



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.729956/2015-80
ACÓRDÃO	2004-000.409 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FABIO NOBREGA ALVES PEREIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO REQUERIDA EM RECURSO VOLUNTÁRIO. APLICAÇÃO AUTOMÁTICA DA SUSPENSÃO E COMPETÊNCIA PARA CADASTRAMENTO PELA UNIDADE DE ORIGEM.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorre da própria interposição do recurso voluntário por força do inciso III do art. 151 do CTN e o cadastramento da suspensão e o requerimento de sua adequada anotação devem ser dirigidas a unidade de atendimento do domicílio fiscal do contribuinte, não competindo ao CARF decidir sobre a temática em preliminar de recurso voluntário ou em caráter liminar, assim como também não competia ao colegiado de primeira instância.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Os rendimentos comprovadamente omitidos na declaração de ajuste, detectados em procedimento de ofício, serão adicionados à base de cálculo declarada para efeito de apuração do imposto devido.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS DE PESSOA JURÍDICA COMO RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA.

Demonstrando a fiscalização que as receitas declaradas por pessoa jurídica, em realidade, são rendimentos de pessoa física, é correta a reclassificação, especialmente por não conseguir a pessoa física controladora e administradora da pessoa jurídica (parte relacionada) refutar a acusação fiscal com as provas colmatadas aos autos.

AFIRMAÇÕES RELATIVAS A FATOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O conhecimento de afirmações relativas a fatos, apresentadas pelo contribuinte para contraditar elementos regulares de prova trazidos aos autos pela autoridade fiscal, demanda sua consubstanciação por via de

outros elementos probatórios, pois sem substrato mostram-se como meras alegações, processualmente inatacáveis.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEGALIDADE. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível, por expressa disposição legal, a aplicação da multa decorrente do lançamento de ofício quando formalizada a exigência de crédito tributário pela Administração Tributária.

Também, é cabível referida multa de ofício na forma qualificada quando for demonstrado que o contribuinte agiu dolosamente para a prática das infrações apuradas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA FIXADA NO PATAMAR DE 150%. LEI Nº 14.689, DE 2023. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, c, CTN. MULTA REDUZIDA AO PATAMAR DE 100%. TEMA 863 DO STF.

Há de ser reduzida a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, na forma da Lei nº 14.689/2023, por força da aplicação do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, bem como considerando o julgamento efetivado pelo STF em Repercussão Geral no Tema 863 (RE 736.090).

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA PELA PESSOA JURÍDICA COMO RENDIMENTO DE PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO DE TRIBUTOS. POSSIBILIDADE.

É dever da autoridade lançadora apropriar os valores recolhidos pela pessoa jurídica quando reclassifica receitas dela como rendimentos da pessoa física, procedendo com o lançamento de ofício e constituição do crédito tributário apenas da diferença não recolhida aos cofres públicos. Trata-se de consequência intrínseca ao controle de legalidade do lançamento de ofício na forma do art. 142 do CTN e consequência da aplicação dos §§2º e 3º do art. 150 do CTN no que reputa a consideração dos atos de terceiros.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. LEGITIMIDADE.

Quando a pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) deixar de fazê-lo, será devida a multa isolada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

É cabível a exigência da multa isolada, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) que deixar de fazê-lo, concomitantemente com a exigência de multa de ofício sobre o imposto de

renda pessoa física apurado em decorrência da revisão da declaração de ajuste anual do contribuinte.

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%).”*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar provimento parcial para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, bem como aproveitar os pagamentos realizados pela pessoa jurídica. Apresentou declaração de voto o conselheiro Cleberson Alex Friess e a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 3.632/3.639, páginas 465/472 do pdf do volume II; reiterado nas e-fls. 3.668/3.676, páginas 501/509 do pdf volume II), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls.

3.604/3.620, páginas 437/453 do pdf do volume II), consubstanciada no Acórdão nº 07-38.033 - 6ª Turma da DRJ/FNS, de 18/03/2016, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Os rendimentos comprovadamente omitidos na declaração de ajuste, detectados em procedimento de ofício, serão adicionados à base de cálculo declarada para efeito de apuração do imposto devido, sujeitando-se à multa de ofício e juros de mora.

AFIRMAÇÕES RELATIVAS A FATOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O conhecimento de afirmações relativas a fatos, apresentadas pelo contribuinte para contraditar elementos regulares de prova trazidos aos autos pela autoridade fiscal, demanda sua consubstanciação por via de outros elementos probatórios, pois sem substrato mostram-se como meras alegações, processualmente inatacáveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos nas competências destacadas na ementa do acórdão recorrido, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 8/37) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 09/10/2015 (e-fl. 3.165), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo com breves adaptações quando necessárias:

Por meio do Auto de Infração de fls. 02/07, foi efetuado o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2010 e 2011, código 2904, no valor de R\$ 618.995,91, já acrescido de multa proporcional e juros de mora.

Consta ainda do lançamento multa exigida isoladamente, código 6352, no valor de R\$ 168.634,44.

O montante do lançamento consignado no presente auto de infração é de R\$ 787.630,35.

Conforme Termo de Verificação Fiscal, fls. 08/37, a fiscalização informa o que segue.

Cita que em ação fiscal ampla procedida em Hospitais, observando atentamente a questão do sigilo médico, apurou informações a respeito de diversos pacientes que foram submetidos a cirurgias plásticas. Que na ocasião, foi solicitado aos pacientes que apresentassem, entre outros, os seguintes elementos/esclarecimentos:

- comprovação do efetivo pagamento de todos os serviços prestados pelo médico fiscalizado correspondentes às despesas de saúde, principalmente no que se refere à cirurgia plástica, tais como: cópias de cheques nominais; comprovantes de depósitos bancários; ordens de pagamento; extratos bancários que registrassem saques, transferências ou operações equivalentes etc.;

- recibos originais emitidos pelo médico;

- preenchessem, assinassem e enviassem ou entregassem ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil signatário a “Declaração” que seguiu anexa à intimação;

- assinassem, reconhecessem firma e enviassem ou entregassem ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil signatário a “Autorização”, que também seguiu em anexo à intimação, a fim de que a mesma, caso necessário, fosse enviada ao hospital onde foi realizado o procedimento cirúrgico.

Que após dispor das informações e documentos dos pacientes em procedimento fiscal, foram realizadas análises comparativas entre os valores informados por estes a título de despesas e os rendimentos tributáveis declarados pelo médico que efetuou as cirurgias plásticas, apurando-se a omissão de rendimentos provenientes de honorários do livre exercício desta profissão.

Cita que o conjunto das informações, esclarecimentos e os documentos obtidos de terceiros (hospital e pacientes) pela fiscalização, fazem prova veemente, contundente e robusta das prestações de serviços pelo médico pertinentes à realização das cirurgias plásticas.

Relata no que se refere ao local da realização de todas as consultas pré e pós-cirúrgicas, elas foram prestadas no consultório do médico, sito à (...), notoriamente localizado em um dos bairros mais conhecido da capital recifense e considerado de alto padrão, o que, de certa forma, também torna crível tanto a prestação do serviço (cirurgia plástica) quanto o valor informado/declarado com os procedimentos cirúrgicos.

Afirma que os recibos firmados por pessoa física são elementos seguros de prova de que o contribuinte auferiu os valores apurados e, assim, os rendimentos decorrentes de honorários médicos são tributados na pessoa física do prestador do serviço. Complementa que alguns recibos foram emitidos com endereço diferente ao do consultório, e que este fato não descaracteriza a receita obtida.

Informa que em alguns casos, foi considerado a emissão de “cheque nominativo” pelo qual foi efetuado o pagamento, sendo que estes documentos, nos termos da legislação é suficiente para comprovar o rendimento obtido. Cita, com detalhes das operações envolvendo estes pagamentos, para exemplificar os casos das pacientes Tereza (...), CPF: (...); Marcella (...), CPF: (...); Gimenna (...), CPF: (...); Fernanda (...), CPF: (...); Maria (...), CPF: (...); Sibebe (...), CPF: (...); Flávia (...), CPF: (...); Margarida (...), CPF: (...); Margarida Maria (...), CPF: (...); Maria Consolata (...), CPF: (...).

Descreve que para alguns pacientes, por diversos motivos, as despesas com as cirurgias plásticas foram pagas em espécie, bem como, às vezes, custeadas por parentes, com ou sem a emissão do correspondente recibo ou outro meio de prova de pagamento. Apresenta amplo relato no sentido de que a remuneração, nestes casos, foi apurada com base em documentos e elementos fornecidos, relativos aos procedimentos cirúrgicos realizados e os tratamentos realizados, bem como declarações e esclarecimentos prestados por escrito, e outros documentos, tais como, fatura do hospital e orçamentos.

