



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.001294/2005-75
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.405 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 05 de abril de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado WALTER UBIRANEY DOS SANTOS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

AUTUAÇÃO FISCAL QUE DESCONSIDERA A APURAÇÃO EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO. DEDUÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS RECOLHIDOS SOB O REGIME JURÍDICO ORIGINAL. POSSIBILIDADE. Diante de autuação fiscal que desconsidera o regime jurídico aplicável ao sujeito passivo e se lhe imputa outro, cobrando os tributos federais pertinentes, é de se permitir que se deduza, dos valores a serem exigidos no auto de infração, o montante de tributos federais já arcados pelo sujeito passivo. Compensação que não ocorre sob a forma de PER/DCOMP, mas diante do próprio contexto da autuação fiscal. Precedentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli e Andréa Duek Simantob que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob, que votaram por dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1803-00.815, de 23 de fevereiro de 2011, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1803-00.815

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

PESSOA FÍSICA EQUIPARADA À PESSOA JURÍDICA. Equipara-se à pessoa jurídica a pessoa física que, em nome individual, explora, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2000, 28/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, inexistente a antecipação de pagamentos, conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (Art. 173, I do CTN).

Neste caso, o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde ao primeiro dia do ano-calendário seguinte à ocorrência do fato gerador. (Resp 973.733 STJ submetido à sistemática do art. 543-C do CPC).

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. PF EQUIPARADA À PJ. A fim de evitar locupletamento ilícito da Fazenda Nacional, deve ser concedida a compensação de débitos tributários que afluíram na apuração da matéria tributável do lançamento de ofício, mormente se o contribuinte sequer admitia a nova situação jurídica criada pelo procedimento fiscal. A valoração dos débitos e créditos deve se dar na data da impugnação tempestivamente apresentada, concedendo-se a redução regulamentar à multa de ofício em relação aos débitos parcial ou integralmente compensados.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para assegurar o direito à compensação dos valores excedentes apurados no procedimento fiscal em virtude do imposto de renda retido na fonte, com os débitos dos demais tributos (CSLL, PIS e COFINS), valorando-se a

compensação na data da impugnação e considerando-se a redução de 50% na multa de ofício aplicada aos débitos que forem parcial ou totalmente compensados.

Referido acórdão foi inicialmente embargado pela Fazenda Nacional, tendo os embargos de declaração sido rejeitados nos termos do acórdão 1803-00.947, de 28 de junho de 2011, que recebeu as seguintes ementa e decisão:

Acórdão de embargos 1803-00.947

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. A natureza reparadora dos embargos de declaração só permite a sua oposição contra acórdão realmente acoimado de omissão ou contradição. Inexistentes a omissão e contradição apontados devem ser rejeitados os embargos de declaração. [...]

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração e ratificar o Acórdão 1803-00.815 de 23/02/2011, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Reproduzo trechos do voto condutor do acórdão de embargos:

(...)

Os autos primeiramente vieram a julgamento nesta Terceira Turma Especial da 1ª SJ, na sessão plenária de 23 de fevereiro de 2011, tendo o Colegiado decidido, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso apresentado, reconhecendo a possibilidade de compensação do excesso do IR Fonte existente em cada trimestre, após a dedução do IRPJ apurado de ofício, com os demais tributos objeto de lançamento.

Objeta a PGFN que o acórdão objurgado que teria concedido a compensação não apontou o fundamento legal que permitiria a compensação e tampouco enquadrou o procedimento nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, art. 170 do CTN e art. 24 da Instrução Normativa SRF 210/2002, que regulariam a compensação a pedido ou de ofício.

Tenho que inexistir a omissão e contradição apontada.

Com efeito, o acórdão foi claro em pronunciar-se quanto a possibilidade de compensação do saldo do imposto de renda retido na fonte, com os demais tributos apurados no procedimento fiscal considerando tratar-se de situação peculiar e especialíssima devendo merecer tratamento adequado sob pena de indevida apropriação por parte da Fazenda Nacional.

É que no caso todo o procedimento da apuração do tributo devido decorreu de procedimento fiscal em que o contribuinte foi transmudado de pessoa física para jurídica, passando de um momento para outro de contribuinte sujeito ao imposto de renda pessoa física a devedor de imposto de renda pessoa jurídica; contribuição social sobre o lucro; PIS e COFINS.

