seguimento parcial ao recurso especial.

Cientificada do teor do recurso especial do contribuinte, do respectivo despacho de admissibilidade e do despacho de agravo, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ofereceu contrarrazões tempestivas. Nestas, insurge-se contra o seguimento parcial do apelo em si - por ausência de similitude fática - e, no mérito, ratifica os fundamentos do voto condutor da decisão recorrida, assim concluindo (processo digital, fls. 485 a 494):

II. DA ADMISSIBILIDADE RECURSAL

[...]

Assim, muito embora o r. despacho tenha entendido que a divergência jurisprudencial foi demonstrada, verifica-se que na realidade os recorrentes **não demonstraram a similitude dos casos concretos cotejados** de forma a provar que, embora pudessem ter entendido no mesmo sentido, os Colegiados divergiram quanto às teses jurídicas adotadas.

[...]

As decisões proferidas nos paradigmas indicados pela Recorrente se deram com base em contexto fático peculiar, distinto do apresentado nestes autos.

III. DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

[...]

No mérito, não merece prosperar a pretensão do Recorrente. Ao contrário do que afirma o Recorrente, o e. Colegiado a quo fez uma leitura bastante precisa do quadro fático e jurídico ora em debate.

Nesse sentido, com razão a DRJ ao concluir:

“Compensação de tributos recolhidos pela pessoa jurídica

[...]

Quanto ao pedido, cabe esclarecer que eventuais pagamentos de tributos efetuados pela sociedade, de que faça parte o interessado, somente podem ser aproveitados por quem os efetuou, no caso, a própria sociedade.

[...]

Dessa forma, a utilização de tributos pagos pela pessoa jurídica ou pela sociedade em prol da pessoa física ou de seus sócios, equivale a compensação de crédito de terceiro, situação que é vedada na legislação tributária que rege a matéria (art. 75, inciso I, da Instrução Normativa nº 2055, de 06.12.2021).

[...]

Na mesma linha, enfatizou o acórdão recorrido:

“O artigo 74 da Lei nº 9.430 de 1996, não permite o aproveitamento ou a compensação de tributos recolhidos pela pessoa jurídica, com débitos de terceiros, conforme transcrição abaixo:

[...]

No mesmo sentido, assim estabelece o artigo 75 da Instrução Normativa RFB nº 2.055 de 06 de dezembro de 2021:

[...]

Desse modo, ainda que os valores que compõem a base de cálculo do processo em pauta tenham sido tributados pela pessoa jurídica, este fato não tem o condão de modificar o presente lançamento, pois foi constatada omissão de rendimentos por parte do contribuinte pessoa física.

Cumpre observar, por derradeiro, que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não é competente para apreciar pedidos de restituição/compensação. A competência é da unidade da Receita Federal que jurisdiciona o contribuinte. [...]

(destaques no original)

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Francisco Ibiapino Luz**, Relator.

Incidente processual

No curso processual, surgiu fato novo nos autos inaugurando alegações tocantes à suposta nulidade da autuação, motivada por ilegitimidade passiva da Recorrente. Contudo, tendo em vista que o pronunciamento do Colegiado está adstrito aos contornos da matéria admitida no respectivo despacho de admissibilidade, reportada pretensão, se for o caso, será apreciada na unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (processo digital, fls. 497 a 513).

É o que se abstrai da leitura do Regimento Interno do CARF - RICARF -, aprovado pela Portaria MF Nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, em seu art. 118, §§ 5º e 13, nestes termos:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial [...]

§ 5º O recurso especial somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo a demonstração, com precisa indicação na peça recursal, do prequestionamento no acórdão recorrido, ou ainda no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos.

[...]

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 119 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

Conhecimento

Inicialmente, vale consignar que o julgamento do recurso especial tem cognição restrita à pacificação de conflitos interpretativos, aí não se incluindo a reforma, pura e simples, das decisões recorridas, o que, fosse o caso, consolidaria uma terceira instância administrativa. Fato, portanto, inexistente.