Relata que outro meio de prova de pagamento dos honorários obtidos pela fiscalização foi comprovante de transferência bancária e o comprovante de saque. A título de exemplo, respectivamente, cita os documentos apresentados pelas pacientes Mônica (...), CPF: (...); e Andréa (...), CPF: (...).

Relata que a ação fiscal foi iniciada junto ao contribuinte em 6 de novembro de 2014, tendo sido solicitado que livros caixas correspondentes aos anos-calendário ora sob ação fiscal, bem como os documentos hábeis e idôneos pertinentes às receitas ali escrituradas e utilizadas na determinação da base de cálculo sujeita à incidência do IRPF nas Declarações de Ajuste Anual.

Salienta que foi realizada uma análise comparativa entre os documentos apresentados pelas pacientes e a escrituração constante dos livros caixas, quando ambos comprovam a percepção dos rendimentos. Apresenta relação de pacientes em que foi efetuada a análise comparativa.

Informa que no dia 21 de setembro de 2015, a pessoa jurídica *Cirurgia Plástica Boa Viagem - EIRELI* foi intimada a apresentar livros no que dizem respeito aos registros e lançamentos das cirurgias realizadas pelo médico fiscalizado.

Com relação ao contribuinte, cita que este apresentou algumas páginas contendo as datas – em ordem cronológica, os nomes das pacientes e os respectivos valores recebidos a título de honorários, conforme informadas em suas DIRPF.

Cita que na ocasião, o contribuinte alegou que se tratava de pacientes que mantiveram relacionamento e foram objeto de declaração no Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no momento pertinente e com as informações necessárias, à época.

Informa que ainda que pessoa jurídica não tenha apresentado os livros solicitados na intimação, ele entregou à Fiscalização vários recibos concernentes a receitas auferidas, os quais foram tomados por base para a reclassificação de tais rendimentos, a fim de que eles fossem tributados na pessoa física.

Descreve que conforme Declarações de Bens e Direitos dos anos-calendário sob procedimento fiscal, o contribuinte possuía participação em cotas, as quais equivaliam a 99% (noventa e nove por cento), do capital social da sociedade

Cirurgia Plástica Boa Viagem Ltda., CNPJ: 04.../0001-12 (Clínica Désirer), na condição de sócio administrador.

Constatou que outro sócio, o Senhor Geovanni Nogueira Gonçalves, CPF: (...), com participação em apenas 1% (um por cento) do capital social, foi incluso no dia 10 de setembro de 2009 e excluído no dia 15 de maio de 2014. No entanto, ele informa nas suas Declarações de Ajuste Anual, relativas aos exercícios 2011 e 2012, ter como ocupação atividades que não a de médico.

Constatou que o sócio com participação minoritária não exerceu a atividade médica durante o período sob análise pela presente ação fiscal, conforme diligência ao Conselho Regional de Medicina por meio do Ofício nº 06/2014 - SEFIS/DRF/REC, de 24 de novembro de 2014. Relata que todos os recibos apresentados pelas pacientes e exarados pela sociedade *Cirurgia Plástica Boa Viagem Ltda* foram assinados só, e somente só, pelo médico fiscalizado.

Nesse diapasão, haja vista que, no período compreendido entre janeiro de 2010 e dezembro de 2011, a sociedade foi organizada sem o concurso de outro profissional qualificado na condição de médico, fica caracterizado o exercício individual da profissão desempenhado pelo médico Fábio Nóbrega Alves Pereira e, como consequência imediata, desloca-se a tributação dos supostos rendimentos da sociedade para a pessoa física.

Salienta que a relação jurídico-tributária ocorrida é exclusivamente entre médico (pessoa física) e pacientes (pessoas físicas), bastante diferente à contida na permissão do art. 129 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, posto que se afasta a aplicação do dispositivo que é destinado a regular a relação de prestação de serviço entre pessoas jurídicas. Que desta forma, os valores correspondentes aos honorários médicos e que estão consignados nos recibos apresentados pela sociedade em questão foram reclassificados e tributados como rendimentos auferidos de pessoas físicas.

Ressalta que nas DIRPF do médico em questão não há informação a título de lucros ou dividendos distribuídos.

Da Multa Qualificada

Relata a aplicação da multa qualificada, tal o evidente intuito de sonegação praticado de forma reiterada em todos os períodos que compõem o ano-calendário, revelada na informação a menor ao Fisco, por meio das Declarações de Ajuste Anual, de valores relevantes de rendimentos, quando comparados com os rendimentos apurados pela fiscalização (recibos emitidos pelo médico na condição de pessoa física). Aduz que a diferença é mais garrida quando aqueles valores são revelados por meio de porcentagem, aproximadamente 90,0% (noventa por cento) de rendimentos omitidos para o ano-calendário 2010 e 33,0% (trinta e três por cento) para o ano-calendário 2011.

Que os fatos demonstram o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, que tem por objeto o pagamento do imposto.

Relata que os pagamentos foram efetuados por cheques nominais apresentadas por diversas pacientes, entre elas as Senhoras Flávia (...), CPF: (...); Maria Solange (...), CPF: (...); Margarida Maria (...), CPF: (...); Louise (...), CPF: (...); Arthur (...), CPF: (...); Edna (...), CPF: (...); Marcella (...), CPF: (...); Érika (...), CPF: (...); Noemi (...), CPF: (...).

As mesmas provas de pagamentos foram apresentadas pelas pacientes Rose (...), CPF: (...); Fernanda (...), CPF: (...); Sibebe (...), CPF: (...); Juliane (...), CPF: (...); Tereza Cristina (...), CPF: (...); e Maria Consolata (...), CPF: (...).

Afirma que estes pagamentos por meio de cheques nominais, que demonstram rendimentos não oferecidos a tributação apontam para a conduta de evidente intuito de sonegação do contribuinte na prática da infração detectada. São documentos trazidos diretamente à fiscalização sem o conhecimento do médico na fase inquisitorial deste procedimento.

Considera que o descumprimento consciente e reiterado (dois anos) da quase totalidade da obrigação tributária do contribuinte já justifica o cabimento da aplicação da multa qualificada.

Relata também diversos casos de pagamentos efetuados por meio de transferências bancárias, com notoriedade para a conta Banco do Brasil, agência (...), conta (...), sendo que para esta conta também foram destinados diversos depósitos em cheques nominais. Constatou ainda a coincidência de datas entre saques bancários e pagamentos em espécie.

Assevera que a prática do fiscalizado em não emitir recibos pelos serviços médicos prestados, ou seja, negar ou deixar de fornecer recibo relativo à prestação de serviço efetivamente realizada, não é esporádica, muito pelo contrário, é corriqueira, frequente e contumaz, a qual tem como única e exclusiva finalidade, não pagar o imposto devido. Que tal prática ensejou a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais.

Afirma, no caso, a caracterização de comportamento doloso e delituoso definido no art. 71, I e II, da Lei nº 4.502/64 e nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, com o fim de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, o que ensejou a aplicação de multa qualificada de 150%.

Cita, no entanto, que os rendimentos que foram oferecidos à tributação na pessoa jurídica e que foram reclassificados, efetuou o lançamento de ofício do correspondente imposto juntamente com a aplicação da multa básica de 75% (setenta e cinco por cento) prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07.

Dos lançamentos

Em resumo, cita que após a análise das Declarações de Ajuste Anual e de Bens, das respostas às intimações, dos documentos apresentados pelo contribuinte, dos documentos obtidos de outros órgãos e instituições do poder público, bem assim dos esclarecimentos/informações/dados/documentos obtidos de suas pacientes, apurou as seguintes infrações:

a) Reclassificação de Rendimentos Indevidamente Oferecidos à Tributação na Pessoa Jurídica.

Cita que todos os rendimentos provenientes de consultas e cirurgias plásticas realizadas em pessoas físicas e auferidos pelo médico contribuinte que foram oferecidos à tributação, equivocadamente, segundo a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, pelos motivos expostos, foram reclassificados, de ofício, para que eles se sujeitassem ao regime de tributação próprio das pessoas físicas.

b) Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Físicas, conforme pormenorizado no Termo de Constatação.

c) Multa Isolada por Falta de Recolhimento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física Devido a Título de Carnê-leão.

Relativo a multa de 50% (cinquenta por cento) de que trata o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que será exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado (imposto mensal devido e não recolhido).

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação (e-fls. 3.168/3.178, páginas 1/11 do pdf do volume II), que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênia para, igualmente, reproduzir com breves adaptações quando necessárias:

O contribuinte apresentou impugnação, fls. 3.168/3.178, a qual em síntese contém os argumentos como segue.

Cita que também era sócio majoritário de uma pessoa jurídica desde o ano de 2001, e que desta forma, alguns recebimentos foram declarados como pessoa física e outros foram declarados na pessoa jurídica.