Não se trata portanto de contribuinte que apurou qualquer indébito perante a Fazenda Nacional mas de contribuinte que à sua revelia lhe foi imputada condição de natureza jurídica diversa, plenamente prevista no ordenamento jurídico é verdade, mas que não

tem qualquer paralelo com situação normal do contribuinte que apura créditos sujeitos à repetição ou compensação.

Destarte, inaplicáveis suposta falta de apresentação de DCOMP ou qualquer outra obrigação acessória pois o único momento em que se materializou a existência de débitos de pessoa jurídica foi após a ciência do auto de infração, momento em que tempestivamente o contribuinte postulou pedido subsidiário ou alternativo de compensação integral do excesso de imposto de renda retido na fonte com os débitos apurados.

Por outro lado, a compensação de ofício tratada no art. 24 da IN SRF 210/2002 referida pela embargante e o art. 34 da Instrução Normativa SRF 460/2004 (vigente à época do lançamento), referem-se a débitos e créditos apurados em relação ao mesmo sujeito passivo, quando no presente caso, houve compensação tanto por parte da fiscalização como pelo acórdão embargado de imposto de renda pessoa física com débitos de pessoa jurídica criada no decorrer do procedimento fiscal.

Como visto, caso sui generis que não encontra regulamentação mas tampouco proibição frente as normas que vedam o locupletamento ilícito por parte da Fazenda Nacional e impõe ante os princípios constitucionais a igualdade de tratamento para apuração de débitos e créditos da mesma forma do contribuinte em situação análoga mas definida nas normas infralegais emanadas da Receita Federal.

Destarte, considerando a falta de regulamentação para ambas as situações, impõe-se a regra de que apurado o débito mediante procedimento de ofício por parte da Fazenda Nacional, devem ser computados e compensados os valores tanto a débito como a crédito do novo contribuinte “pessoa jurídica” criado a partir do procedimento da Administração Tributária.

Por derradeiro, não apontou a embargante qualquer vedação nas normas legais ou infralegais que divergissem do entendimento esposado no acórdão embargado, não apontando em consequência a suposta omissão e contradição no julgado.

Ante o exposto, voto por rejeitar os embargos de declaração e ratificar o Acórdão nº 1803-00.815 de 23/02/2011.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional questiona a decisão recorrida na parte em que esta autorizou a compensação do excesso do IRRF existente em cada trimestre, após a dedução do IRPJ apurado de ofício, com os demais tributos objeto de lançamento. Afirma que *“o Colegiado a quo admitiu a compensação em sede de lançamento de ofício [...] sem observância do procedimento próprio e em dissonância com as prescrições legais atinentes à referida forma de extinção do crédito tributário, mais especificamente os arts. 156, II, e 170, do CTN, e os arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/96, o que impediria o reconhecimento de eventual compensação no procedimento de lançamento de ofício.”*

Aponta como paradigmas os seguintes precedentes:

Acórdão paradigma 201-79.480

COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. A compensação não é matéria de defesa e se dá entre débito definitivamente constituído e crédito líquido e certo do contribuinte. Não existindo débito definitivamente constituído, não há como se falar em compensação.

Acórdão paradigma 108-08.231

COMPENSAÇÃO — COMPETÊNCIA ORIGINAL — OPORTUNIDADE — PROCEDIMENTO - A apreciação de pedido de compensação tem momento, procedimento e competência original próprios. O pedido deve ser dirigido à autoridade lançadora, na forma normalizada pela Receita Federal, após a decisão definitiva do litígio, conforme inteligência das Instruções Normativas SRF nºs 021, 073/1997 e 210/2002.

Em 21 de junho de 2016, Presidente de câmara deu seguimento ao recurso especial, consignando:

(...)

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que "a apreciação de pedido de compensação tem momento, procedimento e competência original próprios" e ainda que "a compensação não é matéria de defesa e se dá entre débito definitivamente constituído e crédito líquido e certo do contribuinte."