Nesse sentido, o RICARF é preciso quanto ao conhecimento do reportado recurso, pois, a teor do seu art. 18, §§ 1º, 5º, 6º e 8º, a caracterização da divergência jurisprudencial efetiva-se tão somente quando, para **idêntica** situação fática, sob **igual** referencial normativo, os colegiados se **pronunciaram** de formas distintas. Confira-se:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º O recurso deverá demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

[...]

§ 5º O recurso especial somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo a demonstração, com precisa indicação na peça recursal, do prequestionamento no acórdão recorrido, ou ainda no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

[...]

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

De pronto, infere-se que, a despeito dos inúmeros recortes possíveis nas relações jurídicas estabelecidas, vale somente a similaridade, da **norma e do fato**, que contorna as decisões sob cotejamento. Logo, refuta-se toda argumentação abstrata, ampla e genérica - deslocada do caso concreto -, eis que os acórdãos recorrido e paradigmas sob apreciação têm de guardar estrita identidade entre si, assim caracterizada apenas quando prolatarem entendimentos, embora divergentes, mas sob a subsunção de igual caso concreto ao mesmo fundamento legal.

Por certo, tratando-se divergência exclusivamente tocante à aplicação do direito, em teste de aderência, há de se ponderar o entendimento que supostamente sereia pronunciado pelo colegiado paradigmático na hipótese da decisão em apreço. Nesse racional, sendo plausível a reforma do acórdão recorrido, resta caracterizado o dissídio jurisprudencial, devendo a respectiva matéria recursal ser conhecida; *a contrario sensu*, mantido o decidido na origem, refuta-se dita caracterização, não se conhecendo das referidas alegações.

Sob esse pressuposto, passando propriamente à análise do conhecimento quanto às razões recursais que tiveram a rediscussão admitida, é oportuno individualizar tanto a **matéria fática** sinalizada no Apelo como o **fundamento jurídico** a ela atribuído na decisão prolatada mediante o acórdão recorrido, do qual transcrevemos os excertos sequenciados.

Acórdão recorrido (processo digital, fls. 322 a 324):

[...]

Voto Vencedor

[...]

Da Compensação de Tributos

O Recorrente pleiteia, no caso da manutenção da autuação, a compensação de todos os tributos pagos na pessoa jurídica. A princípio, delineia-se oportuno

lembrar do fundamento da decisão recorrida que não acolheu tal pedido do contribuinte, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 294/295):

[...]

Dessa forma, a utilização de tributos pagos pela pessoa jurídica ou pela sociedade em prol da pessoa física ou de seus sócios, equivale a compensação de crédito de terceiro, situação que é vedada na legislação tributária que rege a matéria (art. 75, inciso I, da Instrução Normativa nº 2055, de 06.12.2021).

[...]

Caso tais pagamentos tenham sido efetuados indevidamente ou em valor maior que o devido, deve a pessoa jurídica requerer a restituição ou a compensação com débitos próprios, já que não há previsão legal para o aproveitamento de crédito de terceiro e, portanto, tais pagamentos não podem ser utilizados pelo interessado (art. 165 da Lei nº 5.172, de 1966 e art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996).

[...]

O artigo 74 da Lei nº 9.430 de 1996, não permite o aproveitamento ou a compensação de tributos recolhidos pela pessoa jurídica, com débitos de terceiros, conforme transcrição abaixo:

[...]

No mesmo sentido, assim estabelece o artigo 75 da Instrução Normativa RFB nº 2.055 de 06 de dezembro de 2021.

Analisando-se os excertos transcritos precedentemente, conclui-se que:

1. A materialidade dos fatos sob apreciação está delimitada pela pretensão da Recorrente de ver **compensados os tributos pagos na pessoa jurídica** com o crédito tributário decorrente da reclassificação dos respectivos rendimentos na sua pessoa física.

2. O **fundamento jurídico da decisão recorrida** é o teor dos: (i) **art. 74 da Lei nº 9.430**, de 1996; e (ii) art. 75 da IN RFB nº 2.055, de 2011, que vedam a compensação de tributos recolhidos pela pessoa jurídica, **com débitos de terceiros**.