Afirma que a ação fiscal trouxe um transtorno enorme, visto que, alguns pacientes o procuraram alegando quebra de sigilo.

Cita que em setembro de 2015, o mesmo Auditor fiscal entregou Termo de Intimação Fiscal a empresa Cirurgia Plástica Boa Viagem - EIRELI, TDPF NQ0410100-2015 02052. Observa que apenas cerca de 10 (dez) meses depois, após ter sido lavrado o Termo de Início de Fiscalização Pessoa Física é que a pessoa jurídica Cirurgia Plástica Boa Viagem EIRELI foi intimada a apresentar alguns livros no que diz respeito aos registros e lançamentos das cirurgias realizadas.

Aduz que em 29 de setembro de 2015 foi protocolado junto ao Auditor Fiscal, recibos relativos aos anos de 2010 e 2011 dos recebimentos declarados na pessoa jurídica. No dia 2 de outubro de 2015 foi também protocolado junto ao mesmo, cópia autenticada de alteração do Contrato Social e procuração.

Questiona o fato de que cerca de nove dias corridos após receber a primeira documentação solicitada a pessoa jurídica Cirurgia Plástica Boa Viagem - EIRELI, o contribuinte recebeu o Auto de Infração Pessoa Física em epígrafe. Desta forma, fica claro que não houve uma análise de fato do que foi declarado na pessoa física e o que foi declarado na pessoa jurídica.

Apresenta discordâncias com relação aos valores apresentados pelo Auditor Fiscal no anexo “Refazimento do Livro Caixa” dos anos 2010, conforme segue:

1- O Rendimento apresentado como omitido NÃO corresponde à diferença entre o rendimento apurado e o declarado. O valor segundo explicações acima dadas pelo próprio Auditor seria de R\$ 79.845,00 e não R\$ 85.060,00, uma diferença a maior de R\$ 5.215,00;

2- O valor do que apresenta como Rendimentos Reclassificados, não correspondem aos valores apresentados na pessoa jurídica. Embora equivocada tal determinação, o valor está a menor do que o declarado na DIPJ deste mesmo ano-calendário;

3- O que o auditor apresenta rendimento omitido pode estar dentro do reclassificados, desta forma, os valores estariam sendo somados de forma dobrada e consequentemente o que chama de rendimento Total Omitido está errado.

Com relação ao Refazimento do Livro Caixa Ano Calendário 2011, apresenta os seguintes questionamentos.

1- O Rendimento apresentado como omitido NÃO corresponde a diferença entre o rendimento apurado e o declarado. O valor segundo explicações acima dadas pelo próprio Auditor seria de R\$ 52.720,00 e não R\$ 94.592,00, uma diferença a maior de R\$ 41.872,00;

2- O valor do que apresenta como Rendimentos Reclassificados, não correspondem aos valores apresentados na pessoa jurídica. Embora equivocada tal determinação, o valor ainda está menor do que o declarado na DIPJ deste mesmo ano calendário;

3- O que o auditor apresenta rendimento omitido pode estar dentro do reclassificados, desta forma, os valores estariam sendo somados de forma dobrada e o que chama de Rendimento Total Omitido está errado.

Alega que seria necessária uma análise mais detalhada, frente ao material apresentado pelo auditor para verificação destes valores. Alega que não foi anexada a documentação com todos os pacientes analisados para que o contribuinte possa verificar a situação como um todo e elaborar devidamente a sua defesa. Cita que como consequência destes valores estarem equivocados, as multas aplicadas também o estão. Que não ocorreu omissão de rendimentos pessoa física e as pessoas não localizadas na Declaração pessoa física eram clientes da pessoa jurídica.

Quanto ao local de atendimento de pacientes, é comum ao médico atender aos pacientes em hospitais onde esteja operando ou ainda em seu consultório, ponto de atendimento. A Clínica de atendimento pessoa jurídica não é um simples consultório médico como deduzido pelo Auditor, sem um aprofundamento da análise da atividade existente na pessoa jurídica. A pessoa jurídica tem identificação própria, placa, quadro de funcionários. As explicações/deduções e valores apresentados demonstram falha no processo de auditoria e resta ser impugnado o referido Auto de Infração.

Cita que a pessoa jurídica (Cirurgia Plástica Boa Viagem Ltda, CNPJ Nº 04.../0001-12), foi constituída legalmente em 2001. A clínica por ocasião do período fiscalizado contava com dois sócios, Fábio Nóbrega Alves Pereira como majoritário (99%) do capital social. Informa que o outro sócio, Sr. Geovanni Nogueira Gonçalves detinha (1%) do capital social. Em 8 de abril de 2014, ocorreu nova alteração contratual com a saída do sócio Giovanni Nogueira Gonçalves. Nova alteração contratual foi realizada em 21 de maio de 2014 com a transformação em EIRELE da Cirurgia Plástica Boa Viagem Ltda.

Argumenta que a pessoa jurídica possui quadro de funcionários, entre estes recepcionistas, segurança, enfermeiras, esteticistas. Saliencia que com a saída em 5 de setembro de 2008 da sócia Jeanine Nóbrega Alves Pereira Ramos, médica e o ingresso do sócio Geoyanni Nogueira Gonçalves, na época estudante, este último realizava atividade administrativa na pessoa jurídica.

Pondera que existe cliente que agenda consulta, mas nem todos realizam cirurgias, e que somado a isso ainda existe o serviço de estética que a clínica oferece através de suas funcionárias. Argumenta que se assim não o fosse perderia sentido a constituição da pessoa jurídica com a demissão do quadro de funcionários, mudança de local para um consultório com recepcionista.

Questiona que no item *“Dos crimes contra a ordem tributária”* do Termo de Verificação Fiscal (página 23), o Auditor faz referência a situação de duas pacientes, sem mencionar que recebeu resposta ao mandado de procedimento fiscal em 24 de agosto de 2015 (anexo), informando que as pacientes Viviane Rufino de Almeida Melo e Josefa Rocha da Silva declararam valores maiores que o real, como também, que o contribuinte informou que foram declarados na pessoa jurídica. Sendo apresentado o valor da equipe médica e o valor do contribuinte declarado na pessoa jurídica.

Salienta que alguns pacientes foram declarados no IRPF e outros foram declarados no IRPJ, conforme pode ser verificada na documentação entregue ao Auditor Fiscal (cópia do protocolo e documentos em anexo).

Descreve que no termo de Intimação lavrado no procedimento fiscal, foi enviada resposta ao auditor Fiscal referente a alguns nomes listados, no qual foi informado que os nomes indicados não foram objeto de declaração no imposto de renda pessoa física, sendo os mesmos inclusos na pessoa jurídica. Cita ainda que a paciente Leila Madian, não efetuou o pagamento dos serviços. Que informou ainda, na resposta da intimação que os valores pagos pelos serviços prestados foram distribuídos à equipe, não podendo ser atribuído apenas ao contribuinte.

Alega que indicou os pacientes que atendeu enquanto pessoa física e também os pacientes declarados pela pessoa jurídica. Aduz ser absurda a alegação de que o contribuinte mantinha a prática de não emitir recibos. Afirma que este fato não é verdade frente a grande quantidade de pacientes e as cópias dos recibos da Pessoa Jurídica, apresentados num prazo de cinco dias, conforme estabelecidos pela Fiscalização.

Salienta que no caso em questão, a empresa existe desde 04/07/2001 e sempre teve sócios, não devendo ser enquadrada no art. 150, § 2º, do Decreto 3.000/99. Aduz que a empresa se transformou em uma EIRELI, antes mesmo de iniciar qualquer processo de fiscalização. Alega que com a criação da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada, identificada pela sigla EIRELI, o Código Civil foi alterado e ele passou a existir como uma espécie de pessoa jurídica (art. 44, VI, da Lei 10.406/2002).

Complementa que a EIRELI é pessoa jurídica para todos os fins, nada havendo na legislação que determine sua tributação como pessoa física, independentemente da atividade que explore. Desta forma, não há impedimento legal para que um profissional de medicina constitua uma EIRELI e tribute suas receitas e resultados exclusivamente como pessoa jurídica.

Cita que se impõe a entrega de todos os elementos que compõem o Auto de Infração, para que o contribuinte possa tomar conhecimento integral das acusações que lhe são arroladas.

Salienta que ainda que se refiram a relações documentais extraídas da própria contabilidade, deve o contribuinte receber o documento em questão, pois, só desse modo, terá condições de analisar, conferir e apreciar a legitimidade do procedimento fazendário. Conforme já relatado acima, os valores equivocados apresentados pelo Auditor Fiscal somado ao fato, de não apresentar de forma detalhada como chegou aos mesmos e ainda não apresentar a documentação completa que o subsidiou para chegar a estes valores não apresenta segurança ao processo administrativo, quiçá jurídico.