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "a fim de evitar locupletamento ilícito da Fazenda Nacional, deve ser concedida a compensação de indébitos tributários que afloraram na apuração da matéria tributável do lançamento de ofício, mormente se o contribuinte sequer admitia a nova situação jurídica criada pelo procedimento fiscal."

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

(...)

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, questionando a admissibilidade do recurso e o seu mérito.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria

MF 343/2015 (RICARF/2015), merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

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

(...)

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

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos.

A Fazenda Nacional contesta a compensação autorizada pela decisão recorrida, proferida no contexto de autuação que equiparou a pessoa física a pessoa jurídica para fins tributários e então lançou os tributos correspondentes.

Especificamente, a decisão recorrida autorizou a dedução, pleiteada por ocasião da impugnação, do excesso do IRRF existente em cada trimestre, após a dedução do IRPJ apurado de ofício, com os demais tributos objeto de lançamento.

Em suas contrarrazões, o sujeito passivo questiona a admissibilidade do recurso especial, afirmando:

(...)

33. Inegavelmente, a situação objeto da presente demanda é totalmente dissonante daquelas manifestadas nos Acórdãos utilizados como paradigmas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, notadamente porque versam sobre compensações unilaterais realizadas pela Receita Federal em processo administrativo de lançamento de crédito tributário. No presente caso, por outro lado, o Recorrido está autorizando expressamente a utilização dos seus créditos decorrentes do pagamento supostamente indevido de IRPF para compensar os débitos dos tributos exigidos no Auto de Infração combatido (PIS, COFINS e CSLL).

34. Em outras palavras, não se figura, sequer, uma compensação de ofício (entendida como uma compensação unilateral procedida da Receita Federal, nos moldes delineados no art. 24 da Instrução Normativa nº 2. 210/2002), exaustivamente citada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, mas, na verdade, uma compensação autorizada e requerida pelo próprio possuidor dos créditos tributários.

(...)

No caso, compreendo que, para que possam servir de paradigmas para o caso dos autos, os precedentes assim indicados precisam ter analisado casos em que também esteja presente a circunstância específica de a apuração, tal como realizada pelo sujeito passivo, ter sido completamente desconsiderada pela autoridade autuante, a partir do momento em que esta o enquadra em outro regime jurídico. Isso porque foi esta a motivação do voto condutor do acórdão recorrido para autorizar a compensação ora discutida, como restou muito bem esclarecido inclusive pelo acórdão de embargos.

Pois bem.

O paradigma 201-79.480 analisa a arguição, feita em sede de impugnação, de que a autoridade autuante deveria, por ocasião do lançamento de IOF, efetuar a compensação do tributo lançado com créditos de outros tributos que o contribuinte eventualmente possa ter perante a Fazenda Nacional. Seu voto condutor está baseado na seguinte premissa:

O auto de infração uma peça acusatória sujeita à impugnação por parte do autuado. Em assim sendo, o débito lançado não é definitivo, ao podendo o agente fiscal lançar mão de créditos do contribuinte para extinguir obrigação ainda não definitivamente constituída.

Como se percebe, a compensação foi ali pleiteada em contexto fático e jurídico diverso do presente, não sendo os precedentes comparáveis para fins de verificação de divergência jurisprudencial.

Quanto ao paradigma 108-08.231, este tratou de lançamento por arbitramento motivado pelo fato de o sujeito passivo ter deixado de atender as intimações para apresentação dos livros e documentos de sua escrituração. Noticia-se em tal acórdão que o arbitramento foi realizado após a exclusão do sujeito passivo do SIMPLES, mas não há detalhes, seja no conciso relatório seja no igualmente conciso voto, acerca da compensação ali pleiteada, veja-se:

Trecho do relatório:

(...)

3) Da compensação:

- A recorrente pleiteia a revisão do pedido de compensação interposto quando da impugnação e negado no julgamento de primeiro grau.

Ao final, pede o provimento do recurso para anular o lançamento em face dos vícios que macularam os processos citados.

(...)

Trecho do voto:

(...)

Da compensação:

A recorrente pleiteia a revisão do pedido de compensação interposto quando da impugnação e negado no julgamento de primeiro grau.