Com efeito, a fim de se ratificar ou refutar a existência do dissídio jurisprudencial, há de se apreciar o fato julgado nos paradigmas e os respectivos fundamentos jurídicos que lhes deram suportes, nestes termos:

(i) Primeiro paradigma - Acórdão nº 9202-009.957 (processo digital, fls. 399 a 407):

Ementa:

RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO. RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO.

Na 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.

Voto:

[...]

A matéria admitida à rediscussão na Instância Especial é a possibilidade de **compensação dos valores oferecidos à tributação pela pessoa jurídica em razão da reclassificação da receita da pessoa jurídica como rendimentos da pessoa física.**

[...]

A matéria não é nova e já foi objeto de inúmeros julgados desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, destacando-se o Acórdão nº 9202-008.603, de 18/02/2019, da lavra do Ilustre Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, cujos fundamentos ora adoto como minhas razões de decidir (destaques próprios):

A questão em julgamento é a possibilidade de aproveitamento, no cálculo de créditos tributários devidos por pessoa física em decorrência de reclassificação/desclassificação de receitas que haviam sido tributadas e pagas por pessoa jurídica, na qualidade de contribuinte.

[...]

A meu juízo, 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.

Nesse sentido, assumo como razões de decidir a fundamentação do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos no Acórdão 9202-002.112, de 09 de maio de 2012:

A recorrente alega não ser possível se permitir que se compense de ofício, do tributo cobrado da pessoa física, os tributos pagos na pessoa jurídica sobre os mesmos rendimentos, pois essa matéria não foi diretamente impugnada, estando alcançada pelo instituto da preclusão.

Ressalte-se que esse assunto não foi apreciado no recurso especial relativo ao auto de infração lavrado contra o cônjuge da fiscalizada, citado anteriormente neste voto.

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 tive sido implementada pela Fiscalização.

Agir de modo diverso, acarretaria em uma das duas alternativas:

a) movimentação desnecessária da máquina administrativa, que deveria restituir o imposto[...];

b) enriquecimento ilícito da Administração Pública, [...]

Em vista disso, dou provimento ao Recurso Especial da Contribuinte nessa parte.

No mesmo sentido é a farta a jurisprudência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais:

[...]

Além dos julgados acima colacionados, cabe ainda citar, no âmbito dos Colegiados Ordinários do CARF, o Acórdão nº 2202-004.869, de 16/01/2019, cujo voto é da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson, que apreciou caso similar, concluindo pela dedução, do montante de IRPF lançado, dos valores recolhidos pela pessoa jurídica a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, relativos aos correspondentes períodos, na proporção em que considerados os rendimentos daquela empresa como sendo rendimentos do sócio:

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.

Tendo em vista tais constatações, a não consideração desses tributos como compensáveis constituiria-se em locupletamento indevido da Fazenda Pública [...].

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento.

(destaque no original)

(ii) Segundo paradigma - Acórdão nº 2402-007.286 (processo digital, fls. 408 a 422):

Ementa:

[...]

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

Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores dos tributos pagos pela pessoa jurídica com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício.

Voto:

[...]

Considerando que o recurso voluntário apenas reproduziu os argumentos apresentados em sede de impugnação, que foram muito bem analisados e enfrentados pela decisão recorrida, tendo em vista o que dispõe o art. 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, adoto, como razões de decidir, os seguintes fundamentos da decisão de primeira instância, que reproduzo abaixo, com os quais estou de acordo:

[...]

Por outro lado, quanto ao pedido de compensação dos valores pagos pela pessoa jurídica a título de tributos federais, entendemos que embora a pessoa jurídica SCO e o recorrente, seu sócio, sejam pessoas distintas, não se pode desconsiderar o fato de que quando a autoridade fiscal afirma que os valores lançados como receitas da pessoa jurídica são rendimentos da pessoa física, está reconhecendo que os tributos recolhidos pela pessoa jurídica sobre essas mesmas receitas eram indevidos. 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.