Por último requer que seja cancelado o auto de infração, em razão do pagamento realizado do imposto devido (IRPF), como também, o IRPJ, conforme artigo 156, I, do CTN.

Que seja cancelada a reclassificação dos rendimentos recebidos pela Cirurgia Plástica Boa Viagem - EIRELI para a Pessoa Física - Fábio Nóbrega Alves Pereira.

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação, conforme teses sintetizadas na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal.

Requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto discutido.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 07/04/2016, e-fl. 3.629, protocolo recursal em 06/05/2016, e-fl. 3.632, e despacho de encaminhamento, e-fls. 3.663 e 3.697), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado

regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Importante esclarecer que o recorrente interpôs o Recurso Voluntário (e-fls. 3.632/3.639, páginas 465/472 do pdf do volume II) no prazo regulamentar e apresentou um novo recurso com viés, digamos, reiterativo (*reiterado nas e-fls. 3.668/3.676, páginas 501/509 do pdf volume II*), quando já exercido o direito de recorrer. Para a reiteração, alega o sujeito passivo que faltaram páginas da decisão proferida na ocasião da intimação para ciência do ato decisório, porém os autos sempre estiveram à disposição do contribuinte, na forma do Decreto nº 70.235, enquanto a intimação comunicando a prolação da decisão ocorreu de forma regular. Não houve prejuízo. O recurso é tempestivo.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Observo que o recorrente requereu a suspensão da exigibilidade do crédito.

Neste aspecto, cabe ponderar que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorre da própria interposição do recurso voluntário por força do inciso III do art. 151 do CTN e o cadastramento da suspensão e o requerimento de sua adequada anotação devem ser dirigidas a unidade de atendimento do domicílio fiscal do contribuinte, não competindo ao CARF decidir sobre a temática em preliminar de recurso voluntário ou em caráter liminar, assim como também não competia ao colegiado de primeira instância.

Demais disto, os efeitos da suspensão se propagam até que se tenha uma decisão administrativa final irreversível.

Deste modo, não há o que ser deferido pelo CARF, sendo a suspensão da exigibilidade consequência da interposição recursal e o controle exercido na unidade de origem, competindo ao recorrente requisitar ajustes, caso não controlado adequadamente nos informes fiscais.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Como informado em linhas pretéritas, em relação aos anos-calendário 2010 e 2011, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e se refere a exigência do imposto sobre a renda da pessoa física, incluindo multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão nas épocas próprias. Especificamente houve a constatação e autuação em razão da:

a) Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Físicas, com multa de ofício qualificada na época de 150%;

b) Reclassificação de Rendimentos Indevidamente Oferecidos à Tributação na Pessoa Jurídica, com multa de ofício básica de 75%; e

c) Multa Isolada de 50% de que trata o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430 por Falta de Recolhimento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física Devido a Título de Carnê-leão, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado (imposto mensal devido e não recolhido).

Consta que o autuado recorrente não teria oferecido, de forma adequada para a tributação, todos os rendimentos tributáveis pela pessoa física provenientes de honorários médicos pelos serviços prestados a título de cirurgias plásticas e que são enquadráveis na definição legal de renda e proventos de qualquer natureza.

A fiscalização reporta em relatório fiscal (e-fls. 8/37) todas as provas e nuances do procedimento.

Em relação a autuação por “Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Físicas, com multa de ofício qualificada na época de 150%” a base de cálculo foi obtida a partir de confrontações entre rendimentos declarados e rendimentos apurados na investigação fiscal com consulta em hospitais e intimações de pacientes, com levantamento de dados, cheques, recibos etc.

Em relação a autuação por “Reclassificação de Rendimentos Indevidamente Oferecidos à Tributação na Pessoa Jurídica, com multa de ofício básica de 75%” a base de cálculo foi obtida a partir de recibos emitidos em nome da pessoa jurídica, tendo sido intimada a pessoa jurídica com deficiência na exposição das informações. Consta que a pessoa jurídica não distribuiu dividendos de forma declarada nos anos-calendário e houve comprovação em dadas situações de depósitos na conta pessoal do sócio majoritário (o autuado), além da sociedade registrada como de objetivo social médico ter a presença de um não médico no quadro social.

O recorrente, lado outro, em suma, alega que recolheu adequadamente o que era devido, inclusive afirma que a pessoa jurídica da qual era sócio pode tributar rendimentos pelo IRPJ, não se conforma com a reclassificação para o IRPF e, na ocasião, também nega a omissão de rendimentos da pessoa física nas outras ocorrências acusatórias. Sustenta que eventual diferença não declarada na pessoa física estaria declarado na pessoa jurídica. Não se conforma com a qualificação da multa de ofício, pois sustenta que sempre atuou com transparência e boa-fé; e, outrossim, questiona a base de cálculo, em sendo mantido o lançamento. Pondera, ainda, que se mantido o lançamento, não foi considerado o que já recolhido pela pessoa jurídica.

À análise a partir dos capítulos que seguem.

- Da Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Físicas

Quanto a omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, não assiste razão ao recorrente. Explico.

Em relação a omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, tem-se verificado nos autos que, a partir dos rendimentos declarados pelo autuado recebidos de pessoa física, confrontando com elementos probatórios extraídos de respostas, dados e documentações de hospitais, pacientes, cheques etc., é perceptível que em nome pessoal do médico recorrente há prova de diferença positiva não declarada na declaração de ajuste anual para cada ano-calendário autuado, sendo devido no particular o lançamento de ofício, inclusive não conseguindo o sujeito passivo refutar as constatações do relatório fiscal com sua prova colmatada e o flagrante comparativo numérico aritmético.

Além do mais, como afirma a primeira instância, no que concerne aos descontentamentos apresentados pelo contribuinte, no sentido de que os procedimentos efetuados pela autoridade lançadora no curso da ação fiscal teriam causado transtorno, envolvendo o sigilo médico profissional, não compete ao órgão de julgamento proceder com a análise de mérito de questões relativas a este assunto, tendo em vista que estes argumentos não estão diretamente relacionados com a presente lide que tem como ponto principal, o não recolhimento tributário. Por outro, lado, em que pese as afirmações, a fiscalização relata que foram tomados todos os cuidados, no que se refere ao sigilo médico, nos procedimentos efetuados durante os trabalhos de investigação fiscal. Cabe observar que a Receita Federal do Brasil, no âmbito de sua competência funcional, detém a prerrogativa de exigir documentações e informações que julgar necessárias relativas à investigação e apuração dos fatos geradores que envolvem a relação jurídico tributária entre o sujeito passivo e o fisco.

Com relação ao questionamento a respeito da data do início dos procedimentos fiscais na clínica *Cirurgia Plástica Boa Viagem - EIRELI*, que teria ocorrido 10 meses após a intimação na pessoa física, tem-se que não se vislumbra qualquer impropriedade neste fato. Ao contrário disto, o que se denota é que a fiscalização, uma vez constatado a necessidade de aprofundar as investigações, em decorrência das informações verificadas nas respostas das diligências direcionadas à pessoa física, procedeu regularmente a intimação da pessoa jurídica, dando continuidade a fase inquisitória do procedimento fiscal.

O procedimento adotado pela autoridade lançadora foi hígido e regular.

O contribuinte alega que, não teria ocorrido, por parte da fiscalização, uma análise detalhada do que foi declarado na pessoa física e o que foi declarado na pessoa jurídica. Conquanto, não procede o argumento, tendo em vista que, como se pode constatar dos autos, a fiscalização procedeu um detalhado levantamento de informações e documentos, por meio de regular intimação fiscal em relação a todos que foram intimados.

Não se discute no lançamento de ofício efetivado o *quantum* de imposto devido ou declarado pela pessoa jurídica, mas a correta incidência dos valores recebidos, após confrontações e comparativos, conforme constatado no procedimento de ofício efetivado pela autoridade fiscal.

Observe, aliás, que no refazimento do Livro Caixa dos anos 2010 e 2011, conforme declaração de ajuste anual da pessoa física, o contribuinte questiona a diferença entre o total do

rendimento apurado pela fiscalização e o declarado. Alega-se que o valor seria de R\$ 79.845,00 e não R\$ 85.060,00, o que resultaria em uma diferença a maior de R\$ 5.215,00. Entretanto, não procede o questionamento, porque a apuração do rendimento omitido ocorre de forma mensal, no que se observa que o total não oferecido à tributação, no ano-calendário foi corretamente de R\$ 85.060,00. Este valor não é obtido apenas pela diferença entre os totais anuais da primeira (*rendimento declarado*) e segunda coluna (*rendimento apurado*), como equivocadamente, considerou o contribuinte, não refutando a contento em recurso essa constatação.