Não existe possibilidade de atendimento ao pleito do contribuinte, haja vista que a competência original para a apreciação da compensação pertence à autoridade lançadora e a oportunidade para tal ocorre apenas ao final do contraditório, conforme inteligência das Instruções Normativas SRF nºs 021, 073/1997 e 210/2002.

(...)

Da leitura de tal voto condutor não é possível ter certeza sobre se a turma prolatora do acórdão 108-08.231 estava a decidir acerca de um pleito de compensação tão “genérico” quanto ao do paradigma 201-79.480 -- em que se pede a redução dos tributos lançados com créditos de outros tributos que o contribuinte eventualmente possa ter perante a Fazenda Nacional --, ou se, o que parece ser mais provável, a compensação ali pleiteada se refere aos tributos recolhidos sob a sistemática do SIMPLES, ante o arbitramento dos lucros efetuada pela autoridade autuante.

Havendo tal dúvida acerca das circunstâncias fáticas e jurídicas da decisão, e considerando estarmos em sede de exame de admissibilidade recursal, é de se dar interpretação ampla que não impeça o seguimento do recurso. Só assim se atinge com plenitude a função desta CSRF, que é de solucionar divergências entre julgados deste CARF buscando a pacificação da jurisprudência desta corte administrativa. Fato é que uma das interpretações possíveis da decisão constante do paradigma 108-08.231 a coloca em confronto com o acórdão recorrido, caracterizando divergência jurisprudencial merecedora de solução por esta CSRF.

Uma outra ponderação relevante é que o acórdão 108-08.231 analisou autuação que apenas aplicou outra forma de apuração de tributos ao sujeito passivo, substituindo-se a sistemática do SIMPLES pela do lucro arbitrado, mas sem desconsiderar o regime jurídico a ele aplicável, visto que aquele sujeito passivo permaneceu sendo tratado como pessoa jurídica. Isso difere aquele caso deste dos autos, eis que, aqui, como se pontuou, a autoridade autuante impôs ao sujeito passivo a adoção de outro regime jurídico, transmutando-o de pessoa jurídica para pessoa física.

De qualquer forma -- e assumindo-se que o acórdão 108-08.231 estava a tratar de pedido de compensação de tributos recolhidos na sistemática do SIMPLES, ante o arbitramento dos lucros efetuada pela autoridade autuante -- é fato que aquela turma julgadora **impediu** a dedução de tributos em situação menos complexa que a dos presentes autos, eis que estava a analisar a dedução de tributos pelo mesmo sujeito passivo, em seu regime jurídico original de pessoa jurídica, apenas sob uma sistemática de apuração diversa (isto é, lucro arbitrado *versus* SIMPLES).

Nesse passo, é válido assumir que, uma vez que impediu a compensação naquele caso menos complexo (isto é, impediu que se deduzisse, dos tributos lançados no regime do lucro arbitrado, de tributos recolhidos pelo próprio sujeito passivo, em seu regime jurídico original de pessoa jurídica, sob a sistemática de apuração do SIMPLES), tal turma julgadora, se estivesse a analisar o caso dos autos, igualmente impediria a dedução aqui pleiteada.

Estas são as razões pelas quais, compreendo, o acórdão 108-08.231 serve de paradigma para a comprovação de divergência jurisprudencial no caso em questão.

Portanto, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial **exclusivamente com relação ao paradigma 108-08.231**.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial.

Mérito

A questão jurídica a ser definida nos presentes autos versa sobre a dedução, autorizada pela decisão recorrida, do excesso do IRRF existente em cada trimestre, após a dedução do IRPJ apurado de ofício, com os demais tributos lançados, no contexto de uma autuação que desconsiderou o regime jurídico adotado pelo sujeito passivo (de pessoa física) e o tributou como pessoa jurídica.

Transcrevo o trecho final da decisão recorrida (grifamos):

(...)

Desta forma, irretocável a manutenção da equiparação à pessoa jurídica pois o recorrente “vendia” por assim dizer os serviços dos demais advogados embora tenha assumido pessoalmente toda a responsabilidade dos serviços perante os clientes.

Por último, com relação à compensação do excesso de imposto de renda retido na fonte com as demais exações de CSLL, PIS e COFINS, entendo que assiste parcialmente razão ao recorrente.