Assim, entendo que deva ser feita a compensação dos tributos e contribuições pagos pela SCO com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício. Nesse sentido, precedente deste tribunal constante **do Acórdão de nº 2102002.441, da 1ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento.**

(destaque no original)

Destacados a materialidade dos fatos e os respectivos fundamentos jurídicos das mencionadas decisões - recorrida e paradigmáticas -, adentra-se propriamente nas inferências obtidas.

Iniciando-se pela materialidade dos fatos, anote-se que, em sede de contrarrazões, a Fazenda Nacional pede o não conhecimento do apelo sob o pressuposto das situações fáticas do recorrido e dos paradigmas serem distintas, ao seu ver, porque decorrentes de casos concretos peculiares. Contudo, peço licença para mostrar entendimento diverso, pois não se está apreciando a infração autuada em si - **omissão de rendimento decorrente da reclassificação de receitas** -, mas tão somente o pedido subsidiário referente ao aproveitamento dos valores recolhidos na pessoa jurídica, que se apresenta em contexto fático comum nos três acórdãos sob cotejamento.

Assim entendido, constata-se **similitude fática** entre o recorrido e os paradigmas, eis que, tanto em um quanto nos outros, há a pretensão de se compensar os tributos pagos na pessoa jurídica com o crédito tributário apurado na autuação da pessoa física em face da **reclassificação das receitas** daquela para esta. É o que também se abstrai na leitura das seguintes expressões, constantes do despacho de admissibilidade do recurso: (i) “lançamento de ofício diante da verificação de omissão de rendimentos”; (ii) “a autoridade tributária reclassificou valores recebidos”; (ii) “O pleito de compensação dos tributos pagos na pessoa jurídica foi denegado”.

Passando à apreciação do aspecto jurídico, primeiramente, vale resgatar o histórico regimental sequenciado, pois facilitará a compreensão do conteúdo normativo carregado no art. 118, § 1º, do RICARF vigente:

RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial [...]

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar **de forma objetiva** qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente. (destaquei)

Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016:

[...]

Art. 1º O Anexo I e II da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 passam a vigorar com a seguinte redação:

[...]

"Art. 67....."

§1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial [...]

§ 1º O recurso deverá demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

Como se vê, com a redação dada ao RICARF pela Portaria MF nº 39, de 2016, na qual a expressão “**de forma objetiva**” foi suprimida, a legislação que está sendo interpretada de forma divergente não mais carece estar **necessariamente expressa** tanto no recurso como nos paradigmas. Contudo, no contexto, os pontos divergentes têm de possibilitar a identificação, **clara e precisa**, das bases legais que fundamentaram as respectivas decisões, refutando-se supostas dessemelhanças em face de arcabouço normativo estranhos ao objeto da lide em apreciação.

Avançando na análise, registre-se que o despacho de admissibilidade se pronunciou na seguinte lógica: (i) No recorrido, dita compensação foi negada com fundamento no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 75 da IN RFB nº 2.055, de 2021, que vedam a compensação com

débitos de terceiros, como também pelo fato do CARF não ter competência para apreciar pedido de compensação; (ii) Mas tais compensações foram permitidas nos paradigmas; (iii) Logo, o recurso especial deve ter seguimento quanto à matéria.

No ponto, à primeira vista, parece surgir perspectiva diversa dessa que norteou o mencionado despacho de admissibilidade, dando seguimento à matéria pelo só fato de, em iguais contextos fáticos, haver decisões díspares, independentemente da expressa descrição legal que as ampararam. Afinal, enquanto o julgador de origem fundamenta sua decisão no **art. 74 da Lei nº 9.430**, de 1996, e **art. 75 da IN RFB nº 2.055**, de 2011, as decisões prolatadas nos paradigmas proveram as pretensões dos contribuintes, mas **silenciaram-se** tocante às bases legais que as motivaram.

No entanto, a despeito de ausente a expressa fundamentação legal nos mencionados paradigmas, o ponto divergente neles carregado indica tanto a **viabilidade jurídica** como a **competência** do CARF para prover a pretensão do recorrente tocante ao aproveitamento/compensação de tributos recolhidos pela pessoa jurídica com débitos de terceiros, vedação retratada no já referenciado art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, nestes termos:

Acórdão nº 9202-009.957 (processo digital, fl. 399):

RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA. RECLASSIFICAÇÃO. RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO.