Verifica-se que os valores de omissões mensais foram corretamente incluídos no auto de infração, conforme demonstrativo (e-fl. 04), parte integrante do lançamento. Este mesmo esclarecimento se aplica para os valores relativos ao ano-calendário 2011, conforme planilha (e-fl. 39). Assim, não há reparos a fazer com relação aos valores lançados.

Quanto as justificativas de que rendimento apurados como omitidos poderiam estar dentro dos valores que foram reclassificados de ofício pela fiscalização, o contribuinte, neste quesito, apenas apresenta tese retórica e forma genérica, sem, no entanto, demonstrar de forma pontual e específica, com elementos de comprovação, indicando datas e valores, quais rendimentos que, a seu ver, poderiam estar sendo oferecidos a tributação em duplicidade. Por conseguinte, não se sustenta o argumento.

O recorrente alega que seria necessária uma análise mais detalhada, frente ao material apresentado pela fiscalização para verificação dos valores que foram considerados como omissão, e salienta que não foi anexada a documentação com todos os pacientes analisados para que pudesse verificar a situação como um todo e elaborar devidamente a sua defesa. No caso, vê-se que o recorrente se limita a afirmar, também de forma genérica, que não dispõe dos elementos e documentos necessários para recorrer. Todavia, essas alegações são completamente genéricas e retóricas, sem base probatória firme, diversamente do relatório fiscal.

Em decorrência disto, não há como acatar a justificativa de que, não tinha controle ou desconhecia os montantes que foram pagos pelos pacientes, em decorrência da sua atividade profissional. A fiscalização, em decorrências dos comprovantes (recibos e outros documentos) apenas procedeu com análise comparativa. Deveras, a fiscalização apurou rendimentos não declarados, com base em diligências e cruzamento de informações, provenientes de pacientes, tais como recibos, cheques, depósitos bancários, declarações e outros, tudo devidamente demonstrado nos autos.

Consta do lançamento um amplo, detalhado e minucioso relatório, indicando nomes e valores pagos pelos pacientes, efetuado com base em documentação apresentada no curso da ação fiscal, no que o contribuinte não pode alegar desconhecimento, destes fatos ou alegar que necessita de mais detalhes para a compreensão dos fatos. Ademais, os relatórios "*Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica*" (e-fl. 04) apresenta, mês a mês, os valores apurados pela fiscalização. Além deste discriminativo, a fiscalização encaminhou ao contribuinte, no curso da ação fiscal, diversas intimações indicando os

pacientes e valores que haviam sido detectados, para que este apresentasse as justificativas a respeito dos fatos apurados, os quais era de seu conhecimento que poderiam ser considerados como infração tributária, e o imposto devido ser objeto de lançamento de ofício por parte da autoridade fiscal.

Desta forma, é protelatório alegar desconhecimento dos valores que lhe foram imputados, sem apontar de forma clara, direta e específica, quais seriam os elementos presentes nos demonstrativos colmatados aos autos pela autoridade lançadora, que supostamente não teriam sido devidamente explicados, ou que teriam prejudicado o seu direito de defesa.

Argumentos de que não teriam sido entregues todos os elementos que compõem o Auto de Infração, ou que não teria sido possível, por parte do contribuinte, tomar conhecimento integral das infrações que lhe foram imputadas, não lhe socorre.

De se considerar ainda, impossível, por absoluta falta de elementos nos autos, acatar as justificativas apresentadas pelo contribuinte, no sentido de que a paciente Leila Madian, não teria efetuado pagamento dos serviços realizados, bem como que os valores pagos pelos serviços prestados teriam sido distribuídos à equipe. Faltam provas robustas sobre o assunto. Meras declarações, desacompanhadas de documentos, não socorrem ao recorrente.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Da Reclassificação de Rendimentos Indevidamente Oferecidos à Tributação na Pessoa Jurídica

Quanto a reclassificação de rendimentos indevidamente oferecidos à tributação na pessoa jurídica, não assiste razão ao recorrente. Explico.

Em relação a reclassificação de rendimentos indevidamente oferecidos à tributação na pessoa jurídica, tem-se verificado nos autos que a base de cálculo, comprovadamente, foi obtida a partir de recibos emitidos em nome da pessoa jurídica, tendo sido intimada a pessoa jurídica com deficiência na exposição das informações e nas manifestações do recorrente – *administrador e sócio majoritário daquela pessoa jurídica*. Não se demonstra nos autos qualquer independência patrimonial e autonomia de receita, furtando-se a apresentar contabilidade com todos os elementos e independência.

Consta, aliás, que a pessoa jurídica não distribuía dividendos de forma declarada nos anos-calendário e cumulativamente houve comprovação, em dadas situações, de depósitos na conta pessoal do sócio majoritário (*o autuado, pessoa física*), além da sociedade registrada como de objetivo social médico (*sociedade que deveria ser com profissionais médicos*) conter a presença de um não médico no quadro societário, externando anormalidade, como ponderado nos trabalhos fiscalizatórios.

Demais disto, o sujeito passivo não consegue refutar as constatações do relatório fiscal com sua prova colmatada, não demonstrando a pertinência da receita declarada pela pessoa jurídica com os valores por ela meramente declarados, os quais, ao que constam, estiveram

diretamente atribuídos ao autuado (*sócio majoritário e administrador*), o que não é correto na permissibilidade da tributação por pessoa jurídica em situação de regularidade.

Ainda que o autuado pretenda questionar a base de cálculo em dados momentos, sob o argumento que havia despesas com outros profissionais ou enfermeiros, não há a prova vinculativa e demonstrações mínimas para estabelecer o enfrentamento.

Como se observa, o contribuinte ratifica nos autos, que era sócio majoritário da empresa Cirurgia Plástica Boa Viagem Ltda, CNPJ Nº 04.../0001-12, desde o ano de 2001. Confirma que na citada clínica, no período referente a ação fiscal, ou seja, nos anos-calendário de 2010 e 2011, detinha 99% do capital social da sociedade. Referida pessoa jurídica em abril de 2014 (após o os fatos geradores) teria passado a ser uma EIRELI com a saída do sócio que detinha 1% (Geovanni Nogueira Gonçalves), o qual se retirou com alteração contratual, passando a empresa a condição de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada. Apresenta a tese de que em decorrência desta nova condição, a seu ver, não se configuraria qualquer impedimento legal para que um profissional de medicina tribute suas receitas e resultados exclusivamente na pessoa jurídica.

Entretanto, fato é que na época dos fatos geradores a pessoa jurídica não demonstra autonomia e independência, além de ter objetivo social de sociedade profissional médica com um sócio que sequer era médico. Tem-se, assim, que as receitas não eram verdadeiramente da pessoa jurídica, inclusive quando recebidas pessoalmente na pessoa física, em certas ocasiões e sem a pessoa jurídica, intimada, com o autuado sendo o administrador e com acesso aos dados comprovar a autonomia e independência. Pelo contrário, ao que consta o contribuinte pessoa física utilizava de tais receitas em causa própria e não havia declaração sequer de distribuição de lucros na sociedade que não se apresentava como profissional para trabalho intelectual ao ter vinculado a ela um sócio não médico.

Na situação em comento, a fiscalização, como se constata do relatório fiscal, demonstrou de forma minuciosa e detalhada, por meio de uma ampla análise fática e documental, que os serviços efetuados pelo contribuinte ocorreram de forma autônoma e individual, caracterizando claramente, as atuações do contribuinte em situação de pessoa física prestando atendimentos médicos a outras pessoas físicas. A pessoa jurídica não esteve verdadeiramente, minimamente, vinculada com a prestação dos serviços, considerando as particularidades observáveis.

No caso, restou evidenciado nos autos, que o médico Fabio Nóbrega Alves Pereira, prestou serviços de forma isolada, sob sua única responsabilidade e sem a ocorrência de qualquer outro profissional, inclusive fazendo uso próprio das receitas. Desta forma, os valores meramente declarados na pessoa jurídica, sem comprovação de desvinculação, a luz da legislação que disciplina a matéria, no âmbito de incidência do imposto de renda, foram corretamente considerado pela autoridade lançadora como rendimentos percebidos pela pessoa física.