Com efeito, conforme se depreende das planilhas e anexos dos autos de infração, a autoridade fiscal, compensou acertadamente o imposto de renda retido na fonte pelas fontes pagadoras (Prefeituras Municipais), com a matéria tributável apurada à título de imposto de renda pessoa jurídica.

No entanto, **conforme se observa dos demonstrativos anexos ao auto de infração IRPJ (fls. 309/312), mesmo após a compensação com o imposto de renda devido em cada trimestre, afluou considerável parcela a restituir e que não foi objeto de compensação.**

Se é certo que como regra deve o contribuinte solicitar a repetição ou compensação do indébito tributário, pleiteando o crédito perante a Administração Tributária mediante a apresentação de Pedido e/ou Declaração de Restituição/Compensação, **trata-se neste caso de situação peculiar e especialíssima e que também deve merecer tratamento diferenciado.**

Como o contribuinte foi equiparado à pessoa jurídica pela própria Administração Tributária sendo-lhe imposto um CNPJ e realizado o lançamento de ofício dos tributos correspondentes, deve observar os **princípios constitucionais de razoabilidade e moralidade que devem nortear o agir da Administração Pública acolhendo-se o pleito do recorrente neste sentido.**

Não deve no entanto, se processar a compensação na forma pleiteada pela recorrente de simples compensação de imposto com imposto e posterior aplicação das penalidades e acréscimos legais, pois trata-se de tributos de origem e espécies diferentes, não havendo ao meu ver obrigação de compensação automática por parte da autoridade fiscal que realizou o lançamento de ofício.

Além do mais, há débitos anteriores e posteriores aos créditos decorrentes do excesso de imposto de renda retido na fonte que deve ser apurado trimestralmente enquanto os débitos tem apuração mensal (PIS e COFINS) e trimestral (CSLL).

Destarte, considerando que o pedido de compensação se processou após o regular lançamento de ofício e no bojo do processo administrativo fiscal durante a impugnação, deve a compensação se processar considerando a imputação dos débitos e créditos apurados, com a multa de ofício reduzida em 50%, acrescentando-se a taxa SELIC à título de juros de mora tanto para os créditos como para os débitos, valorando-se a compensação na data do protocolo da impugnação.

Desta forma, resta assegurado o direito ao recorrente em ver compensados os indébitos decorrentes do IR Retido na Fonte, pois já restariam decaídos caso fosse pleiteá-los após o término do processo administrativo fiscal, ficando, igualmente, assegurados de forma isonômica os haveres da Fazenda Nacional apurados em virtude do procedimento de ofício ao qual deu causa o próprio contribuinte ao não reconhecer sua real situação jurídico-fiscal perante a Administração Tributária.

Ante o exposto, voto para dar parcial provimento ao recurso, para assegurar o direito à compensação aos valores excedentes apurados no procedimento fiscal em virtude do imposto de renda retido na fonte, com os débitos dos demais tributos (CSLL, PIS e COFINS), valorando-se a compensação na data da impugnação e considerando-se a redução de 50% na multa de ofício aplicada aos débitos que forem parcial ou totalmente compensados.

Como se percebe – e como também ressaltou o acórdão de embargos --, a decisão recorrida acolheu o pedido de dedução do saldo de IRRF do valor dos tributos exigidos por ocasião da autuação fiscal ante a “situação peculiar e especialíssima” ali presente, em que a autoridade fiscal alterou o regime jurídico aplicável ao sujeito passivo (de pessoa física para pessoa jurídica), justificando a permissão em princípios constitucionais como a razoabilidade e a moralidade.

De fato, não se está falando em compensação nos termos da legislação pertinente ao PER/Dcomp, e sim em aproveitamento de valores já recolhidos pelo sujeito passivo, por conta da compreensão de que a apuração original foi desconstituída e, na nova apuração, entendida como a real pela autoridade fiscal autuante, haveria tributos federais a pagar. Dito de outra forma, não se pode negar que, ainda que por um caminho tortuoso, parcela do crédito tributário constituído por meio de lançamento de ofício já foi quitada pelo sujeito passivo, e por isso deve ser levada em conta no contexto do processo administrativo que terá como ato final a expedição de um título executivo para a cobrança dos valores que se entender devidos.