Na 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.

Acórdão nº 2402-007.286 (processo digital, fl. 408):

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

Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores dos tributos pagos pela pessoa jurídica com o imposto apurado no Auto de Infração, antes da aplicação da multa de ofício.

Nesse pressuposto, entendo que restaram adimplidos os requisitos regimentais necessários ao conhecimento da matéria, eis que caracterizado o dissídio jurisprudencial. Logo, o respectivo mérito recursal deverá ser apreciado.

Mérito

Aproveitamento/compensação de tributos recolhidos pela pessoa jurídica

Tocante às alegações quanto à matéria, meu entendimento filia-se ao posicionamento manifestado pela Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, em declaração de voto

quando da decisão prolatada no acórdão nº 2202-010.169 - sessão de 01 de agosto de 2023, nos seguintes termos:

[...]

Entretanto, apresento motivos pelos quais divergi do seu entendimento, partindo de algumas premissas.

1 - Em processos de lançamento fiscal, a atuação do julgador administrativo, seja em 1ª ou 2ª instâncias, consiste na promoção do controle de legalidade do ato de constituição do crédito tributário, respeitados os estritos limites estabelecidos pelo contencioso administrativo.

A meu ver, o litígio instaurado limita o exercício deste controle, e o limite decorre do cotejamento das matérias trazidas na defesa que guardam relação direta e estrita com a autuação.

Assim é que a atuação do julgador administrativo no contencioso tributário deve restar adstrita aos limites da peça de defesa que tiverem relação direta com a autuação ou despacho decisório, sobretudo, nas matérias conhecidas e tratadas nos votos e acórdãos, excetuadas, apenas, as matérias de ordem pública.

As alegações de defesa que extrapolarem a lide não deverão ser conhecidas pelos julgadores administrativos. Como exemplo, pedidos de compensação, ressarcimento e restituição ou revisão de declaração, veiculados em impugnação de autuação por infração tributária, **não dizem respeito diretamente aos elementos da regra matriz de incidência tributária descrita no ato de constituição do crédito tributário, e, portanto, extrapolam a lide administrativa.**

Assim é que a **atuação do julgador administrativo no contencioso tributário deve restar adstrita aos limites da peça de defesa que tiverem relação direta com a autuação** ou despacho decisório, sobretudo, nas matérias conhecidas e tratadas nos votos e acórdãos, **excetuadas, apenas, as matérias de ordem pública.**

2 - Segundo Candido Rangel Dinamarco:

São de ordem pública (processuais ou substanciais) referentes a relações que transcendam a esfera de interesses dos sujeitos privados, disciplinando relações que os envolvam mas fazendo-o com atenção ao interesse da sociedade, como um todo, ou ao interesse público. Existem normas processuais de ordem pública e outras, também processuais que não o são.

Como critério geral, são de ordem pública, as normas processuais destinadas a assegurar o correto exercício da jurisdição (que é uma função pública, expressão do poder estatal), sem a atenção centrada de modo direto ou primário nos interesses das partes conflitantes.

Não o são aquelas que tem em conta os interesses das partes em primeiro plano, sendo relativamente indiferente ao correto exercício da jurisdição a submissão destas ou eventual disposição que venham a fazer em sentido

diferente”. (DINAMARCO, Candido Rangel. (Instituições de direito processual civil. 4. Ed. ver. Atual. São Paulo: Malheiros. 2004, v. I, p. 69-70).

Neste sentido, a ordem pública processual objetiva assegurar o correto exercício da jurisdição.

No contexto ordem pública do contencioso administrativo tributário, encontram-se aspectos de legalidade e legitimidade do ato, como, por exemplo, verificação da impossibilidade de lançar pela decadência, ausência de liquidez e certeza do crédito tributário constituído, além de outros vícios que tragam a nulidade absoluta do ato. Estes podem e devem ensejar exame de ofício, independentemente de provocação do interessado.