O contribuinte alega que, não teria ocorrido, por parte da fiscalização, uma análise detalhada do que foi declarado na pessoa física e o que foi declarado na pessoa jurídica. Conquanto, não procede o argumento, tendo em vista que, como se pode constatar dos autos, a fiscalização procedeu um detalhado levantamento de informações e documentos, por meio de regular intimação, tanto com relação a pessoa física, como na pessoa jurídica, inclusive, apenas se considerou os valores pagos por meio de recibos na pessoa jurídica como rendimentos da pessoa física. Em decorrência dos fatos apurados, reclassificou os valores supostamente pagos tendo como beneficiário a pessoa jurídica, após constatar, conforme amplamente demonstrado em seu relatório, que na realidade se tratava de rendimentos tributáveis na pessoa física. Desta forma, não se discute no presente lançamento o *quantum* de imposto devido ou declarado pela pessoa jurídica, mas a correta incidência dos valores recebidos, que foi feita de ofício pela autoridade tributária.

No caso, consta dos autos que, em que pese a pessoa jurídica não ter apresentado os livros contábeis solicitados em atendimento a intimação, esta apresentou a Fiscalização diversos recibos concernentes a receitas auferidas pelo contribuinte. Estes documentos foram considerados como prova dos rendimentos obtidos diretamente na Clínica e serviram de base para a reclassificação de tais rendimentos, a fim de que eles fossem tributados na pessoa física. Vê-se, portanto, que não se confundem os fatos, uma vez que, a apuração do imposto de renda em análise foi centralizada na pessoa física, no que se valeu a autoridade fiscal de informações e documentos apurados na pessoa jurídica.

O fato de a fiscalização ter intimado a pessoa jurídica após iniciar as investigações na pessoa física em nada macula ou altera a situação fática constatada.

Com relação a alegação de que o valor dos Rendimentos Reclassificados, não correspondem aos valores apresentados na pessoa jurídica, tem-se que estas alegações se apresentam totalmente desacompanhadas de indicação de quais valores ou rendimentos se refere o contribuinte. Ademais, a fiscalização, com base em recibos apresentados pela pessoa jurídica, tão somente reclassificou entes pagamentos como sendo de responsabilidade tributária da pessoa física, independente dos valores informados pela pessoa jurídica em sua DIRPJ.

Tem-se que toda a documentação examinada e analisada no curso da ação fiscal foi disponibilizada pela empresa, a qual o contribuinte é proprietário e controlador. Em decorrência disto, não há como acatar a justificativa de que, não tinha controle ou desconhecia os montantes que foram pagos pelos pacientes, em decorrência da sua atividade profissional. A fiscalização, em decorrências dos comprovantes (recibos e outros documentos) apenas reconsiderou os rendimentos recebidos como sendo de responsabilidade fiscal do contribuinte.

O relatório *“Reclassificação de Rendimentos Indevidamente oferecidos a tributação na pessoa jurídica”* (e-fl. 05) apresenta, mês a mês, os valores apurados pela fiscalização. Além deste discriminativo, a fiscalização encaminhou ao contribuinte, no curso da ação fiscal, diversas intimações indicando os pacientes e valores que haviam sido detectados, para que este

apresentasse as justificativas a respeito dos fatos apurados, os quais era de seu conhecimento que poderiam ser considerados como infração tributária, e o imposto devido ser objeto de lançamento de ofício por parte da autoridade fiscal.

Desta forma, é protelatório alegar desconhecimento dos valores que lhe foram imputados, sem apontar de forma clara, direta e específica, quais seriam os elementos presentes nos demonstrativos colmatados aos autos pela autoridade lançadora, que supostamente não teriam sido devidamente explicados, ou que teriam prejudicado o seu direito de defesa.

Argumentos de que não teriam sido entregues todos os elementos que compõem o Auto de Infração, ou que não teria sido possível, por parte do contribuinte, tomar conhecimento integral das infrações que lhe foram imputadas, não lhe socorre.

De se considerar ainda, impossível, por absoluta falta de elementos nos autos, acatar as justificativas apresentadas pelo contribuinte, no sentido de que a paciente Leila Madian, não teria efetuado pagamento dos serviços realizados, bem como que os valores pagos pelos serviços prestados teriam sido distribuídos à equipe. Faltam provas robustas sobre o assunto. Meras declarações, desacompanhadas de documentos, não socorrem ao recorrente.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Da multa de ofício qualificada na época de 150%

Quanto a multa de ofício qualificada, não assiste razão ao recorrente em relação a qualificadora. Mas, lado outro, é dever reduzi-la para 100%. Explico.

A fiscalização demonstrou que o recorrente, reiteradamente, omitia rendimentos, inclusive, após trabalhos fiscais, com intimações de pacientes, foi informado pelos administrados que o autuado tinha por costume, em dadas situações, não fornecer recibos ou documentos fiscais. A prática foi demonstrada de forma reiterada, além das omissões na pessoa física ou do desvio de finalidade por meio da pessoa jurídica, por vezes, recebendo diretamente na pessoa física com uso do instrumento jurídico. Vários elementos apontam para a qualificadora.

O contribuinte cita que a fiscalização, em seu relatório, faz referência a situação de duas pacientes, sem mencionar que no curso da ação fiscal, foi informando que as pacientes Viviane Rufino de Almeida Melo e Josefa Rocha da Silva declararam valores maiores que o real, e que os valores teriam sido declarados na pessoa jurídica. Salaria que teria sido informado à fiscalização o valor pago à equipe médica e o valor pago ao contribuinte, que teria sido declarado na pessoa jurídica. No entanto, quanto as alegações de que as citadas pacientes declararam valores maiores que o efetivamente pagos pelos serviços médicos prestados, bem como o suposto rateio de rendimentos com a equipe médica, o contribuinte não apresenta aos autos qualquer prova material ou elemento de comprovação destes fatos que informa.

Em outro momento, o recorrente aduz ser absurda a alegação de que mantinha a prática de não emitir recibos. Afirma que este fato não é verdade frente a grande quantidade de pacientes e as cópias dos recibos da Pessoa Jurídica, apresentados num prazo de cinco dias,

conforme estabelecidos pela Fiscalização. Com relação a estas alegações, conforme se denota dos autos, a fiscalização apresenta um amplo relato dos fatos apurados no procedimento fiscal. No que se refere a emissão de recibos decorrentes dos serviços de cirurgias plásticas realizadas pelo contribuinte, a fiscalização constatou, por meio de diligências a pacientes e hospitais, uma grande quantidade de serviços médicos prestados pelo contribuinte, pessoa física, diretamente ao pacientes, cujas provas documentais se fazem presente por meio de cheques nominais, extratos bancários de transferências, diversos documentos que comprovam os tratamentos e procedimentos, acompanhado de declarações de pacientes etc. Todos estes serviços foram remunerados pelos pacientes, sem que fossem apresentados para a fiscalização qualquer recibo ou documento fiscal, emitido pelo contribuinte, apesar de regularmente intimado.

No caso, resta evidente que a prática do contribuinte, demonstram o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, que tem por objeto o pagamento do imposto, em decorrência da prática continua e deliberada de não emitir os recibos relativos aos tratamentos realizados. Para exemplificar, a fiscalização relata, entre outros, pagamentos efetuados por cheques nominais apresentadas por diversas pacientes, entre elas as Senhoras Flávia Mendonça; Maria Solange; Margarida Maria; Louise de Albuquerque; Arthur Ribeiro; Edna Izidoro; Marcella Fernanda; Érika Delgado; Noemi Fernandes. Apresenta, ainda, outras provas de pagamentos, no que cita as pacientes Rose Tatiane; Fernanda Tamyrys; Sibele Nascimento; Juliane Maia; Tereza Cristina; e Maria Consolata.

Em todos estes casos, a remuneração foi efetuada apenas com cheques entre as pessoas físicas.

Constatou-se, ainda, diversos outros casos de recebimento, pelo contribuinte, pelos serviços prestados, por meio de transferências bancárias, no que a fiscalização informa que os valores foram destinados para a conta Banco do Brasil, agência e conta do autuado, sendo que para esta conta também foram destinados diversos depósitos em cheques nominais, tudo sem recibo ou documento fiscal de suporte.

Verificou-se, outrossim, a coincidência de datas entre saques bancários e pagamentos em espécie. A prática foi reiteradamente efetuada durante todo o período relativo à ação fiscal procedida junto ao contribuinte.

Conforme relatado pela autoridade fiscal, a conduta do contribuinte em não emitir recibos pelos serviços médicos prestados foi reiterada e corriqueira, frequente e contumaz, a qual teve como única e exclusiva finalidade, não pagar o imposto devido. Tal conduta ensejou acertadamente a qualificação da multa de ofício nos termos da legislação que disciplina a matéria.

A conduta retratada nos autos, no caso, a reiterada prática de deixar de emitir recibos médicos, impediu o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador do imposto, incorrendo, assim, o autuado, de forma intencional, na conduta típica da sonegação descrita na forma do inciso I do art. 71 da Lei nº 4.502.

Em razão disso, a penalidade qualificada deve ser mantida para o lançamento decorrente de omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Físicas, parte do auto de infração lavrado contra o recorrente, tendo em vista que esta foi aplicada nos exatos termos das disposições contidas no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

Conquanto, assiste razão ao contribuinte quanto a irresignação em relação ao percentual de 150% no que se refere à multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430 (na redação vigente à época dos fatos geradores).

A qualificadora se mostra adequada para o contexto fático doloso descortinado. Isto porque, ela seria devida nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades. Em especial, observa-se nos autos conduta dolosa perpetrada. Porém, deve-se observar que o percentual de 150% precisa ser corrigido para 100%.

Ora, não bastasse a retroatividade benigna face a nova Lei nº 14.689/2023, transitou em julgado em 05/02/2025 o Tema 863 do Supremo Tribunal Federal, o qual resta anotado com os seguintes termos:

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 150, IV, da Constituição Federal, a razoabilidade da aplicação da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do art. 44 da Lei 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório.

Tese: Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo.

Na ementa do julgado que firmou a Tese do Tema 863 (RE 736.090) colhe-se:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 863. Direito tributário. Limite das multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio. Necessidade de observância dos princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade. Limite de 100% (cem por cento) do débito tributário ou, em caso de reincidência, de 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário.

1. As multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio visam a reprimir comportamentos com elevado grau de reprovabilidade.

2. São razoáveis e proporcionais as limitações para as multas previstas na Lei nº 9.430/96, atualizada pela Lei nº 14.689/23. No caso de sonegação, fraude ou conluio, a multa é de 100% do débito (art. 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96,

incluído pela Lei nº 14.689/23); ou de 150% do débito, nos casos em que for verificada a reincidência do sujeito passivo (art. 44, § 1º, inciso VII, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23), como legalmente definida (vide § 1º-A do citado artigo). Necessidade de observância do § 1º-C do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual trata de hipóteses de não aplicação da multa qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio.

3. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 863: “Até que seja editada lei complementar federal sobre a matéria, a multa tributária qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio limita-se a 100% (cem por cento) do débito tributário, podendo ser de até 150% (cento e cinquenta por cento) do débito tributário, caso se verifique a reincidência definida no art. 44, § 1º-A, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, observando-se, ainda, o disposto no § 1º-C do citado artigo”.

4. Modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo-se que ela passe a produzir efeitos a partir da edição da Lei nº 14.689/23, mantidos os patamares atualmente fixados pelos entes da federação até os limites da tese. Ficam ressalvados desses efeitos (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral.

5. Recurso extraordinário parcialmente provido.

(RE 736.090, Relator DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 03-10-2024, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 28-11-2024 PUBLIC 29-11-2024)

Por conseguinte, há de ser reduzida a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, na forma da Lei nº 14.689/2023, por força da aplicação do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, bem como considerando o julgamento efetivado pelo STF em Repercussão Geral Tema 863 (RE 736.090).

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%.

- Da multa isolada do carnê-leão

Quanto a multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, não assiste razão ao recorrente. Explico.

Quanto à aplicação da multa isolada, prevista no art. 44, inciso II, “a” da Lei nº 9.430/96, ela se deu com estrita observância da legislação em vigor, pelo que deve ser mantido.

O contribuinte recebeu rendimentos de pessoa física e obrigado ao carnê-leão deixou de recolher tempestivamente o imposto devido a título de antecipação via carnê-leão incidente sobre estes rendimentos, sendo cabível a aplicação da multa isolada, a qual deve incidir

sobre o valor do imposto que deixou de ser pago. Por conseguinte, é correto o lançamento no particular.

Demais disto, o lançamento de ofício é de 2010 e 2011, de modo que vale citar a Súmula CARF nº 147, que dispõe: *“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%).”*

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Apropriação dos valores pagos pela pessoa jurídica em relação as receitas reclassificadas como rendimento de pessoa física

Quanto ao aproveitamento dos valores recolhidos pela pessoa jurídica, assiste razão ao recorrente. Explico.

Pode-se resumir a temática que abordarei como ***“aproveitamento de ‘todos’ os valores já recolhidos pela pessoa jurídica cuja receitas são reclassificadas como rendimentos da pessoa física”***.

Trata-se de debater a apropriação ou o “Aproveitamento” (abatimento ou dedução), inclusive enfrentando o debate sobre sua identidade ou não com o instituto da “Compensação”.

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, aprovou-se 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.

Entendo que existem fundamentos legais para o aproveitamento, sem confundi-lo com a compensação ou restituição, a teor especialmente dos §§ 2º e 3º do art. 150, art. 142 no cálculo do montante devido, art. 149, caput, V e VII, e art. 147, caput, § 2º, todos do CTN.

A temática não é nova. Deveras, este próprio Egrégio Conselho no seu já tradicional e anual “Seminário CARF” debateu o assunto por mais de uma vez. Consta no livro eletrônico (e-book)¹ 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*”², 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.

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

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

² 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).

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. Não é caso de compensar, mas sim de proceder com mero critério adequado de apuração do montante devido, aproveitando-se o já recolhido.

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. Aliás, 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 como apropriação do que já foi pago.

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 pretender o aproveitamento é violar 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 autuado, 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.

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 autuado, que opera por ordem e execução do autuado, que faz recolhimentos e declarações que não traduzem a realidade porque o fato gerador, em verdade, é realizado pelo autuado. Ora, então por qual razão descortinada a falsidade e não aproveita o que já foi recolhido para os cofres públicos?

A contradição reside aí, 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 autuado 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. 142 e 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 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

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 o contribuinte 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 inexistências em suas declarações e nos recolhimentos, entendendo que são erros constatados, tudo a motivar e obrigar o lançamento de ofício e o dever de retificação, que vai incluir o dever de aproveitar o que já recolhido ao erário público.

Por conseguinte, há 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 do sujeito passivo 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 administrativo fiscal 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. É extensão do controle de legalidade do lançamento de ofício.

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).” (Agravos regimentais no agravo de instrumento n.º 526.787, Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, acórdão publicado em 7 de maio de 2010)³.

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

³ 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.

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

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 da pessoa física e queira, ou não, a interposta pessoa jurídica participando da simulação recolha tributos aos cofres públicos pretendendo a extinção do crédito tributário.

A fiscalização aponta que a receita da empresa não é efetiva, mas uma espécie de *longa manus* do contribuinte sendo rendimentos da pessoa física e que ele pretende 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. A realidade fática efetiva e verdade deve imperar.

Então, se o racional for esse, por óbvio, em meu racional, é contraditório a fiscalização tributar a pessoa física, dizendo que a pessoa jurídica é uma mera fachada e, por outro lado, não aproveitar o que já foi recolhido aos cofres públicos.

A meu sentir, tem-se 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. Não se mostra lógica a pessoa jurídica ir pretender restituir as receitas que declarou.

O lançamento, este sim, tem que conter uma só lógica normativa.

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). Os fatos e atos estão vinculados e dentro de um só contexto.

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 comum⁴ 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).

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**

⁴Aliás, 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.

tais atos – inclusive os recolhimentos –, na apuração do saldo porventura devido (é o que dispõe o art. 150, §3º, do CTN)⁵, 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 CTN⁶, 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)⁷, 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)⁸.

⁵ 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.

⁶ 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.

⁷ 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, (...).

⁸ 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.

Aliás, fosse assim 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, 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.

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 Eminent 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 n.º 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 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ns.º 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 2.ª 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)⁹ 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)¹⁰. 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)¹¹.

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, 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 n.º 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)¹².

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

⁹ 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.

¹⁰ 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.

¹¹ 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.

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

autoridade lançadora, haja vista que atua de forma obrigatória e vinculada (CTN, parágrafo único do art. 142)¹³.

Neste prisma, a Instrução Normativa RFB n.º 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. 2.º)¹⁴. 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. 3.º, inciso IV)¹⁵ 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 que constitui o fato gerador da obrigação principal. Isto, na forma da Instrução Normativa RFB n.º 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 n.º 1.862, de 27 de dezembro de 2018, com a interpretação do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 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

¹³ 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.

¹⁴ 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.

¹⁵ 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.

porventura devido (CTN, art. 150, § 3º)¹⁶. 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 n.º 04, de 10 de dezembro de 2018, e pela Instrução Normativa RFB n.º 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 n.º 9202-011.208 (Março/2024, Processo n.º 12448.731372/2014-15), no Acórdão n.º 9202-011.161 (Fevereiro/2024, Processo n.º 11060.723259/2016-18) e no Acórdão n.º 9202-011.117 (Dezembro/2023, Processo n.º 16004.720356/2016-39).

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 2.ª Turma da CSRF refletidos nos Acórdãos CARF ns.º 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 6.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, conforme **Acórdão n.º 106-14.244** (Processo n.º 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

¹⁶ 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.

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 4.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, conforme **Acórdão n.º 104-20.574** (Processo n.º 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. 3.º 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 n.º 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 n.º 70.235); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (art. 32, do Decreto n.º 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 inexatidões cometidas e corrigidas de ofício pela autoridade administrativa. Todavia, a tese não foi vencedora.

Em 24 de maio de 2006, a 4.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, conforme **Acórdão n.º 104-21.583** (Processo n.º 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. 4.º¹⁷, 118¹⁸ e 123¹⁹ 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), 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 n.º 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 n.º 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

¹⁷ 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.

¹⁸ 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.

¹⁹ 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.

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 n.º 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 4.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, conforme **Acórdão n.º 104-22.408** (Processo n.º 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 n.º 104-21.583.

Em 06 de dezembro de 2007, a 4.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, conforme **Acórdão n.º 104-22.898** (Processo n.º 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 n.º 104-21.583.

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

Em 28 de setembro de 2011, a 1.ª Turma Especial da 2.ª Seção de Julgamentos, conforme **Acórdão n.º 2801-01.870** (Processo n.º 18471.001251/2005-43), assentou o mesmo entendimento e decisão vencedora anterior pela tese do aproveitamento integral. Replica as razões de decidir do Acórdão n.º 104-21.583.

Em 12 de março de 2012, a 1.ª Turma Especial da 2.ª Seção de Julgamentos, conforme **Acórdão n.º 2801-02.280** (Processo n.º 13003.000340/200575), assentou o mesmo entendimento e decisão vencedora anterior pela tese do aproveitamento integral. Replica as razões de decidir do Acórdão n.º 104-21.583. O contribuinte pessoa física era o Senhor Celso Juarez Roth ("Celso Roth").

Em 09 de maio de 2012, a 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme **Acórdão n.º 9202-02.112** (Processo n.º 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 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF n.º 9202-002.451** (Processo n.º 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 2.ª Turma Ordinária da 1.ª Câmara da 2.ª Seção, conforme **Acórdão n.º 2102-002.441** (Processo n.º 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 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão n.º 9202-002.764** (Processo n.º 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 2.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção, conforme **Acórdão n.º 2202-003.318** (Processo n.º 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 n.º 2202-003.318, no particular ponto, foi confirmado pelo Acórdão n.º 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 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF n.º 9202-004.548** (Processo n.º 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 n.º 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 2.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção, conforme **Acórdão n.º 2202-003.682** (Processo n.º 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 ns.º 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 2.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção, conforme **Acórdão n.º 2402-005.703** (Processo n.º 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 1.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 2.ª Seção, conforme **Acórdão n.º 2401-005.827** (Processo n.º 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 transmutar 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 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF n.º 9202-007.392** (Processo n.º 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 2.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção, conforme **Acórdão n.º 2202-004.869** (Processo n.º 12448.729104/2016-03), decidiu por deduzir do montante de IRPJ 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 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, 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 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão n.º 9202-008.603** (Processo n.º 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 n.º 9202-002.112, de 09/05/2012. A decisão foi unânime.

Em 19 de fevereiro de 2020, a 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão n.º 9202-008.618** (Processo n.º 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 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão n.º 9202-009.345** (Processo n.º 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 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão n.º 9202-009.957** (Processo n.º 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 n.º 9202-008.603, de 18/02/2019, o qual citava o Acórdão n.º 9202-002.112, de 09/05/2012. Cita, ainda, o Acórdão n.º 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 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdãos CARF ns.º 9202-010.441** (Processo n.º 18470.726637/2016-24) e **9202-010.453** (Processo n.º 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 unâнимes.

Em 21 de dezembro de 2022, a 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF n.º 9202-010.610** (Processo n.º 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 autuação, 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 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF n.º 9202-010.812** (Processo n.º 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 n.º 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 2.ª Turma da CSRF, conforme **Acórdão CARF n.º 9202-010.908** (Processo n.º 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 ns.º 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 n.º 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 n.º 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)²⁰, 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 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)²¹. 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).”*

²⁰ 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, (...).

²¹ 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.

(Agravos regimental no agravo de instrumento n.º 526.787, Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, acórdão publicado em 7 de maio de 2010)²².

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.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo, de modo que é dever apropriar os pagamentos realizados pela pessoa jurídica que se relacione com a receita reclassificada recalculando a base de cálculo do lançamento da reclassificação de receitas.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso voluntário e, no mérito, quanto a parte conhecida, dou-lhe provimento parcial para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, bem como para apropriar os pagamentos realizados pela pessoa jurídica que se relacione com a receita reclassificada recalculando a base de cálculo do lançamento da reclassificação de receitas integrante do crédito tributário, de modo que se reforma a decisão da DRJ nos limites do provimento.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

²² 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.

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%, bem como aproveitar os pagamentos realizados pela pessoa jurídica.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, em declaração de voto.

Quanto ao aproveitamento dos pagamentos realizados pela pessoa jurídica, acompanhei o voto do I. Relator para dar provimento. No caso concreto, convém acrescentar as observações abaixo.

Segundo consta do relato fiscal, o exercício da atividade médica foi realizado individualmente pelo recorrente, no período de 01/2010 a 12/2011, haja vista que restou comprovado que a sociedade simples foi organizada sem o concurso de outro profissional qualificado na condição de médico. O sócio com participação minoritária não exerceu a atividade médica durante o período.

O conjunto probatório carreado aos autos confirma a existência meramente formal da pessoa jurídica, sem concretude na atuação como sociedade, razão pela qual na reclassificação e tributação como rendimentos auferidos por pessoa física no exercício individual da profissão devem ser aproveitados os recolhimentos em nome da pessoa jurídica referentes ao mesmo período do lançamento de ofício.

Aliás, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento em separado dos rendimentos recebidos de pessoas físicas, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, que foram oferecidos à tributação na pessoa jurídica Cirurgia Plástica Boa Viagem Ltda, com incidência de multa de ofício no percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, em declaração de voto.

Congratulo o em. Relator pelo judicioso voto, rogando vênia para apresentar parcial divergência quanto à (im)possibilidade de aproveitamento de tributos pagos por terceiros.

Como bem explicitado, existem vertentes quanto à matéria, tendo em 23 de setembro de 2023 reposicionado-me quanto à possibilidade de acolher o pedido de aproveitamento de tributos quando da reclassificação de rendimentos, no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Deveras, inexistente previsão legal para que o abatimento seja realizado de ofício pela própria autoridade fiscalizadora no momento do lançamento o que, conseqüente e evidentemente, obsta a atuação de julgadores administrativos, estejam eles em primeira ou em segunda instância. Assim, "[s]e a autoridade lançadora não pode aproveitar pagamentos de natureza distintos, a decisão do julgador administrativo, no sentido do aproveitamento de pagamentos, extrapola sua competência, afeta ao controle de legalidade." – vide declaração de voto da Cons.^a SONIA QUEIROZ ACCIOLY em: **CARF**. Acórdão nº 2202-010.169. Cons.^a Rel.^a SARA MARIA DE ALMEIDA CARNEIRO SILVA, sessão de 1º ago. 2023.

Assim, em atenção ao princípio da entidade e à "exegese do art. 170 [do CTN] tem-se que o contribuinte pode compensar débitos tributários próprios com créditos líquidos e certos que possuir com a Fazenda Pública; porém, (...) a compensação de seus débitos com créditos de uma outra pessoa (...) não está previsto na legislação (...)." – cf. declaração de voto do Cons. DENNY MEDEIROS DA SILVEIRA em: **CARF**. Acórdão nº 2402-008.171, Cons.^a Rel.^a ANA CLAUDIA BORGES DE OLIVEIRA, Redator Designado Cons. LUÍS HENRIQUE DIAS LIMA, sessão de 3 mar. 2020.

Da leitura do disposto no art. 74 Lei nº 9.430/1996 resta evidenciado que 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. Neste caso, sequer possível assegurar, nestes autos, qual o valor efetivamente recolhido por pessoa jurídica diversa que se pretende abater do presente lançamento.

Não estou a negligenciar os motivos que outrora me levaram a deferir o aproveitamento de tributos – quais sejam, a possibilidade do enriquecimento do Estado e princípios norteadores da Administração Pública -; entretanto, renovadas as vênias, deixo a tê-los como suficientes para suplantar a ausência de norma autorizadora no âmbito do processo administrativo fiscal. Portanto, no exercício do controle de legalidade do lançamento, reposiciono-me para, com arrimo nas razões apresentadas, **deixo de acolher o pedido de aproveitamento de tributos nestes autos formulado.**

Ante o exposto, **conheço do recurso voluntário e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%.**

ACÓRDÃO 2004-000.409 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10480.729956/2015-80

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

DOCUMENTO VALIDADO