Assim, compreendo ter sido acertada a decisão recorrida.

Em contextos jurídicos equiparáveis, este CARF tem se posicionado a favor desse tipo de dedução de tributos. Neste sentido, cita-se como exemplos os julgados acerca do tema “redução de capital e devolução de bens a valor contábil”. Nestes, quando mantida a autuação que imputa a operação de venda como tendo sido realizada pela pessoa jurídica, e não pelo sócio,

a jurisprudência deste CARF tem sido consistente no sentido de autorizar que se deduza, dos valores da autuação, o imposto de renda recolhido pelo sócio sobre o ganho de capital.

Veja-se neste sentido precedente desta 1ª Turma da CSRF:

Acórdão 9101-004.335, sessão de 07/08/2019 (Processo 16561.720127/2015-18)

IRRF SOBRE GANHO DE CAPITAL. DEDUÇÃO DO IRPJ DEVIDO NO PERÍODO.

Deve ser deduzido do imposto devido no período de apuração o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo do tributo.

Sobre esta mesma operação há também diversos precedentes das turmas ordinárias:

Acórdão 1103-001.016, sessão de 13/03/2014 (processo 10480.724028/2011-03)

VALORES PAGOS DE GANHO DE CAPITAL PESSOA FÍSICA. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL PESSOA JURÍDICA.

Valores pagos a título de imposto de renda pessoa física referente ao ganho de capital apurado pelos sócios da empresa devem ser considerados na apuração do ganho de capital do imposto de renda pessoa jurídica lançado de ofício.

Acórdão 1401-002.196, sessão de 21/02/2018 (Processo 16561.720165/2014-90):

UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS DE GANHO DE CAPITAL PELOS SÓCIOS NA REDUÇÃO DO LANÇAMENTO DO GANHO NA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

Caracterizando-se a existência de operação única de alienação do controle de companhia, o pagamento realizado pelos sócios pessoas físicas a título de ganho de capital deve ser aproveitado para fins de redução do lançamento do imposto devido pela mesma operação, agora lançado na pessoa jurídica. Mantém-se a decisão que julgou neste sentido do aproveitamento.

Destacamos no acórdão 1401-002.196 trecho do diligente e ponderado voto do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto (que grifamos, e também adotamos como razões complementares de decidir):

(...)

Acrescento aqui, meu particular entendimento de que, apesar de o pagamento ser uma declaração daquele que paga, informando ao fisco o tributo pago, fato gerador, vencimento etc, quando da existência de ato de ofício a modificar a situação tributária que originou o pagamento realizado, a bem da realização dos princípios de justiça, há de se modificarem todos os fatos jurídicos resultantes daquele fato originalmente alterado para que nenhuma das partes, quer sujeitos passivos, quer o fisco, sejam prejudicados.

Se a administração tributária puder alterar apesar a sujeição passiva da obrigação, sem permitir a adequação das situações dela decorrentes, acarretaríamos inegável prejuízo ao sujeitos passivos originários, que, no presente caso, não poderiam aproveitar os pagamentos realizados pela pessoa física sem prejudicarem seu próprio direito de defesa e seus interesses financeiros contra a autuação. Explico.

Se acaso as pessoas físicas neste processo desejassem utilizar os pagamentos realizados para reduzir os valores lançados, somente poderiam fazê-lo por meio de compensação, na forma do art. 74, da Lei nº 9.430/96. Assim fazendo, teriam de reconhecer: 1) Que os pagamentos realizados foram indevidos, ou seja, desconsiderariam seus próprios atos; 2) Que os débitos compensados são perfeitos e exigíveis, reconhecendo sua exigibilidade, mesmo que parcial, sem a possibilidade de modificação pelo processo administrativo; 3) seriam penalizados, na compensação, com o acréscimo das multas de ofício que não mais poderiam ser revistas.

Caso tentassem evitar tais danos, teriam de aguardar o trâmite de todo o processo administrativo de impugnação e, assim, o dano seria outro, o de ver atingido pela decadência, em face da demora na solução do litígio, os créditos para com a Fazenda Nacional decorrentes dos pagamentos em questão.