Doutro lado, quando o interesse por dada determinação legal da forma é exclusivamente da parte, observa-se situação ensejadora de nulidade relativa, que poderá ser decretada mediante provocação do interessado prejudicado.

[...]

O dever de autotutela deve ser exercido de ofício, sempre, para preservação do interesse público.

3 - Também é preciso ponderar que a imparcialidade do julgador administrativo não tem o mesmo alcance daquela que conduz a atividade judicante.

Para o Poder Judiciário, o caráter de imparcialidade constitui elemento do órgão de jurisdição, como condição para que o Juiz possa exercer sua função dentro do processo, de forma a colocar a Autoridade entre e acima das partes, como pressuposto de validade dos seus atos.

Já os julgadores administrativos são conduzidos pela imparcialidade mitigada, na medida em que não se encontram em posição superior à da autoridade autuante e do contribuinte, e nem tem como finalidade a promoção de justiça tributária ou fiscal (a promoção da justiça está umbilicalmente ligada à imparcialidade conferida ao Judiciário).

Atuação imparcial no julgamento administrativo diz respeito a ausência de interesse no objeto do processo, ou de favorecimento de qualquer das partes.

Desta forma, sob a minha ótica, **o dever de imparcialidade no julgamento administrativo resta jungido às questões afetas à suspeição e impedimento para o julgamento, e à ética na produção do ato.**

4 - Além destas, há mais uma premissa a ressaltar: a de que os princípios de direito tem a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade ou lacuna de lei. Não obstante, esta finalidade não alcança os julgadores administrativos, adstritos à legalidade.

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derrogar ou revogar artigos do PAF enquanto vigentes, nem tão pouco permite o

exame de matérias não impugnadas ou não afetas ao contencioso administrativo em detrimento do comando legal.

Delimitadas as premissas, observo que a **compensação tributária tem natureza de direito subjetivo do contribuinte com rito procedimental e normativo próprios diversos dos afetos aos processos administrativos que tratam de autuação fiscal**, submetendo-se ao exame do julgador administrativo nas hipóteses previstas na IN RFB 2025/2001 (art. 140 e ss).

Talvez por esta razão, ou seja, pelo fato de os julgadores administrativos terem familiaridade com a temática, e terem competência para julgar processos de compensação sempre que há manifestação de inconformidade de decisão seguida de recurso ao CARF, alguns julgadores administrativos conhecem da matéria compensação em processos decorrentes de autuação fiscal. Entretanto, sob a minha ótica, **há nesta situação julgamento de assuntos alheios à lide, e que, portanto, não estão na competência daquela autoridade naquele processo e momento processual.**

Mesmo que assim não fosse, insta considerar que no processo instaurado a partir de autuação fiscal, **a temática compensação não é matéria de ordem pública** que possa ser examinada de ofício pelo julgador administrativo, na medida em que **o pedido de compensação tem em conta os interesses da parte em primeiro plano**, de forma assemelhada ao que ocorre com o exemplo dado de aplicação de penalidade mais benéfica, e não o interesse público, como ocorre com a decadência.

Poder-se-ia afirmar que não se trata de examinar ou deferir pedido de compensação, **mas de aproveitamento de valores** pagos pela pessoa jurídica, na autuação lavrada em face de pessoa física, ante a reclassificação de receita tributária.

Assim, digamos que o termo “compensação” represente o aproveitamento, no cálculo de créditos tributários devidos pela pessoa física, em decorrência de reclassificação/desclassificação de receitas que haviam sido tributadas e pagas por pessoa jurídica, na qualidade de contribuinte.

Mas o que é o aproveitamento de tributo senão método de compensação, na forma dos art. 170 e ss do CTN?

A compensação dá-se pelo aproveitamento de tributo, sendo difícil tratar desse fora do instituto da compensação.

Mesmo que a terminologia tenha sido inapropriada, e caso se entenda que os institutos são distintos e independentes, observo, mais uma vez, que a **matéria não é de ordem pública**, na medida em que o interesse patrimonial da parte encontra-se em primeiro plano.

Poder-se-ia alegar que objetivo é corrigir o lançamento, excluindo tributos recolhidos antes da reclassificação de rendimentos que resultou na apuração de

créditos tributários devidos (destaque-se: requalificação de negócio jurídico e não de pagamento).

Entretanto, como já indicado, o **juizador administrativo não pode agir senão dentro dos contornos da legalidade, e não detém atribuição para promover justiça fiscal**, em razão da mitigação da imparcialidade.

Assim, **por absoluta falta de previsão normativa no sentido proposto, o aproveitamento de valores da PJ na autuação da PF não poderia ser autorizado administrativamente**, a meu ver e com todo respeito ao entendimento da I. Relatora e à jurisprudência do CARF.

Somam-se a estes argumentos o fato de que nem mesmo a Autoridade Lançadora poderia aproveitar os pagamentos no momento da constituição do crédito tributário, em razão da natureza jurídica distinta dos tributos, da mesma forma que a Administração Tributária também não poderia deferir pedido de compensação, pelo fato de serem contribuintes diferentes.

Se a Autoridade Lançadora não pode aproveitar pagamentos de natureza distintos, a decisão do juizador administrativo, no sentido do aproveitamento de pagamentos, extrapola sua competência, afeta ao controle de legalidade.

Nem mesmo sob o manto da aplicação dos princípios constitucionais poder-se-ia autorizar administrativamente o aproveitamento de valores de PJ na PF.

Ademais, observo que à pessoa jurídica foram conferidos mecanismos de restituição de valores pagos indevidamente, e nestes casos de reclassificação de rendimentos/negócio jurídico, compete ao interessado discutir em procedimento apresentado à Autoridade da Administração Tributária na RFB, a aplicação do instituto, inclusive levando a temática da contagem prescricional iniciar-se a partir da reclassificação do rendimento.

(destaques no original)

Nessa perspectiva, mantenho exatamente o decidido na origem, adotando as razões de decidir constantes no voto condutor do julgamento *a quo*, nestes termos:

O Recorrente pleiteia, no caso da manutenção da autuação, a compensação de todos os tributos pagos na pessoa jurídica. A princípio, delineia-se oportuno lembrar do fundamento da decisão recorrida que não acolheu tal pedido do contribuinte, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 294/295):

(...)

Compensação de tributos recolhidos pela pessoa jurídica

[...]

Quanto ao pedido, cabe esclarecer que eventuais pagamentos de tributos efetuados pela sociedade, de que faça parte o interessado, somente podem ser aproveitados por quem os efetuou, no caso, a própria sociedade.

Isso porque, entre a pessoa física e a pessoa jurídica, entre os sócios e a sociedade, existe autonomia patrimonial. Nessa acepção, o patrimônio da pessoa jurídica ou da sociedade não se confunde com o patrimônio da pessoa física ou de seus sócios.

Dessa forma, a utilização de tributos pagos pela pessoa jurídica ou pela sociedade em prol da pessoa física ou de seus sócios, equivale a compensação de crédito de terceiro, situação que é vedada na legislação tributária que rege a matéria (art. 75, inciso I, da Instrução Normativa nº 2055, de 06.12.2021).

[...]

Desse modo, deve ser negado o pedido de compensação feito pelo interessado.

O artigo 74 da Lei nº 9.430 de 1996, não permite o aproveitamento ou a compensação de tributos recolhidos pela pessoa jurídica, com débitos de terceiros, conforme transcrição abaixo:

[...]

No mesmo sentido, assim estabelece o artigo 75 da Instrução Normativa RFB nº 2.055 de 06 de dezembro de 2021:

[...]

Cumpra observar, por derradeiro, que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não é competente para apreciar pedidos de restituição/compensação. A competência é da unidade da Receita Federal que jurisdiciona o contribuinte. Aos órgãos julgadores do CARF competem o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 1º da Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023.

Em vista dessas considerações, não há como ser acolhido o pedido do contribuinte.

Conclusão

Ante o exposto, **conheço** do recurso especial interposto pela Recorrente e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como Voto.

Assinado Digitalmente
Francisco Ibiapino Luz