Assim, à vista do exposto e visando evitar o desequilíbrio entre direitos e obrigações entre as partes envolvidas, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a possibilidade de dedução, do valor da autuação, do montante pago pelas pessoas físicas a título de ganho de capital decorrente da mesma operação objeto desta autuação.

Acórdão 1402-002.959, sessão de 13/03/2018 (Processo 10980.724298/2016-80)

COMPENSAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS. SUJEITO PASSIVO DA OPERAÇÃO.

Ocorrida a desconsideração dos atos jurídicos, cabe o aproveitamento e respectiva compensação do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação autuada. No caso, o Imposto de Renda sobre o ganho de capital recolhido nas pessoas físicas deve ser compensado com o apurado no auto de infração na pessoa jurídica.

Acórdão 1302-003.286, sessão de 12/12/2018 (Processo 16561.720228/2016-70)

TRIBUTOS PAGOS INCIDENTES SOBRE DE GANHO DE CAPITAL PESSOAS LIGADAS. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL PESSOA JURÍDICA.

Valores pagos a título de imposto de renda incidentes sobre o ganho de capital da venda das participações, seja da pessoa física sócio ou das retenções na fonte quando o adquirente situa-se no exterior, devem ser considerados na apuração do ganho de capital do imposto de renda pessoa jurídica lançado de ofício.

Acórdão 1402-003.731, sessão de 19/02/2019 (Processo 15504.724024/2015-49)

COMPENSAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS. SUJEITO PASSIVO DA OPERAÇÃO.

Ocorrida a desconsideração dos atos jurídicos, cabe o aproveitamento e respectiva compensação do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação autuada. No caso, o Imposto de Renda sobre o ganho de capital recolhido nas pessoas físicas deve ser compensado com o apurado no auto de infração na pessoa jurídica.

Acórdão 1402-004.126, sessão de 16/10/2019 (processo 16561.720085/2015-15)

VALORES PAGOS DE GANHO DE CAPITAL NAS PESSOAS FÍSICAS DOS SÓCIOS. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL DA PESSOA JURÍDICA.

Valores pagos a título de imposto de renda pessoa física referente ao ganho de capital apurado pelos sócios da empresa devem ser considerados na apuração do ganho de capital do imposto de renda pessoa jurídica lançado de ofício, sob pena de locupletamento ilícito do ente tributante.

E dizemos que os julgados acerca do tema “redução de capital e devolução de bens a valor contábil” são apenas um exemplo porque, também em autuações referentes a outros temas, em que igualmente a autoridade fiscal requalificou os fatos, considerou-se aplicável a dedução de tributos recolhidos originalmente, mesmo que sob outro CNPJ ou outro regime jurídico, podendo-se citar, o seguinte precedente:

Acórdão 1402-002.621, sessão de 21/06/2017 (processo 16095.720118/2014-90)

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
GANHO DE CAPITAL. SIMULAÇÃO.**

A criação e utilização de terceira sociedade empresária coligada com o fim de oferecer à tributação, sob a forma de lucro presumido, receitas decorrentes da venda de caminhões usados que se fossem tributadas na empresa cedente seriam taxadas integralmente, sob a modalidade de lucro real, autoriza o lançamento da diferença dos tributos na contribuinte cedente, bem como a imputação de multa qualificada em razão da fraude cometida.

Nesta circunstância, imperioso sejam deduzidos da exigência os valores pagos pela empresa criada para este fim e recolhidos sob o regime do Lucro Presumido, sob pena de locupletamento ilícito do ente tributante.

De se observar, por fim, que o fato de eventualmente se tratar de tributos com destinações constitucionais diferentes não pode servir de impeditivo para que se autorize a dedução acima comentada, permitindo-se que o tempo faça com que o Estado se aproprie de valores que ele próprio reconhece que não lhe são devidos. Assim, eventuais alterações em extratos de débitos devem ser realizadas pela própria autoridade que requalificou os fatos e cobrou os tributos correspondentes.

Portanto, compreende-se como adequada a solução dada ao caso pela decisão recorrida que, diante de autuação fiscal que desconsiderou o regime jurídico aplicável ao sujeito

passivo, permitiu que se deduzisse, dos valores a serem exigidos, o montante de tributos federais já arcados pelo sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano